

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**POSEBNOSTI REVIDIRANJA STROŠKOV DELA:
PRIMER IZBRANEGA PODJETJA**

Ljubljana, junij 2013

IRENA JUSTIN

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Irena Justin, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Posebnosti revidiranja stroškov dela: primer izbranega podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Metko Tekavčič.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV STROŠKOV DELA.....	3
2 ZAKONSKO UREJANJE STROŠKOV DELA V SLOVENIJI	5
2.1 Zakon o delovnih razmerjih	5
2.2 Zakon o prispevkih za socialno varnost	6
2.3 Zakon o dohodnini	7
2.4 Slovenski računovodski standardi 2006.....	7
3 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV DELA V PODJETJU M SORA, D. D.	9
3.1 Predstavitev podjetja M Sora, d. d.	9
3.2 Plače v kosmatem znesku, ki pripadajo zaposlencem.....	10
3.2.1 Osnovna plača.....	11
3.2.2 Dodatki	12
3.2.3 Plača iz naslova delovne uspešnosti	13
3.3 Nadomestila plač v kosmatem znesku, ki v skladu z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo in bremenijo podjetje.....	15
3.3.1 Letni dopust	16
3.3.2 Plačana odsotnost zaradi osebnih okoliščin – izredni dopust.....	17
3.4 Dajatve v naravi, nagrade in darila zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposrednem stiku s poslovanjem	17
3.4.1 Povračila stroškov v zvezi z delom	17
3.4.2 Drugi osebni prejemki	18
3.5 Odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko prenehajo delati v podjetju	19
3.5.1 Odpravnina ob upokojitvi	19
3.5.2 Odpravnina ob prenehanju delovnega razmerja zaradi poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti	20
3.6 Dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od 3.2 do 3.5 in ki bremenijo izplačevalca	21
4 REVIDIRANJE STROŠKOV DELA NA PRIMERU PODJETJA M SORA, D. D.	21
4.1 Pojem revidiranja	21
4.2 Načrtovanje revizije	23
4.3 Spoznavanje in preizkus delovanja notranjih kontrol	26
4.4 Preizkušanje podatkov	30
4.5 Preizkušanje podatkov na izbranem primeru	34
4.5.1 Primerjanje stanj obveznosti iz plač in drugih stroškov dela in primerjanje letnih stroškov dela.....	36

4.5.2	Pregled stroškov dela po mesecih za leto 2011 in iskanje morebitnih neobičajnih odklonov	38
4.5.3	Kontrola prispevkov	39
4.5.4	Kontrola prometa na kontih stroškov dela	40
4.5.5	Primerjanje deleža stroškov dela v celotnih stroških s prejšnjim obdobjem...	43
4.5.6	Primerjanje deleža stroškov dela po stroškovnih mestih s prejšnjim obdobjem	43
4.5.7	Delež stroškov dela v primerjavi s čistimi prihodki od prodaje.....	44
4.5.8	Potrditev stanj obveznosti s kontov plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja ter potrditev stanja terjatev	44
4.5.9	Kontrola stroškov dela.....	46
4.5.10	Kontrola z napovedjo dohodnine.....	48
4.5.11	Kontrola obračunov drugih stroškov dela in povračil zaposlencem	49
4.6	Izdaja revizijskega poročila	50
SKLEP		52
LITERATURA IN VIRI.....		54
PRILOGA		

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Dohodninska lestvica za leti 2010 in 2011	7
Tabela 2:	Minimalni količniki za določitev osnovne plače za posamezne tarifne razrede .	11
Tabela 3:	Višine najnižjih osnovnih plač po posameznih tarifnih razredih do 1. 6. 2010 in od 1. 6. 2010 dalje v €.....	11
Tabela 4:	Tveganja in revizijski procesi	25
Tabela 5:	Knjiženje stroškov dela	35
Tabela 6:	Obveznosti iz plač in drugih stroškov dela	37
Tabela 7:	Primerjava stroškov dela, leto 2011 z letom 2010	38
Tabela 8:	Gibanje bruto plač po mesecih glede na število zaposlencev v letu 2011	39
Tabela 9:	Kontrola prispevkov delodajalca.....	40
Tabela 10:	Promet na kontih plač v letu 2011	41
Tabela 11:	Promet na kontih stroškov dela v letu 2011	42
Tabela 12:	Delež stroškov dela v celotnih stroških.....	43
Tabela 13:	Primerjava stroškov dela po stroškovnih mestih.....	44
Tabela 14:	Delež stroškov dela v prihodkih od prodaje.....	44
Tabela 15:	Uskladitev obveznosti iz naslova plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja na dan 31. 12. 2011	46
Tabela 16:	Kontrola stroškov dela	47
Tabela 17:	Kontrola terjatev z refundacijami na obrazcih REK-1	48

UVOD

Današnji čas zaznamuje tudi negotovosti in tveganja v podjetjih, hkrati pa sodobne poslovne razmere povečujejo tudi strokovno in poklicnoetično odgovornost poslovođnikov, ki morajo biti sposobni dolgoročno usmerjati in uravnavati delovanje podjetij. Zato je potreben stalen in verodostojen pregled nad stanji in dogajanji v podjetju. Vzpostavljen mora biti ustrezen organizacijski red in sistem za obvladovanje tveganj in drugo. Poleg nadzora nad delovanjem podjetja je potrebno tudi ocenjevanje prispevkov sodelujočih pri ustvarjanju dodane vrednosti podjetja (Koletnik, 2007, str. 4).

V svetovni ekonomiji glavnega vira vrednosti podjetja ne predstavljajo več otipljivi viri, na primer naravna bogastva, ampak čedalje bolj neotipljiv vir, kot je človek s svojim znanjem in sposobnostmi. Brez tako imenovanega intelektualnega premoženja ne more delovati noben poslovni sistem. Zato je prav od kadrovske funkcije, ki zajema tudi plačni sistem, odvisna uspešnost podjetja (Kavčič, Klobučar & Vidic, 2007, str. 275–276).

Med podporne dejavnosti, ki podpirajo posameznike, lastnike, poslovođnike, poslovne partnerje in druge soudeležence v podjetju, spada torej nadziranje, ki ga opravljajo notranji in zunanji revizorji, inšpektorji in kontrolorji. Revidiranje in kontroliranje sta potrebna pri sestavi urejenega in razvojno naravnaneega podjetja (Koletnik, 2008, str. 3).

Revizija je po strokovni plati zahtevna oblika neodvisnega preiskovanja in ocenjevanja računovodskih in drugih poslovnih poročil ter poslovanja podjetij. Cilj je podati neodvisno in nepristransko sodbo o resničnosti in poštenosti revidiranih poročil oziroma zagotovilo o zakonitem in urejenem poslovanju (Koletnik, 2008, str. 3).

Revidiranje stroškov dela pomeni nadzor nad obračunavanjem in izplačevanjem dohodkov, ki predstavljata zaposlencem plačilo za opravljeno delo v podjetju. Za podjetje kot delodajalca pa je to strošek dela, ki ga mora vračunati v ceno svojih učinkov in poračunati s prihodki od poslovanja. Državne institucije pobirajo prispevke na plače in druge delodajalčeve dajatve, kar pa je tudi strošek dela za delodajalca. V ta namen proučujemo oziroma preizkušamo in ocenjujemo notranje kontrole in podatke, ki so povezani s postavkami stroškov dela. Cilj revidiranja stroškov dela je podati mnenje o resničnosti in poštenosti o tem, ali se plače obračunavajo in izplačujejo samo zaposlencem v podjetju, ali se plače obračunavajo in izplačujejo skladno z razvidi o opravljenem delu, ali so plače pravilno obračunane in izplačane v skladu z zakonodajo, pravilniki, pogodbami (s tem mislimo tudi, ali so ustrezno obdavčene), ali so pravilno izkazane v glavni knjigi, ali so vse obveznosti iz naslova plač poravnane tekoče in ali so vsi stroški dela vključeni v ustrezno obdobje (Koletnik, 2008, str. 88).

Z revizijo stroškov dela lahko zmanjšamo stroške dela in hkrati ohranimo delovna mesta, in to brez odpuščanj. Dosežemo lahko učinek prihranka s tem, da se vprašamo, kako in

zakaj zaposlenec dobi plačo in ne koliko zaposlenih se plača (Healthcare Financial Management Association, 2011).

Učinkovito revidiranje vpliva na poslovno uspešnost, zmanjšanje stroškov in povečanje kakovosti v podjetju. Podjetju koristi, če revizija preverja ključna in tvegana področja z dajanjem kakovostnih priporočil (Rahne & Senožetnik, 2011). Seveda pa mora uprava podjetja oziroma poslovodstvo ugotovitve in priporočila aktivno in skrbno ter pravočasno obravnavati. Višje vodstvo ima končno odgovornost za dokončanje teh nalog (Center for Chemical Process, 2011).

Namen magistrskega dela je s pomočjo revizije stroškov dela v okviru revidiranja računovodskih izkazov v izbranem podjetju pokazati poslovodstvu, ali se stroški dela pravilno obračunavajo, in po potrebi dati ustrezna priporočila. Temeljna hipoteza je torej, da se da s pomočjo revidiranja stroškov dela poslovodstvu prikazati pravilnost oziroma nepravilnost obračunavanja obravnavanih stroškov, in prikazati pomen revidiranja, ki se lahko odrazi v povečani racionalnosti obračunavanja stroškov in njihovem zmanjšanju.

Cilj magistrskega dela je opredeliti pojem stroškov dela in pojem revidiranja, predstaviti relevantne zakone, predpise in izbrano podjetje ter prikazati postopke revidiranja stroškov dela v okviru revidiranja računovodskih izkazov od načrtovanja do spoznavanja in preizkušanja delovanja notranjih kontrol, do preizkusa podatkov in na koncu še izdaje revizijskega poročila, povedano krajše, izvesti revizijo stroškov dela na način, kot bi jo revizor izvedel v praksi. Zato nameravam v okviru revidiranja, ki zajema preizkus podatkov, predstaviti analitične postopke. Ti postopki vključujejo proučevanje primerjav med računovodskimi informacijami podjetja, kot je primerjava informacij iz prejšnjih obdobij: primerjava stroškov dela v poslovnem letu 2011 s stroški dela v preteklem poslovnem letu 2010, primerjava stanj obveznosti iz naslova plač 31. 12. 2011 s stanjem na 31. 12. 2010, primerjava razmerja med prihodki od prodaje in stroški dela in primerjanje deleža stroškov dela v celotnih stroških ter primerjava stroškov dela po stroškovnih mestih obravnavanega podjetja. Analitični postopki vključujejo tudi proučevanje razmerij, kot je razmerje med stroški plač in številom zaposlenih, zato vključim pregled stroškov dela po mesecih za leto 2011, pri čemer se išče morebitne neobičajne odklone. Poleg tega je cilj izvesti tudi kontrolo prometa na kontih plač in kontrolo pravilnosti izkazanih prispevkov delodajalca. V okviru podrobnega preizkusa saldov in poslov je treba potrditi stanje obveznosti in terjatev iz naslova plač, izvesti kontrolo stroškov dela in kontrolo z napovedjo dohodnine ter kontrolo obračunov drugih stroškov dela in povračil zaposlencem (prehrana med delom, regres za letni dopust, jubilejne nagrade itd.). Z določenimi postopki je torej treba preveriti usklajenost, pravilnost navedb v računovodskih izkazih, ugotoviti vzroke za morebitna odstopanja in podati mnenje ter morebitna priporočila v primeru ugotovljenih nepravilnosti.

Glede na izbrano temo, namen in cilj magistrskega dela uporabim metode raziskovanja teorije na osnovi tuje in domače literature za opredelitev pojma stroškov dela in pojma revidiranja ter postopke revidiranja, metodo proučevanja zakonov, predpisov in standardov, nato pa metodo prikaza revidiranja stroškov dela na praktičnem primeru. Za katerega so osnovni podatki črpani iz letnih poročil, bruto bilance, obrazcev in drugih poročil obravnavanega podjetja. V okviru prikaza revidiranja stroškov dela uporabim tudi metodo analiziranja, potrjevanja, primerjanja, izračunavanja in povpraševanja v podjetju.

Magistrsko delo je v jedru razdeljeno na štiri glavne dele. Prvi del je namenjen opredelitvi stroškov dela na osnovi izbrane literature. V drugem delu sledi zakonsko urejanje stroškov dela v Sloveniji. Tretji del opisuje obračunavanje stroškov dela na podlagi zakonov, pogodb in internih pravilnikov v izbranem podjetju M Sora, d. d. V tem delu je zajeta tudi predstavitev podjetja. V četrtem, zadnjem delu pa je opredeljen pojem revidiranja, postopki revidiranja od načrtovanja do spoznavanja in preizkušanja delovanja notranjih kontrol, do preizkusa podatkov in izdaje revizorjevega poročila. V okvir preizkus podatkov pa je zajet praktičen primer, ki sem ga izvedla sama, s pomočjo podatkov, pridobljenih v obravnavanem podjetju. Magistrsko delo se zaključi s sklepom, v katerem so povzeta temeljna spoznanja obravnavane teme.

1 OPREDELITEV STROŠKOV DELA

Stroški dela sodijo v okvir stroškovnega računovodstva, ki nam daje potrebne informacije o stroških (Kavčič, Klobučar & Vidic, 2007, str. 28). Stroški so na splošno opredeljeni kot potroški prvin poslovnega procesa, ki so cenovno izraženi in vsebovani pri ustvarjanju poslovnih učinkov. Poslovni učinek pa pomeni ustvarjen proizvod ali opravljeno storitev, ki se izračuna kot rezultat množenja potroškov storitev, delovnih sredstev, delovne sile in predmetov dela z njihovimi cenami oziroma s cenami za enoto (Turk, Kavčič & Koželj, 2003b, str. 99).

Stroške dela sestavljajo stroški plač, kamor spadajo stroški kosmatih plač za opravljeno delo, stroški nadomestil plač, zneski, ki so posredno povezani s poslovanjem podjetja (zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za prehrano med delom ter dajatve v naravi, nagrade in darila zaposlencem), ter dajatve na temelju plač (dajatve podjetja za namen socialnega in pokojninskega zavarovanja, odvisne od kosmatih plač, ki obremenjujejo podjetje s stroškom poleg stroškov kosmatih plač) (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003a, str. 354).

Stroški dela po kontnem okviru za gospodarske družbe (2010) spadajo v skupino 47, v kateri se izkazujejo plače, nadomestila plač zaposlencev, regres za letni dopust, stroški v zvezi z dodatnim pokojninskim zavarovanjem zaposlencev, povračila in drugi prejemki zaposlencev, prispevki delodajalca in druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, povračil, bonitet in drugih prejemkov zaposlencev ter nagrade vajencem vključno z

dajatvami, ki bremenijo podjetje. Po enotnem kontnem okviru za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, kmečka gospodarstva, zadruga, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije (2012) pa se med stroški dela izkazujejo tudi rezervacije za jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi in za pokojnine.

Na obračunskem listu oziroma plačilni listi so prikazani bruto ali kosmata plača zaposlenca, prispevki zaposlenca za socialno varnost, davčne olajšave in dohodnina, ki pa je davek od dohodka zaposlenca. Bruto plača, zmanjšana za davek in prispevke, ki se odtegujejo zaposlencem, je neto plača. To je znesek, ki ga prejme zaposlenec. Omenjeni prispevki za socialno varnost in davek se izplačajo v prid državi. Poleg bruto plače mora delodajalec plačati tudi prispevke na plače in druge dajatve. Zato mora stroške dela, ki je širši pojem od stroškov plač – zaradi dajatev na podlagi plač – vračunati v stroškovno ceno svojih učinkov (proizvod ali storitev).

Stroški dela nam povedo, kolikšen strošek za delodajalca v celoti predstavlja zaposlitev zaposlenca. Bruto strošek, ki ga ima delodajalec z zaposlencem, je bruto plača, ki je povečana za prispevke v breme delodajalca. Celoten strošek zaposlenca v podjetju so poleg bruto stroška še vsi dodatki, kot so povračilo za prevoz in prehrano med delom, jubilejne nagrade in podobno. Ti dodatki so lahko obdavčljivi, lahko pa ne, odvisno od višine in načina izplačila. Poleg stroškov delodajalca, ki jih ima z zaposlencem, je pomembno tudi, da podjetje izbere pravi kader, ki bo prinesel neko dodano vrednost. To pomeni, da se morata dodana vrednost in delovna uspešnost posameznika ujemati z njegovo višino plače. S tega vidika mora biti plačni sistem dobro urejen, da bo zaposlenca spodbujal k doseganju poslovnih uspehov, podjetju pa dal možnost doseganja odličnih rezultatov poslovanja (Urh, 2012).

Odločitve o stroških dela sprejemajo v podjetju na ravni kadrovske funkcije. V kadrovske funkcije spadajo zaposlovanje zaposlencev, njihovo izobraževanje, urejanje plač, socialno varstvo in varstvo pri delu ter varstvo iz zdravstva. Kadrovska funkcija mora razviti in izvajati sistem, ki bo pridobil ustrezen kader, ki bo poslovni proces vodil tako, da bodo doseženi cilji podjetja (Kavčič et al., 2007, str. 277).

Pomembno orodje kadrovskega managementa bi morala biti tudi podjetniška kolektivna pogodba. Po mnenju nekaterih strokovnjakov je osnovna težava visokih stroškov dela, nizke fleksibilnosti in slabe konkurenčnosti dejavnosti ter posameznega delodajalca prav v tem, da se podjetniške kolektivne pogodbe premalo uporabljajo kot pomembno orodje kadrovskega managementa. Stroški dela, fleksibilnost in konkurenčnost so namreč precej odvisni tudi od kolektivnih pogodb dejavnosti in podjetniških kolektivnih pogodb ter splošnih aktov pri delodajalcu. V kolektivnih pogodbah dejavnosti so določeni le obvezni minimalni standardi plačnega sistema z najnižjimi osnovnimi plačami po tarifnih razredih.

V podjetniški kolektivni pogodbi pa sta dogovorjeni nadgradnja plačnega sistema in plačna politika delodajalca (Kokalj, 2007, str. 1–2).

Za delodajalce so informacije o stroških dela pomembne, saj jih zanima, za koliko se je zaradi teh stroškov zmanjšal dobiček ter za koliko plačilna sposobnost podjetja in poslovni izid. Delodajalec potrebuje podatke o plačah zaposlencev, nadomestilih, davkih in prispevkih na plače ter drugih stroških plač. Potrebni so podatki o plačah, porabljenih za uresničitev načrtovanega obsega dejavnosti, dodatnih sredstvih zaradi večje gospodarnosti, kakovosti in učinkovitosti pri delu, višini dodatnih izplačil dobička, povračilih zaposlencem (stroški prevoza na delo in z njega, stroški prehrane idr.). Pomembni so tudi podatki o morebitnih drugih stroških, kot so dodatno zdravstveno ali pokojninsko zavarovanje, saj tudi ti stroški zmanjšujejo poslovni izid. Zato podjetje za potrebe različnih uporabnikov računovodskih informacij oblikuje razne predračune stroškov dela oziroma plač, to nadzira in analizira (Turk et al., 2003b, str. 520).

2 ZAKONSKO UREJANJE STROŠKOV DELA V SLOVENIJI

Področje stroškov dela oziroma plač je v Sloveniji zajeto v okviru različnih zakonov. Med pomembnejše spadajo naslednji zakoni:

- Zakon o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 42/2002, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007 Odl. US: U-I-45/07, Up-249/06-22, 103/2007, 45/2008-ZArbit, 83/2009 Odl. US: U-I-284/06-26, v nadaljevanju ZDR);
- Zakon o prispevkih za socialno varnost (Ur. l. RS, št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSV-C, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010 Odl. US: U-I-214/09, Up-2988/08-29, 96/2012-ZPIZ-2, v nadaljevanju ZPSV);
- Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB7, št. 9/2012 Odl. US: U-I-18/11-10, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 71/2012 Odl. US: U-I-76/11-15, 75/2012, 94/2012, v nadaljevanju ZDoh-2);
- Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012, v nadaljevanju ZDavP-2).

2.1 Zakon o delovnih razmerjih

Z ZDR se urejajo delovna razmerja, ki se sklepajo s pogodbo o zaposlitvi med delodajalcem in zaposlencem. V njem se določajo plače na področju tako javne uprave kot gospodarske dejavnosti in je na področju plač v Sloveniji najpomembnejši predpis. To pomeni, da po hierarhiji nižji akti ne smejo biti v nasprotju z njim. Zato morajo biti v podjetju vse rešitve pri kadrovski funkciji usklajene z ZDR. V tem zakonu so določene minimalne pravice, ki jih ima zaposlenec, delodajalec pa jih mora zagotoviti. Poleg njega

morajo v podjetju upoštevati še socialni sporazum oziroma dogovor o politiki plač, kolektivno pogodbo dejavnosti in kolektivno pogodbo podjetja ali druge akte podjetja (Kavčič et al., 2007, str. 282–283).

Tretje poglavje v ZDR-ju opredeljuje pravice, odgovornosti in obveznosti delodajalca in zaposlenca iz delovnega razmerja. V omenjenem poglavju je določeno plačno obdobje, plačni dan, način izplačila, osnovna plača, dodatki, povračila stroškov v zvezi z delom, odpravnina, opredeljena je tudi pravica zaposlenca do regresa za letni dopust, nadomestil itd., pri čemer zneskov plač, nadomestil, regresa in drugih prejemkov ne definira neposredno. To natančneje določajo kolektivne pogodbe.

2.2 Zakon o prispevkih za socialno varnost

ZPSV ureja obveznost obračunavanja in plačevanja ter stopnje prispevkov namenjene za socialno varnost. Delodajalec jih v svoje breme plača na bruto plačo zaposlencev in na bruto nadomestil plač za čas odsotnosti zaposlenca z dela. Plačuje tudi prispevke od drugih bruto prejemkov delojemalca, kot so stimulacije in bonitete, in sicer od osnove, ugotovljene v skladu z ZDoh-2. Od povračil stroškov v zvezi z delom, jubilejnih nagrad, solidarnostnih pomoči, regresa in odpravnin plačuje prispevke le od razlik, ki presegajo z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Ur. l. RS, št. 140/2006, 76/2008, v nadaljevanju Uredba) določene zneske.

Stopnje obveznih prispevkov za socialno varnost na bruto plačo so v letih 2010 in 2011:

- prispevek namenjen za pokojninsko in invalidsko zavarovanje: 8,85 %,
- prispevek namenjen za zdravstveno zavarovanje: 6,56 %,
- prispevek namenjen za starševsko varstvo: 0,10 %,
- prispevek namenjen za zaposlovanje: 0,06 %,
- prispevek namenjen za zavarovanje za poškodbe pri delu: 0,53 %.

Skupaj prispevek delodajalca tako znaša 16,10 %. Prispevki za socialno varnost, ki se obračunavajo na bruto plačo zaposlencev, vplivajo na stroške delodajalca in tako zmanjšujejo ustvarjene prihodke. Za prispevke za socialno varnost iz plače pa znaša stopnja prispevkov 22,10 %. To so prispevki delojemalca, ki jih delodajalec kot izplačevalec izračuna, odtegne in plača v skladu s predpisi namenjenih za prispevke za socialno varnost. To pomeni, da delodajalec kot pravna oseba prispevke obračuna na obračunu davčnih odtegljajev in obračunu prispevkov za socialno varnost za dohodke iz delovnega razmerja (v nadaljevanju obrazec REK-1) in plača na dan izplačila dohodka za delojemalca. Delodajalec nato obrazec REK-1 predloži davčnemu organu preko sistema e-davki najkasneje na dan izplačila osebnih prejemkov. Vendar v primeru, če je izplačana plača oziroma nadomestilo plače nižje od minimalne plače (to je lahko le v primeru na primer bolniške, ne pa tudi, če dela polni delovni čas oziroma sorazmerni čas), mora do

razlike do minimalne plače delodajalec obračunati in plačati na svoje stroške tako prispevke delodajalca kot delojemalca. Se pa v takem primeru plača prispevke delodajalca le po stopnji 9,01 %, prispevke delojemalca pa po stopnji 15,5 % – za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu, Ur. l. RS, št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010, 109/2010, v nadaljevanju Pravilnik o obračunu).

2.3 Zakon o dohodnini

Z ZDoh-2 se ureja obveznost plačevanja dohodnine, ki je opredeljena kot davek od dohodkov fizičnih oseb. V Tabela 1 je prikazana stopnja davka, ki ga plačujejo zavezanci glede na dosežen dohodek. Pri obračunu davčnega odtegljaja je poleg dohodninske lestvice treba upoštevati tudi olajšave (splošna olajšava, osebna olajšava, olajšava za dodatno pokojninsko zavarovanje, posebna olajšava: olajšava za vzdrževane družinske člane itd.) in njihove višine.

Tabela 1: Dohodninska lestvica za leti 2010 in 2011

Dohodninska lestvica za leto 2010				Dohodninska lestvica za leto 2011			
Če znaša neto davčna osnova na letni ravni v €		Znaša dohodnina v €		Če znaša neto davčna osnova na letni ravni v €		Znaša dohodnina v €	
Nad	Do			Nad	Do		
	7.528,99		16 %		7.634,40		16 %
7.528,99	15.057,96	1.204,64	+ 27 % nad 7.528,99	7.634,40	15.268,77	1.221,50	+ 27 % nad 7.634,40
15.057,96		3.237,46	+ 41 % nad 15.057,96	15.268,77		3.282,78	+ 41 % nad 15.268,77

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2010, Ur. l. RS, št. 104/2009; Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2011, Ur. l. RS, št. 103/2010.

ZDavP-2 določa, da plačnik davka pri obračunu dohodka davčni odtegljaj izračuna in odtegne ter plača na dan izplačila dohodka. Delodajalec kot pravna oseba je izplačevalec osebnih prejemkov, zato mora obračunati in odtegniti davek, davčnemu uradu pa posredovati obračun dohodkov najpozneje na dan izplačila. Izplačevalec v obrazec REK-1 vpiše seštevek osnov za izračun davčnega odtegljaja od izplačanih dohodkov, nastalih iz delovnega razmerja zaposlenim, ki jih ti dosejajo pri njem (Pravilnik o obračunu).

2.4 Slovenski računovodski standardi 2006

Slovenski računovodski standardi 2006 (v nadaljevanju SRS) v standardu 16 opisujejo, da so stroški dela izvorni stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne kosmate

zneske ter tudi na dajatve, ki se obračunajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Podrobnosti določa SRS 15. Ti stroški lahko bremenijo doseganje poslovnih učinkov neposredno (na primer: stroški neposrednega dela) ali pa imajo značaj posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov.

Stroški dela se pripoznajo na temelju listin, ki pričajo o opravljenem delu in drugih podlagah, namenjenih za obračun plač v kosmatem znesku oziroma na podlagi upravičenosti do nadomestila plač in plačam podobnih postavk pa tudi odpravnin ter primernih dajatev. Obračunajo se v skladu z zakonodajo, kolektivno pogodbo, akti podjetja ali pogodbo o zaposlitvi.

Stroški dela ali deleži v razširjenem dobičku pred prikazom dobička v izkazu poslovnega izida so po SRS 15 obravnavani kot zaslužki zaposlencev, ki predstavljajo vse vrste poplačil, ki jih izplačuje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje. Z njimi so lahko povezane tudi nekatere dajatve, ki stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku povečujejo. Zaposlencem pripadajo zaslužki med njihovim službovanjem predvsem iz naslova plač, nadomestil plač in deležev v razširjenem dobičku ali po koncu njihovega službovanja v obliki odpravnin in pokojnin. Poleg navedenega mora podjetje izplačati povračila zaposlencem, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela in imajo naravo plač (zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za prehrano med delom idr.), ter povračila, ki se obravnavajo kot stroški storitev (potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu, štipendije in šolnine).

Deleži v razširjenem dobičku po SRS 15 niso stroški dela, ampak se obravnavajo kot prevrednotovalni poslovni odhodki ter so zneski, ki jih prejemajo člani organov v podjetju, ki ne prejemajo plač, odvisno od razširjenega dobička, in zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo zaposlenci v podjetju kot dodatek k plačam.

Preden se stroški dela po SRS 15 izkažejo med poslovnimi odhodki in dobijo vpliv na poslovni izid obračunskega obdobja, se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov. Deleži v razširjenem dobičku skupaj z določenimi dajatvami povečujejo poslovne odhodke, tako da je dokončni dobiček že ustrezno zmanjšan v njihovi velikosti.

SRS 15 opredeljuje stroške dela, med katere spadajo:

- plače v kosmatem znesku, ki pripadajo zaposlencem;
- nadomestila plač v kosmatem znesku, ki v skladu z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo in bremenijo podjetje;
- dajatve v naravi, nagrade in darila zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposrednem stiku s poslovanjem;

- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko prenehajo delati v podjetju;
- dajatve, ki se dodatno obračunavajo od navedenih postavk in ki bremenijo izplačevalca.

Plača kot strošek dela je odvisna od strokovne zahtevnosti (sestavljenosti), kakovosti in količine opravljenega dela ter vrednosti računске enote za opravljeno delo. Plača kot sestavni del razširjenega dobička pa je odvisna od poslovne uspešnosti podjetja ali organizacijske enote ter učinkovitosti in uspešnosti zaposlenca v poslovnem procesu (Koletnik, 2004, str. 147).

3 OBRAČUNAVANJE STROŠKOV DELA V PODJETJU M SORA, D. D.

3.1 Predstavitev podjetja M Sora, d. d.

Podjetje M Sora, trgovina in proizvodnja, d. d., je srednje veliko podjetje, ustanovljeno 20. oktobra 2006 v Žireh. Ustanovitelji so Kmetijsko-gozdarska zadruga M Sora, z. o. o. (v nadaljevanju KGZ M Sora, z. o. o.), in zadružniki, ki so člani KGZ M Sora, z. o. o. Zadruga pa obstaja že več kot 60 let. Obe podjetji nasproti tretjim osebam delujeta usklajeno in povezano. 19,96 % lastništva pripada KGZ M Sora, z. o. o., lastniki ostalega (80,04 %) pa so člani te zadruga. Podjetje M Sora, d. d., zastopa direktor Aleš Dolenc.

Podjetje je v letu 2011 poslovalo s pozitivnim poslovnim izidom v višini 172.171,67 €, v letu 2010 pa v višini 186.490,47 €. Izid iz rednega poslovanja je v letu 2011 znašal 175.189,68 € in v letu 2010 220.520,22 €. Čisti dobiček po oblikovanju rezervacij je v letu 2011 za lastne delnice v znesku 8.100 € in po obračunu davka iz dobička v znesku 1.753,59 € znašal 162.318,08 €. V letu 2010 pa je čisti dobiček po oblikovanju rezervacij za lastne delnice v znesku 5.400,00 € in po obračunu davka iz dobička v znesku 60.288,15 € znašal 120.802,32 €. Sredstva so v letu 2011 znašala 14.824.997 €, v letu 2010 13.809.735 €, čisti prihodki od prodaje pa v letu 2011 19.930.257 €, v poslovnem letu 2010 pa 19.702.118 € (M Sora, d. d., 2011b; M Sora, d. d., 2012b).

Podjetje M Sora, d. d., spada v lesnopredelovalno panogo, ki obsega tudi dejavnosti C 16 – obdelava in predelava lesa. Ukvarja se z dvema glavnima dejavnostma: lesno dejavnostjo in trgovsko dejavnostjo. Po standardni klasifikaciji dejavnosti 2008 ima registrirano kot glavno dejavnost izmed C 16 stavbno mizarstvo in tesarstvo – C 16.230. Med lesno dejavnost spadata enota mizarstvo, v kateri potekata proizvodnja in prodaja oken, balkonskih vrat, panoramskih sten in vhodnih vrat iz lesa in kombinacije les-aluminij, ter enota žaga, v kateri se izvajajo odkup hlodovine, razrez, prodaja žaganega lesa in sušenje. Enoto žago so z dnem 1. 11. 2010 zaprli. Med trgovsko dejavnost spada šest enot: market, diskont in oprema Rovte, v kateri potekata diskontna prodaja in maloprodaja živil in

gospodinjskih potrebščin, gradbeni center, v katerem se prodaja gradbeni material in repromaterial za kmetijstvo, železnina, v kateri poteka prodaja tehničnega blaga in blaga za dom (bela tehnika, gospodinjski aparati), ter stavbno okovje, v kateri poteka specializirana trgovina z repromateriali za stavbno pohištvo. Enote market, diskont in oprema Rovte so franšize Mercatorja (M Sora, d. d., 2012c).

Podjetje M Sora, d. d., ima štiri hčerinska podjetja: Norica Radovljica, ki se bo v letu 2013 preselila na enoto stavbno okovje v Žiri, M Sora Zagreb, M Sora Priština in M Sora Tirana v Albaniji, ki je svoja vrata odprla konec leta 2011. V letu 2013 bo ustanovilo še peto hčerinsko podjetje M Sora Fenster GmbH.

Število zaposlencev na dan 31. 12. 2010 je 139, na dan 31. 12. 2011 pa 146. Velika večina oziroma okrog 89 % jih je zaposlenih za nedoločen čas. Štirje zaposleni pa se ob delu tudi izobražujejo na stroške delodajalca. Podjetje veliko sredstev namenja usposabljanju zaposlencev z raznimi seminarji, tečaji, sejmi, delavnicami itd. (M Sora, d. d., 2011b; M Sora, d. d., 2012b).

3.2 Plače v kosmatem znesku, ki pripadajo zaposlencem

Po Pravilniku o delovnih razmerjih in plačah podjetja M Sora, d. d. (v nadaljevanju Pravilnik), ki je bil sprejet na podlagi 3. odst. 8. člena ZDR (Ur. l. RS, št. 42/2002), in v skladu s Kolektivno pogodbo za lesarstvo (Ur. l. RS, št. 132/2006, v nadaljevanju KPL) z dne 29. 6. 2007 plačo zaposlenca sestavljajo: **osnovna plača, dodatki in plača iz naslova delovne uspešnosti.**

S tem Pravilnikom se urejajo pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnih razmerij zaposlencev pri delodajalcu v skladu z zakoni in za delodajalca veljavno KPL. Za pravice, obveznosti in odgovornosti, ki niso urejene s tem Pravilnikom, se neposredno uporabljata ZDR in KPL z vsakokratnimi spremembami oziroma dopolnitvami.

Pravilnik velja za vse zaposlene v podjetju M Sora, d. d., ki so sklenili pogodbo o zaposlitvi za nedoločen ali določen čas, s polnim ali krajšim delovnim časom, ter v določenih določbah tudi za učence, vajence, dijake in študente na praktičnem usposabljanju.

Omenjeni pravilnik je dne 12. 4. 2011 zamenjala Podjetniška kolektivna pogodba (v nadaljevanju PKP). Sprejeta je bila na podlagi 7. člena ZDR (Ur. l. RS, št. 42/2002, 103/2007), 2. člena Zakona o kolektivnih pogodbah (Ur. l. RS, št. 43/2006), 9. in 10. člena Zakona o reprezentativnosti sindikatov (Ur. l. RS, št. 13/1993) in v skladu z ZDR in s KPL (Ur. l. RS, št. 132/2006 in naslednji).

3.2.1 Osnovna plača

PKP v podjetju M Sora, d. d., določa osnovno plačo zaposlenca v mesečnem znesku na osnovi nominalne vrednosti količnika 1,00, ki znaša 351,75 €, in količnika osnovne plače delovnega mesta (glej Tabela 2) ter velja za polni delovni čas in ob upoštevanju zahtevnosti dela na delovnem mestu in doseganju pričakovanih delovnih rezultatov. V primeru uskladitve osnovnih plač s KPL ali zaradi drugih utemeljenih razlogov se lahko vrednost količnika 1,00 spremeni. Sprememba se uredi s sklenitvijo aneksa k PKP.

Osnovna plača zaposlenca ne more biti nižja od najnižje osnovne plače po KPL (glej Tabela 3) za tarifni razred, v katerega je razporejeno delovno mesto zaposlenca, razen izjemoma v primerih, ki jih določa KPL.

Tabela 2: Minimalni količniki za določitev osnovne plače za posamezne tarifne razrede

Naziv delovnega mesta	Tarifni razred	Minimalni količnik
Enostavna dela	I	1,20
Manj zahtevna dela	II	1,30
Srednje zahtevna dela	III	1,50
Zahtevna dela	IV	1,60
Bolj zahtevna dela	V	1,80
Zelo zahtevna dela	VI	2,80
Visoko zahtevna dela	VII	3,60

Vir: M Sora, d. d., Podjetniška kolektivna pogodba družbe M Sora, d. d., 2011d, str. 8.

Tabela 3: Višine najnižjih osnovnih plač po posameznih tarifnih razredih do 1. 6. 2010 in od 1. 6. 2010 dalje v €

Naziv delovnega mesta	Tarifni razred	Najnižja osnovna plača do 1. 6. 2010	Najnižja osnovna plača od 1. 6. 2010
Enostavna dela	I	328,33	396,90
Manj zahtevna dela	II	417,48	433,30
Srednje zahtevna dela	III	460,08	477,50
Zahtevna dela	IV	506,94	526,20
Bolj zahtevna dela	V	566,58	588,10
Zelo zahtevna dela	VI	665,62	690,90
Visoko zahtevna dela	VII	749,76	778,30

Vir: KPL: Aneks k Tarifni prilogi KPL, Ur. l. RS, št. 34/2010 in št. 32/2008.

Količnik osnovne plače se lahko poveča zaradi napredovanja zaposlenca na predlog direktorja enote, vodje enote oziroma poslovodje ali vodje službe, o katerem odloča

direktor podjetja. Poveča pa se lahko ob določenih kriterijih, ki so zapisani v PKP; pri posameznem napredovanju največ za 20 %.

V skladu z Zakonom o minimalni plači (Ur. l. RS, št. 13/2010) in Zneskom minimalne plače (Ur. l. RS, št. 61/2009, 13/2010, 3/2011, 5/2012, 8/2013) ima zaposlenec, ki dela polni delovni čas pri delodajalcu v RS, pravico do plačila za opravljeno delo najmanj v višini minimalne plače. Zaposlenec, ki opravlja dela krajši delovni čas, ima pravico do sorazmernega dela minimalne plače.

Zneski minimalne plače znašajo:

- od 1. 1. 2009: 597,43 €,
- v letu 2010 od marca naprej: 734,15 €,
- v letu 2011: 748,10 €,
- v letu 2012: 763,06 €,
- od 1. 1. 2013: 783,66 €.

V znesek minimalne plače so vključeni znesek osnovne plače za določen mesec, zneski vseh dodatkov razen dodatka za delo preko polnega delovnega časa in znesek iz naslova delovne uspešnosti. Ne všttevajo pa se prejemki, ki imajo naravo povračil stroškov v zvezi z delom, kot so na primer terenski dodatki, dnevnice, povračilo stroškov prevoza na delo in z dela ter povračilo stroškov za prehrano med delom. Tudi regres za letni dopust se ne všteva. V primeru, da zaposlenčeva plača ne dosega višine minimalne plače, mu mora delodajalec doplačati razliko do višine minimalne plače, če dela polni delovni čas. Če pa je na primer na bolniški in ima zaradi nje plačo manjšo od minimalne, je treba to razliko do minimalne plače le obračunati in plačati prispevke. Od 1. 3. 2010 pa do 1. 1. 2012 pa je veljalo prehodno obdobje, ki je omogočalo postopno usklajevanje minimalne plače z višino, določeno z zakonom (Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti Republike Slovenije, b.l.).

3.2.2 Dodatki

Zaposlenec je po PKP upravičen do **dodatka, ki izhaja iz razporeditve delovnega časa, ki je za zaposlenca manj ugoden**, in le za čas, ko je delal v pogojih, zaradi katerih mu dodatek pripada. V podjetju M Sora, d. d., veljajo naslednji dodatki:

- za čas dela v popoldanski ali nočni izmeni, kadar se delovni proces izvaja v drugi in tretji izmeni 10 %;
- za delo v deljenem rednem delovnem času: za prekinitev dela za več kot 1 uro 15 %;
- za redno nočno delo 30 %;
- za delo ob nedeljah in dela prostih dnevih po ZDR 50 %;

- za delo preko polnega delovnega časa 50 %;
- za delo preko polnega delovnega časa pri letnih in drugih odrejenih inventurah 50 %.

Za delo opravljeno čez polni delovni čas se šteje delo, ki ga z odredbo odredi direktor ali od njega pooblaščen zaposlenec.

Za zaposlenca v trgovinah se glede dodatkov, ki izhajajo iz razporeditve za zaposlenca z manj ugodnim delovnim časom, upoštevajo določbe Zakona o trgovini (Ur. l. RS, št. 2/2007-UPB4, 24/2008-ZT-1) oziroma ustrezne določbe Kolektivne pogodbe dejavnosti trgovine (Ur. l. RS, št. 111/2006, 127/2006, 21/2008, 94/2008, 34/2009, 68/2009, 26/2011, 30/2011, 104/2011, 51/2012, 94/2012, 47/2013) v delu, ki ureja dodatke za delo v manj ugodnem delovnem času. Tako jim za redno delo ob nedeljah in dela prostih dnevih po ZDR pripada dodatek v višini 100 %, za delo 1. 1., 1. 5., 1. 11, 25. 12. in na velikonočno nedeljo pa 200 %, pri čemer velja, da se dodatka za delo ob nedeljah in za delo na dela proste dneve po ZDR med seboj izključujeta.

Osnova za obračun dodatkov je zaposlenčeva osnovna plača, povečana za mesečno uspešnost in poseben enoten dodatek v bruto višini 130 €.

V kolikor pride do sprememb KPL, Kolektivne pogodbe za dejavnost trgovine ali Zakona o trgovini v delu, ki ureja dodatke za delo v manj ugodnem delovnem času, se neposredno uporabljajo določbe veljavnih kolektivnih pogodb in omenjenega zakona, če ni drugače dogovorjeno.

Po PKP zaposlencu pripada **dodatek na skupno delovno dobo** v višini 0,5 % od osnovne plače, povečane za mesečno uspešnost, in sicer za vsako izpolnjeno leto skupne delovne dobe.

3.2.3 Plača iz naslova delovne uspešnosti

Plača iz naslova delovne uspešnosti je sestavljena iz osebne ocene in poslovne uspešnosti, to pa se meri mesečno – mesečna uspešnost, trimesečno – trimesečna uspešnost in letno – letna uspešnost.

V PKP je določena **osebna ocena**, ki lahko znaša do plus 30 % oziroma do minus 15 % plače in ki jo na predlog nadrejenega zaposlenca potrdi direktor podjetja. Osnova za izračun osebne ocene je osnovna plača, povečana za mesečno uspešnost. Vendar negativna osebna ocena ne sme znižati osnovne plače zaposlenca. Kriteriji za osebno oceno so lahko uspešnost zaposlenca ali enote, prizadevnost pri delu, kakovost izdelkov ali storitev, vpliv dela na stroške in rezultat, (ne)upoštevanje navodil nadrejenega zaposlenca, nedoseganje pričakovanih delovnih rezultatov ter izravnava plačnih nesorazmerij znotraj skupine istovrstnih del z enako ali podobno zahtevnostjo.

Po PKP se zaposlencem, ki delajo na delovnih mestih, na katerih se količina oziroma uspešnost dela določa na temelju norme/plana, osnovna plača poveča iz naslova **mesečne uspešnosti** po merilih, določenih z letnim planom. Uspešnost dela se meri za delovne enote oziroma dele enot, znotraj teh pa za posamezne zaposlene in tudi za posamezna delovna mesta. Norme oziroma plane, merila za preseganje plana in način izračunavanja uspešnosti določi direktor.

Ob pogoju uspešnega poslovanja delodajalca se lahko zaposlenim izplačujejo še druge stimulacije – dodatki za uspešnost; velja poseben enoten dodatek za uspešnost, ki ga prejemajo vsi zaposleni v enaki višini in ki ob sklenitvi te PKP znaša 130 € bruto, prej 80 €. Ta enoten dodatek je bil sprejet z namenom, da vsi zaposleni dobijo enak znesek in ne procentualnega deleža (povišanje plače za določen odstotek), kajti najbolj problematične so najnižje plače, pri katerih so hoteli povečati učinek na tak način.

Zaposlencem, ki delajo na delovnih mestih v neposredni povezavi z delovnimi mesti, na katerih se delo normira/planira (vodja, vzdrževalci, skladiščniki, obratna režija), se osnovna plača, ki jo tvori vrednost delovnega mesta, poveča za odstotek povprečne uspešnosti oddelka oziroma enote.

Poslovna trimesečna stimulacija se meri trimesečno, ugotavlja se delovna uspešnost delovne enote in podjetja kot celote. Tudi v tem primeru merila določi direktor. Trimesečna stimulacija se lahko izplača v vrednostnih bonih.

Zaposlencem se lahko izplača dodatek na **letno uspešnost**. Merila za oblikovanje skupne mase izplačila na predlog direktorja potrdi nadzorni svet podjetja. Merila za izplačila posameznim enotam oziroma zaposlencem in čas izplačila določi direktor. Tudi odločitev o delitvi **13. plače ali božičnice** in njeni višini sprejme direktor podjetja. Če pa podjetje zaključi poslovno leto z dobičkom, se po določenih merilih lahko del dobička razdeli med zaposlene. Zaposleni tako lahko dobi **plačo iz dobička**. Višino dobička, namenjenega za delitev plač zaposlencem, na predlog direktorja določi nadzorni svet. Izplačajo se lahko v vrednostnih bonih, unovčljivih v prodajalnah pri delodajalcu.

V PKP je posebej določen **dodatek v primeru neenakomernega razporejenega ali začasno prerazporejenega časa in je potrebna začasna daljša prisotnost zaposlenec na delu**. S tega vidika se zaposlencu prizna:

- pravica do koriščenja več opravljenih ur v skladu s potrebami delovnega procesa, o čemer odloča vodja enote ali službe; vodja enote odredi koriščenje ur v skladu s potrebami delovnega procesa; ali
- pravica do plačila večjega obsega opravljenega dela tako, da se dodatno opravljene ure vključujejo v plačo, oblikovano v skladu z osnovami in merili. Izplačilo je možno, ko

ima zaposlenec na saldu več kot 100 ur, razen za dodatno opravljene ure za inventure, ko se lahko izplačilo izvrši tudi brez omejitve 100 ur.

Zaposlencem, ki imajo s pogodbo o zaposlitvi osnovno plačo določeno z ustreznim količnikom (glej Tabela 2) in imajo ob sklenitvi pogodbe o zaposlitvi pravico do osnovne plače najmanj v višini količnika, pripada dodatek za dodatno opravljeno delo, ki se obračuna v enaki višini in od enake osnove, kot velja za delo preko polnega delovnega časa. V nasprotnem primeru, ko imajo zaposleni osnovno plačo v pogodbi o zaposlitvi določeno na drugačen način od navedenega, jim dodatek za dodatno opravljeno delo ne pripada. Direktor ima tudi pravico, da zadrži izplačilo ur dodatno opravljenega dela v primeru, ko rezultat enote tega ne omogoča. Drugačen način določanja osnovne plače imajo lahko zaposleni s pogodbo o zaposlitvi, ki je sklenjena individualno.

3.3 Nadomestila plač v kosmatem znesku, ki v skladu z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo in bremenijo podjetje

Nadomestilo plače po SRS 15 je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi letnega dopusta, bolezni in drugih upravičenih razlogov ne dela.

Po ZDR ima zaposlenec pravico do nadomestila plače za čas odsotnosti v primerih in v trajanju, določenih z zakonom, ter ob odsotnosti z dela, ko ne dela iz razlogov na strani delodajalca. V ta namen je delodajalec dolžan izplačati nadomestilo plače v primerih odsotnosti z dela zaradi **izrabe letnega dopusta, plačane odsotnosti zaradi osebnih okoliščin, izrednega dopusta, izobraževanja, z zakonom določenih praznikov in dela prostih dni, ko zaposlenec ne dela iz razlogov na strani delodajalca in višje sile – čas stavke pri delodajalcu.**

Delodajalec izplačuje nadomestilo plače iz lastnih sredstev v primerih **nezmožnosti zaposlenca za delo zaradi njegove bolezni ali poškodbe, ki ni povezana z delom**, in sicer do 30 delovnih dni za posamezno odsotnost z dela, vendar pa največ za 120 delovnih dni v koledarskem letu. PKP podjetja določa za prvih 7 delovnih dni višino nadomestila 80 % osnovne plače, od vključno 8. delovnega dne naprej pa v višini 80 % plače, ki bi jo prejel, če bi delal. V primerih **nezmožnosti za delo zaposlenca zaradi poklicne bolezni ali poškodbe pri delu** delodajalec izplačuje nadomestilo plače zaposlencu iz lastnih sredstev do 30 delovnih dni za vsako posamezno odsotnost z dela. V času daljše odsotnosti z dela delodajalec izplača nadomestilo plače v breme zdravstvenega zavarovanja.

V PKP je tudi zapisano, da v vseh primerih odsotnosti razen ob odsotnosti zaradi bolezni ali poškodbe, ki ni povezana z delom, pripada zaposlencu nadomestilo v višini 100 % plače, ki jo prejme v tekočem mesecu. Nadomestilo plače pa ne more presežati višine

plače, ki bi jo zaposlenec prejel za polni delovni čas, če bi delal. V osnovo za izračun nadomestila se po PKP ne všteta del plače iz naslova poslovne trimesečne stimulacije.

V podjetju M Sora, d. d., so v letih 2010 in 2011 izplačali nadomestila plač zaposlencem za boleznine, letni dopust in praznike. Izredni dopust oziroma plačana odsotnost zaradi osebnih okoliščin je zajeta oziroma se knjiži na konto 47000, na katerem so plače zaposlencev – redno delo. Izobraževanje je urejeno s pogodbo o izobraževanju in se ne knjiži med stroške dela.

3.3.1 Letni dopust

Zaposlenec ima po PKP pravico do letnega dopusta v posameznem koledarskem letu do minimalno 20 delovnih dni, če dela po 5 dni na teden, oziroma 23 delovnih dni, če dela 3 tedne v mesecu po 6 dni na teden, oziroma 24 delovnih dni, če dela 4 tedne v mesecu po 6 dni na teden, ko mu preteče čas nepretrganega delovnega razmerja v trajanju 6 mesecev.

Starejši zaposlenec, invalid, zaposlenec z najmanj 60-odstotno telesno okvaro ter zaposlenec, ki neguje in varuje otroka s telesno ali duševno prizadetostjo, imajo pravico do najmanj 3 dodatnih dni letnega dopusta. Zaposlencu, ki še ni dopolnil 18 let, se dopust poveča za 7 delovnih dni. Za vsakega otroka, ki še ni dopolnil 15 let, ima zaposlenec pravico do 1 dodatnega dneva letnega dopusta po ZDR.

Pri določanju dodatnih dni letnega dopusta se po PKP upoštevajo skupna delovna doba in pogoji dela. Tako pripada dodatno še 1 dan zaposlencem v trgovinah, ki delajo tudi ob nedeljah oziroma dela prostih dnevih, pri katerih se dan dopusta obračuna 7 ur tudi v soboto. Skupna delovna doba:

- od 5 do 10 let – 1 dan,
- od 10 do 15 let – 2 dni,
- od 15 do 20 let – 3 dni,
- od 20 do 25 let – 4 dni,
- od 25 do 30 let – 5 dni,
- nad 30 let – 6 dni.

V skupno delovno dobo se vajeniška, dokupljena, beneficirana in posebne zavarovalne dobe ne štejejo. Zaposlencu, ki izpolni kateri koli kriterij za povečanje letnega dopusta nad minimalnim dopustom do 31. 12., se povečanje upošteva pri odmeri v naslednjem koledarskem letu.

Letni dopust zaposlencev, ki delajo po 5 dni na teden, traja največ 30 delovnih dni, zaposlencev, ki delajo po 6 dni na teden (zaposlenci v trgovinah) pa največ 34 dni, tudi če zaposlencu po različnih kriterijih pripada več delovnih dni. Izjemoma lahko koristijo 3

dodatne dni letnega dopusta le starejši zaposleni, ki jim po različnih kriterijih pripada 28 dni oziroma 32 dni za zaposlene v trgovini ali več dni letnega dopusta, vendar skupaj do največ 33 delovnih dni oziroma 37 delovnih dni za zaposlene v trgovini.

Če se zaposlenec pri delodajalcu zaposli med letom, se mu odmeri sorazmerni del letnega dopusta za koledarsko leto (1/12 letnega dopusta za vsak polni mesec dela) ob upoštevanju odbitka sorazmernega letnega dopusta, ki ga je zaposlenec pridobil pri prejšnjem delodajalcu.

Preostanek letnega dopusta, ki ni bil izrabljen v tekočem koledarskem letu, se mora glede na ZDR izrabiti najkasneje do 30. junija naslednjega leta.

3.3.2 Plačana odsotnost zaradi osebnih okoliščin – izredni dopust

Zaposlenec ima po KPL pravico do plačane odsotnosti z dela do skupno največ 7 delovnih dni v posameznem koledarskem letu zaradi:

- svoje poroke – 1 dan,
- smrti zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka – 2 dni,
- smrti staršev – oče, mati, mačeha, očim, posvojitelj – 2 dni,
- smrti zakončevih staršev in smrti starih staršev – 1 dan,
- selitve zaposlenca iz kraja v kraj, če je v interesu delodajalca – do 2 dni,
- elementarnih nesreč – do 5 dni.

3.4 Dajatve v naravi, nagrade in darila zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposrednem stiku s poslovanjem

3.4.1 Povračila stroškov v zvezi z delom

Po ZDR mora delodajalec zaposlencu zagotoviti povračilo stroškov za prehrano med delom, za prevoz na delo in z njega ter povračilo stroškov, ki nastanejo pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Po KPL dobi zaposlenec še terenski dodatek in nadomestilo za ločeno življenje. Po SRS se lahko stroški povračil zaposlencem, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela, izkazujejo kot stroški dela ali kot stroški storitev. V podjetju M Sora, d. d., se med stroške dela štejejo zneski za prevoz na delo in z njega ter zneski za prehrano med delom. Nadomestil za ločeno življenje nimajo.

Delodajalec zagotavlja zaposlencu povračilo stroškov za **prehrano med delom** za vsak dan, ko dela po 4 ure ali več. V podjetju M Sora, d. d., zaposleni v ta namen prejmejo topli obrok ali vrednostni bon, ki ga lahko unovčijo v prodajalnah delodajalca in ki ga dobijo ob izplačilu plače. Višina dnevnega zneska toplega obroka ali vrednostnega bona je

enaka. Razliko med ceno toplega obroka in zneska, določenega z Uredbo, lahko delodajalec poračuna in izplača že med letom, dokončni obračun pa naredi ob koncu poslovnega leta in ga vključi med stroške prehrane. Višina tega zneska po Uredbi znaša do 6,12 € na dan od 1. 8. 2008 dalje, če je delojemalec prisoten na delu po 4 ure ali več. Če pa je prisoten po 10 ur ali več, se poleg tega zneska prišteje še znesek do višine 0,76 € za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu.

Po PKP se povračilo stroškov **prevoza na delo in z njega** prizna v višini, ki jo določa Uredba, ob oddaljenosti zaposlenčevega prebivališča nad 3 km v eno smer. Višina zneska znaša do 0,18 € za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela od 1. avgusta 2008 dalje, če delojemalec iz utemeljenih razlogov ne more uporabljati javnega prevoza. V podjetju M Sora, d. d., noben zaposlenec ne uporablja javnega prevoza. S pogodbo o zaposlitvi se lahko zaposlenec dogovori tudi za drugačne pogoje povračila stroškov.

Osnova za obračun povračila stroškov prevoza na delo in z njega ter stroškov prehrane med delom je evidenca prisotnosti na delu za vsakega zaposlenca. Obračun se izdela enkrat na mesec in izplača na račune zaposlencev ob izplačilu plače.

3.4.2 Drugi osebni prejemki

Regres za letni dopust pripada zaposlencu, ki ima pravico do letnega dopusta, najmanj v višini minimalne plače po ZDR in ga podjetje izplača maja. Po KPL se za višji znesek lahko dogovori na ravni podjetja do višine, določene z Uredbo. Ta drugi del regresa izplačajo novembra, tako da skupni znesek še zmeraj ne preseže najvišjega dovoljenega zneska, za katerega Uredba določa, da se od njega še ne obračunajo davki in prispevki. V podjetju M Sora, d. d., se regres nad višino regresa, določenega po ZDR, izplača v vrednostnih bonih, unovčljivih v prodajalnah pri delodajalcu. Zaposlencu pripada v 1 koledarskem letu največ 1 regres za letni dopust. Tistemu zaposlencu, ki sorazmerni del dopusta izrabi v podjetju, drugi del dopusta pa pri novem delodajalcu, pripada sorazmerni del regresa, in sicer glede na pripadajoče število dni letnega dopusta.

Jubilejna nagrada pripada zaposlencem samo za delovno dobo pri zadnjem delodajalcu po KPL:

- 10 let delovne dobe – v višini 1 najnižje osnovne plače 1. tarifnega razreda po tej pogodbi;
- 20 let delovne dobe – v višini 1,5 najnižje osnovne plače 1. tarifnega razreda po tej pogodbi;
- 30 let delovne dobe – v višini 2 najnižjih osnovnih plač 1. tarifnega razreda po tej pogodbi.

Pri tem se za delovno dobo pri zadnjem delodajalcu šteje poleg delovne dobe v podjetju M Sora, d. d., tudi delovna doba pri delodajalcu KGZ M Sora, z. o. o., pri njegovih pravnih prednikih in pri vseh hčerinskih podjetjih obeh podjetij, pri čemer se v delovno dobo ne všteva vajeniška, dokupljena in posebna zavarovalna doba.

V podjetju v letu 2011 ni bilo izplačane nobene jubilejne nagrade, medtem ko je bilo v letu 2010 izplačanih 7 v skupnem znesku 3.668,56 €. Trije zaposleni so prejeli jubilejno nagrado za 10 let v višini 382,33 € in eden prav tako za 10 let v višini 396,90 €, jubilejno nagrado za 20 let v znesku 595,35 € je prejel eden od zaposlenih, jubilejno nagrado za 30 let delovne dobe pa sta prejela dva zaposlena v podjetju, in sicer v višini 764,66 €. V letu 2010 se je izplačala jubilejna nagrada po tarifni prilogi, ki je veljala do 1. 6. 2010 in od 1. 6. 2010 dalje.

Solidarnostna pomoč po KPL pripada:

- ob smrti zaposlenca njegovim družinskim članom 60 % povprečne plače v RS za pretekle 3 mesece;
- ob smrti družinskega člana zaposlencu 30 % povprečne plače v RS za pretekle 3 mesece;
- ob elementarni nesreči ali požaru ob upoštevanju stvarnih socialnih razmer na predlog sindikata;
- ob odsotnosti zaposlenca zaradi bolezni več kot 3 mesece neprekinjeno ob upoštevanju stvarnih socialnih razmer, največ enkrat letno, na predlog sindikata;
- v drugih primerih pa, če se tako dogovorita delodajalec in sindikat pri delodajalcu.

Delodajalec lahko izplača solidarnostno pomoč po prosti presoji do višine, določene z Uredbo, ki znaša za prvi in drugi primer do 3.443 €, v tretjem in četrtem pa do 1.252 €. V letih 2011 in 2010 ni bilo izkazanih solidarnostnih pomoči.

Glede **stimulacije za odsotnost bolniških dopustov** v podjetju M Sora, d. d., imajo posebej določena merila in način izplačila stimulacije, ki jih lahko določi direktor. Knjiži se na konto 47000 med plače zaposlencev – redno delo.

3.5 Odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko prenehajo delati v podjetju

3.5.1 Odpravnina ob upokojitvi

Ob prenehanju pogodbe o zaposlitvi zaradi upokojitve zaposlencu po ZDR pripada odpravnina v višini 2 povprečnih mesečnih plač v RS za pretekle 3 mesece oziroma 2 povprečnih mesečnih plač zaposlenca za pretekle 3 mesece, če je to za zaposlenca

ugodnejše. Izplača jo lahko v breme posebnega zavarovanja. Delodajalec pa je ni dolžan izplačati, če je zaposlencu dokupil delovno dobo, razen razlike, če je znesek za dokup pokojninske dobe nižji od zneska odpravnine.

Ob vnovični zaposlitvi po upokojitvi zaposlenec izgubi pravico do odpravnine, ki je navedena v prejšnjem odstavku. Ob delni upokojitvi, ima zaposlenec pri delodajalcu, pri katerem mu je pogodba o zaposlitvi prenehala in je sklenil novo pogodbo za krajši delovni čas ima pravico do odpravnine v sorazmernem delu.

Zaposlenec, ki opravlja delo v krajšem delovnem času, ima ob upokojitvi pravico do odpravnine sorazmerno njegovemu delovnemu času, za katerega je bila sklenjena pogodba o zaposlitvi, razen v primerih, ko zaposlenec dela krajši delovni čas ter si pridobi na temelju predpisov o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, starševskem dopustu ali zdravstvenem zavarovanju enake pravice, kot če bi delal polni delovni čas.

V letu 2011 v podjetju M Sora, d. d., ni bilo izplačane nobene odpravnine iz razloga upokojevanja, medtem ko je bilo iz tega razloga v letu 2010 izplačanih 5 odpravnin. Od tega 4 odpravnine v višini 2.968,96 € in ena v višini 3.165,00 €.

3.5.2 Odpravnina ob prenehanju delovnega razmerja zaradi poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti

ZDR podaja osnovo za izračun odpravnine, ki je povprečna mesečna plača, ki jo je prejel zaposlenec ali ki bi jo prejel zaposlenec, če bi delal, v zadnjih 3 mesecih pred odpovedjo. Zaposlencu pripada odpravnina v višini:

- 1/5 prej navedene osnove za vsako leto dela pri delodajalcu, v primeru zaposlitve pri delodajalcu več kot 1 leto do 5 let;
- 1/4 prej navedene osnove za vsako leto dela pri delodajalcu, v primeru zaposlitve pri delodajalcu od 5 do 15 let;
- 1/3 prej navedene osnove za vsako leto dela pri delodajalcu, v primeru zaposlitve pri delodajalcu nad 15 let.

Višina odpravnine ne sme presegati 10-kratnika osnove. V letu 2011 sta bili zaradi poslovnih razlogov izplačani dve odpravnini, ena v znesku 25.000 € in druga v višini 3.000 €. V preteklem poslovnem letu 2010 pa je bila zaradi nesposobnosti zaposlenega izplačana ena odpravnina v znesku 2.610,24 €.

3.6 Dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od 3.2 do 3.5 in ki bremenijo izplačevalca

SRS 15 predpisuje definicijo dajatev podjetja za davke ter socialno varnost, ki so obveznosti podjetja, odvisne od kosmatih plač in povračil zaposlencem.

Prispevki na plače in davek od plače so podrobneje opisani že v poglavju Zakonsko urejanje stroškov dela v Sloveniji. Moramo pa v tem delu omeniti še **kolektivno prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje** (v nadaljevanju KPDPZ), ki ga imajo v podjetju M Sora, d. d. Delodajalec vsem zaposlencem, ki so se odločili za KPDPZ v skladu z izjavo, v kateri se je zaposlenec odločil za plačevanje premije in določil njeno višino, pri izbrani zavarovalnici mesečno plačuje premijo v višini določenega bruto zneska, za katerega se odloči zaposlenec, povečanega za dajatve, ki jih delodajalec mora plačati ob plači. Izvajanje tega je podrobno urejeno v posebni pogodbi, ki so jo sklenili delodajalec, sindikat in zavarovalnica, pri čemer del stroškov za plačevanje premije odpade tudi na stroške podjetja.

4 REVIDIRANJE STROŠKOV DELA NA PRIMERU PODJETJA M SORA, D. D.

4.1 Pojem revidiranja

Revidiranje v širšem pomenu pomeni sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh trditev s sodili in poročanje o rezultatih zainteresiranim uporabnikom (Taylor & Glezen, 1996, str. 32). V ožjem pomenu besede pa lahko revidiranje razvrstimo glede na cilj na revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja. Kljub temu da med navedenimi vrstami revidiranja ni nekih ostrih meja, se moje magistrsko delo osredotoča na revidiranje računovodskih izkazov (Taylor & Glezen, 1996, str. 34).

Slednja vrsta revidiranja uporablja postopek, imenovan uradno potrjevanje. Uradno potrjevanje se nanaša na neodvisno in pristojno osebo, ki izreče mnenje ali sodbo, ali uradne trditve v računovodskih izkazih podjetja v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom – splošnim sprejetim računovodskim standardom (Taylor & Glezen, 1996, str. 33–34).

Po Zakonu o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-2) revidiranje pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle, ki se jih opravi po dogovorjenih postopkih. Pri revidiranju računovodskih izkazov preizkušamo in ocenjujemo računovodske izkaze in podatke ter metode, ki se uporabljajo pri njihovem

sestavljanju. Na osnovi tega podamo neodvisno strokovno mnenje o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih prikazujejo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe skladno z računovodskim poročanjem. Drugi posli dajanja zagotovil so revidiranje razen revidiranja računovodskih izkazov, posli preiskovanja in drugi posli dajanja zagotovil, kot je to opredeljeno v pravilih Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov. Posli opravljanja dogovorjenih postopkov pa so revizijske storitve, opravljene glede na dogovor med revizijsko družbo in podjetjem.

Pojem revidiranja je opredeljen kot neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja. Pri tem pa ni pomembno, ali gre za podjetje, ki je usmerjeno v doseganje dobička ali ne. Ravno tako ni pomembna velikost ali pravna oblika podjetja, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah (Zaman Groff, 2011a).

Revidiranje računovodskih izkazov izvajajo zunanji revizorji po naročilu lastnikov ali drugih, ki imajo interes po neodvisnem mnenju. V delniških družbah in nekaterih drugih kapitalskih družbah, ki so po velikosti velika ali srednje velika podjetja, pa tudi v majhnih kapitalskih družbah z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, pa je revidiranje letnih poročil obvezno po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, v nadaljevanju ZGD-1; Koletnik, 2008, str. 9–10). Začenja se s preizkušanjem notranjih kontrol in nadaljuje s preverjanjem podatkov iz računovodskih izkazov. Včasih se razširi tudi na druge sestavine računovodstva, na primer na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja. Namen je podati mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij (Zaman Groff, 2011a). Po Mednarodnih standardih revidiranja (MSR 200, 2009, str. 4, v nadaljevanju MSR) pa je namen revizije računovodskih izkazov izražen kot mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Pomen revidiranja računovodskih izkazov se kaže v okoliščinah, ki nakazujejo na nesoglasje med lastniki, upniki in drugimi uporabniki računovodskih izkazov ter podjetniškimi ravnatelji, ki pripravljajo računovodske izkaze, ker so ti izkazi lahko pristranski. Potreba po zunanji reviziji je toliko večja tudi zaradi podatkov iz računovodskih izkazov, ki pomagajo pri finančnih odločitvah, uporabniki pa nimajo strokovnega znanja ali pa ne morejo preveriti kakovosti teh podatkov (Taylor & Glezen, 1996, str. 42). Namen revizije računovodskih izkazov je zbiranje potrebnih dokazov, da lahko revizor uradno potrdi poštenost računovodskih izkazov v podjetju skladno s splošnimi sprejetimi računovodskimi standardi (Taylor & Glezen, 1996, str. 222).

Od revizije pričakujemo dvig ravni zaupanja v računovodsko in drugo poročanje, razkriva slabosti v poslovanju in prispeva k večji poslovni kulturi, poslovni trdnosti, varnosti, učinkovitosti, varčnosti in uspešnosti podjetja (Koletnik, 2008, str. 11).

V podjetjih so dobre kontrole in uporaba splošno sprejetih računovodskih standardov revizorjem ustrezna merila, ko presojujejo poštenost podatkov v računovodskih izkazih. Revizorji se revizije ne lotijo s predsodki, da računovodski izkazi v podjetju vsebujejo pomembne nepravilnosti, ampak upoštevajo poklicni dvom. Morajo biti neodvisni in se vesti poklicu ustrezno (Taylor & Glezen, 1996, str. 41).

Da lahko revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih, mora revidiranje načrtovati in izvesti, kar pomeni zbrati zadostne (merilo količine) in ustrezne (merilo kakovosti) dokaze in jih ovrednotiti na način, da lahko poda sprejemljivo zagotovilo v obliki mnenja, da so računovodski izkazi v celoti pošteno predstavljeni in da zaradi napak ali prevar ne vsebujejo pomembno napačnih navedb (MSR 200, 2009, str. 5, 24). Vendar revizor svojim uporabnikom oziroma naročnikom ne more zagotoviti, da so računovodski izkazi točni oziroma ne more podati brezpogojnega zagotovila zaradi neizogibnih omejitev revizije, kot je subjektivno določanje vrste in obsega revizijskih postopkov in uporaba vzorčenja, saj zaradi preobsežnosti ne more preveriti vsakega poslovnega dogodka, knjiženega v računovodskih izkazih. Zato je na primer pripravljen sprejeti manjše število napak. Zaradi teh omejitev revizija ne jamči, da v računovodskih izkazih ni pomembno napačne navedbe (Taylor & Glezen, 1996, str. 222–226).

Poznamo štiri faze revizijskega procesa (Arens, Elder & Beasley, 2010, str. 162):

- načrtovanje revizijskega pristopa,
- preizkušanje kontrol in preizkus transakcij,
- izvajanje analitičnih postopkov in podrobni preizkus podatkov,
- dokončanje revizije in izdaja revizijskega poročila.

V nadaljevanju so te faze in postopki revidiranja podrobneje predstavljeni. V okviru navedenih faz se uporablja in je pomembnih veliko postopkov. Na primer uporaba analitičnih postopkov je pomembna tako v fazi načrtovanja kakor tudi v fazi preizkušanja podatkov, z vsako fazo procesa pa je na primer povezano revizijsko tveganje itd.

4.2 Načrtovanje revizije

Revizorji revizijo računovodskih izkazov opravljajo v skladu s splošnimi sprejetimi standardi revidiranja, ki od njih zahtevajo med drugim tudi začetek s fazo načrtovanja (Taylor & Glezen, 1996, str. 1016). Vsekakor pa se vse pravice in obveznosti med revizijsko družbo in podjetjem pred začetkom izvajanja revizije računovodskih izkazov uredijo s pogodbo. Načrtovanje se kaže v pripravi celotne revizijske strategije in podrobnejšega revizijskega načrta, katerega namen je določitev revizijskih postopkov, s katerimi bodo revizorji pridobili zadostne, zanesljive in ustrezne revizijske dokaze, potrebne za oblikovanje revizijskega mnenja. Za pripravo celotne revizijske strategije in s

tem podrobnejšega načrtovanja se izvajajo zlasti naslednji postopki (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 14–15):

- spoznavanje poslovanja revidiranca/podjetja;
- spoznavanje njegovega kontrolnega okolja;
- spoznavanje in razumevanje ureditve računovodskega procesa – notranjega kontroliranja;
- izvedba predhodnih analitičnih postopkov;
- ocenitev tveganja;
- določitev pomembnosti;
- določitev vrste in obsega revizijskih postopkov;
- prva presoja po vključevanju revizijskih veščakov.

V okviru spoznavanja podjetja in okolja se mora revizor podučiti o njegovi dejavnosti, poslovno-organizacijski ureditvi, računovodenju, poslovođenju, notranjem nadzornem sistemu, sistemu obvladovanja tveganj in drugih zadevah, ki pomembno vplivajo na obseg in vsebino revizorjevega dela (Koletnik, 2008, str. 72).

Revizor mora spoznati tudi notranje kontroliranje, ki ga vzpostavi, uvede in vzdržuje poslovodstvo, pristojni za upravljanje in drugo osebje. V ta namen spozna računovodske usmeritve in podrobneje prouči notranje pravilnike, na primer pravilnik o računovodstvu. Cilj pregleda notranjih pravilnikov je predvsem preveriti njihovo usklajenost s pripadajočimi predpisi, na osnovi katerih so bili izdani. Razumevanje najpomembnejših računovodskih usmeritev revizorju pomaga, da oblikuje učinkovite metode preizkušanja podatkov na posameznih kontih, skupaj s posebnimi revizijskimi cilji (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 20).

Glavni dejavnik, ki ga revizorji upoštevajo pri načrtovanju in vrednotenju dokazov, je pomembnost, ki jo Taylor in Glezen (1996, str. 226) opisujeta kot velikost izpustitve ali napačne navedbe računovodskih informacij, zaradi katere bi se v danih okoliščinah presoja osebe, ki v te informacije zaupa, morda spremenila oziroma bi napačna navedba ali izpustitev vplivala nanjo. Pomembnost vpliva na količino zbranih dokazov, ki odločajo o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov. Revizorji morajo upoštevati pomembnost, ker ne morejo jamčiti natančnosti računovodskih izkazov. Izdano mnenje se oblikuje na osnovi upoštevajoče pomembnosti (Taylor & Glezen, 1996, str. 234).

Pomembnost pa je treba povezovati tudi z revizijskim tveganjem pri načrtovanju in vrednotenju revizije. Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor izreče neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno. Revizor z namenom zmanjšanja revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven pridobiva in ocenjuje dokaze. Tako bo dosegel sprejemljivo zagotovilo, da so v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Zmanjšati revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven pomeni, da bo revizor v primeru, ko bo ocenil, da je tveganje pomembno napačne navedbe zelo visoko, pripravljen sprejeti le zelo nizko tveganje pri odkrivanju. Poznamo dve vrsti tveganja, iz katerih je sestavljeno revizijskega tveganje, in sicer:

- tveganje pomembno napačne navedbe, ki je opredeljeno kot tveganje, da so računovodski izkazi pred revizijo prikazani pomembno napačno;
- tveganje pri odkrivanju – TO, ki pa pomeni tveganje, da revizor med revizijo ne bo odkril napačne navedbe v neki uradni trditvi o saldu na kontu ali salda na kontu, ki bi bila lahko posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna. Takega tveganja se v celoti ne da odpraviti, ker revizor ne razišče vseh poslov, razkritij in vseh zneskov na kontih.

Tveganje pomembno napačne navedbe je sestavljeno iz **tveganja pri delovanju** – TD (to je dovzetnost uradne trditve o saldu na kontu ali salda na kontu za pomembno napačno navedbo) in **tveganja pri kontroliranju** – TK (to je tveganje, da notranje kontrole podjetja ne bodo pravočasno preprečile ali odkrile ter popravile napačne navedbe v neki uradni trditvi o saldu na kontu ali salda na kontu) (Boynton & Johnson, 2006, str. 194–198).

Model revizijskega tveganja je tako zmnožek treh sestavin: $RT = TD * TK * TO$ (Boynton & Johnson, 2006, str. 194).

Ta tveganja lahko povežemo z naslednjimi revizijskimi nalogami oziroma s štirimi revizijskimi procesi, kot prikazuje Tabela 4.

Tabela 4: Tveganja in revizijski procesi

Načrtovanje revizije	Spoznavanje in preizkus ustroja notranjega kontroliranja	Preizkusi podatkov	Izdaja revizijskega poročila
Ocenitev tveganja pri delovanju	Ocenitev tveganja pri kontroliranju	Ugotovitev tveganja pri odkrivanju	Ovrednotenje revizijskega tveganja

Vir: D. H. Taylor in W. G. Glezen, Revidiranje: zasnove in postopki, 1996, str. 239.

Glede na ugotovljeno tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju ter glede na določeno raven pomembnosti revizor okvirno določi čas, vrsto in obseg revizijskih postopkov. V celotni revizijski strategiji je okvirno treba določiti postopke za spoznavanje in preverjanje delovanja notranjih kontrol ter postopke preizkušanja podatkov z namenom pridobitve zadostnega zagotovila za trditve v računovodskih izkazih (Zaman Groff, 2011b).

Tudi Arens et al. (2010, str. 273) opisujejo pomembnost in tveganje kot pomembna temeljna koncepta pri načrtovanju revizije. Oba pojma zahtevata veliko revizorjeve presoje in neposredno vplivata na revizorjevo načrtovanje revizijskih dokazov. Pomembnost je tehtna, ker revizor zagotavlja uporabnikom računovodskih izkazov, da računovodski izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb. Tako mora revizor oblikovati predhodno oceno o pomembnosti, da je sposoben oblikovati načrt revizije. Poleg tega revizorji sprejmejo določeno stopnjo negotovosti pri opravljanju revizijske funkcije, pri čemer upoštevajo tveganja v skladu z modelom revizijskega tveganja. Revizorjevo razumevanje podjetja in njegovega okolja, vključno z njegovim notranjim nadzorom, je podlaga za revizorjevo oceno tveganja pomembno napačne navedbe. S pomočjo modela revizijskega tveganja in morebitnih napačnih navedb v računovodskih izkazih revizor ugotovi revizijske dokaze, potrebne za doseg sprejemljive stopnje revizijskega tveganja za računovodske izkaze kot celoto.

Za namene praktičnega primera bi lahko tveganje pri kontroliranju postavk, ki so povezane s stroški dela, opredelili kot majhno, saj se v primeru delovanja notranjih kontrol lahko zanesemo nanje. Vzpostavljenih je namreč veliko kontrol, ko se obračunavajo in izplačujejo dohodki do zaposlencev in državnih institucij. Po drugi strani pa so omenjene postavke oziroma uradne trditve o saldu na kontu dovzetne za pomembno napačno navedbo, pri čemer obstaja tveganje pri delovanju, saj se zakonodaja, predpisi, kolektivne pogodbe, uredbe itd. na področju plač hitro spreminjajo. Pojavi se lahko tveganje pri točnosti in popolnosti uradnih trditev posloводства itd. Kljub temu pa je poslovnih dogodkov, povezanih s stroški dela, malo v primerjavi z nekaterimi drugimi poslovnimi dogodki, saj se plače po navadi obračunavajo enkrat na mesec, na leto približno 12-krat. Je pa to odvisno tudi od števila zaposlencev, zato tveganje pri delovanju lahko označimo kot srednje veliko.

Ko revizor načrtuje, mora razmisliti tudi o potrebi po vključitvi veščakov. To je odvisno od potrebe revizorja, kadar je za preizkus in oceno posameznih postavk v računovodskih izkazih potrebno strokovno znanje, s katerim pooblaščen revizor ne razpolaga (ZRev-2).

V okviru stroškov dela, na primer pri določanju višine plač in drugih prejemkov ter bonitet zaposlenih, mora revizor v fazi načrtovanja proučiti ključne dejavnike, ki vplivajo nanje. Na temelju ključnih dejavnikov bo lahko oblikoval revizijske postopke preizkušanja podatkov za tovrstne poslovne dogodke in hkrati razmislil, kako pridobljene informacije vplivajo na posebna tveganja v zvezi z izkazanimi podatki na posameznih kontih ali postavkah (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 20).

4.3 Spoznavanje in preizkus delovanja notranjih kontrol

Revizorju poznavanje delovanja sistema notranjega kontroliranja pomaga pri prepoznavanju vrste možnih napačnih navedb in dejavnikov, ki vplivajo na tveganja

pomembno napačne navedbe. Prav tako mu poznavanje sistema pomaga pri načrtovanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov (MSR 315, 2009, str. 29).

Sistem notranjih kontrol pomeni vse politike podjetja in njegove postopke pri notranjem nadzoru, ki ga sprejme vodstvo podjetja. S sistemom notranjih kontrol skuša doseči pravilno in učinkovito poslovanje v skladu z ustreznimi zakoni in predpisi, vključno s spoštovanjem politike upravljanja, varovanjem premoženja, preprečevanjem in odkrivanjem prevar in napak, točnost in popolnost računovodskih evidenc ter pravočasno pripravo zanesljivih računovodskih informacij (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 230–232).

Temeljni sestavini notranjega kontroliranja sta okolje kontroliranja, s katerim se revizor le seznani, in notranje računovodske kontrole, ki jih revizor spozna in preveri njihovo delovanje. Tako revizor pridobi sprejemljivo zagotovilo o tem, da so v podjetju uspešni in učinkoviti notranji kontrolni postopki (Koletnik, 2007, str. 161).

Okolje kontroliranja zajema vedenje in dejanja posloводства ter pristojnih za upravljanje v zvezi s pomembnostjo notranjih kontrol v podjetju. Okolje kontroliranja vpliva na to, kako so strukturirane poslovne dejavnosti, kako so vzpostavljeni cilji in kako ocenjena tveganja (Hayes et al., 2005, str. 236). To okolje vpliva na učinkovitost, varčnost in uspešnost delovanja računovodskega sistema in kontrolnih postopkov (Koletnik, 2008, str. 75). Sestavine okolja kontroliranja, ki so lahko pomembne pri spoznavanju so (Boynton & Johnson, 2006, str. 397–401):

- uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot, ki zmanjšujejo nagnjenja zaposlencev k nelegalnim, nepoštenim in neetičnim dejanjem ter povečujejo medsebojno obveščanje;
- odobravanje pristojnosti, kar pomeni dodeljevanje pristojnosti posameznikom, ki imajo ustrezna znanja, spretnosti in izkušnje;
- sodelovanje pristojnih za upravljanje, kar na primer pomeni nadziranje delovanja notranjega kontroliranja in razpravljanje z notranjimi in zunanji revizorji;
- način razmišljanja posloводства in njegov slog delovanja, kar se na primer odraža pri odnosu do poslovnih tveganj, izboru računovodskih usmeritev, računovodskih ocenah;
- organizacijska struktura, ki zajema glavna področja pristojnosti in smeri poročanja, v katerih se načrtuje, izvaja, kontrolira in pregleduje dejavnosti podjetja za doseganje njegovih ciljev;
- dodeljevanje pooblastil in odgovornosti, ki se kaže v podeljevanju pooblastil in s tem odgovornosti za poslovno delovanje ter v odnosu pri poročanju in hierarhiji pooblastil;
- usmeritve in postopki v zvezi z osebjem; v to spada zaposlovanje, izobraževanje, napredovanje, nagrajevanje, disciplinski ukrepi.

Notranje računovodske kontrole so načrtno in sistematično vgrajeni postopki in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo zanesljivost, točnost in popolnost evidenc. Na

njihovih podlagah je mogoče pravilno in pošteno izkazovanje računovodskih informacij. Notranje računovodske kontrole so vsi kontrolni postopki, ki zagotavljajo oziroma izpolnjujejo cilje podjetja, da se poslovni dogodki izvajajo v skladu z odobritvami posloводства oziroma skladno z zakonodajo in predpisi, se poslovni dogodki knjižijo v pravih zneskih na ustrezne konte in v obračunskih obdobjih, v katerih so se zgodili. Dostop do sredstev je dovoljen z odobritvijo posloводства in evidentirana sredstva in obveznosti se v določenih časovnih presledkih usklajujejo z dejanskim stanjem sredstev in obveznosti, v primeru razlik se temu primerno ukrepa (Zaman Groff, 2011b).

Pri poizvedovanju o sistemu notranjih kontrol oziroma pri preizkušanju notranjih kontrol so revizorju pri zbiranju revizijskih dokazov v pomoč vprašalniki, narisi potekov procesov oziroma opisi, vnovični izračuni, opazovanje in pregledi dokumentacije ter povpraševanje v podjetju (Hayes et al., 2005, str. 297). Sistem notranjih računovodskih kontrol delimo na temeljne oziroma splošne in vodstvene oziroma nadzorne kontrole.

Notranje temeljne računovodske kontrole obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki. Vključujejo kontrole pravilnosti podatkov, kontrole popolnosti obdelave podatkov in kontrole vnovičnega opravljanja nekaterih postopkov. Kontrole pravilnosti podatkov zagotavljajo, da so poslovni dogodki pravilno odobreni in prikazani v pravih zneskih. V to skupino kontrol štejemo kontrole odobritve in kontrole primerjanja. Kontrole popolnosti obdelave podatkov zagotavljajo, da so vsi podatki o nastalih poslovnih dogodkih, ki bi morali biti evidentirani v računovodskih izkazih, tudi dejansko evidentirani. Med te kontrole štejemo kontrole številčenja poslovnih listin, kontrole vsote zbira poslovnih listin in kontrole nad neobdelanimi dokumenti. Kontrole s vnovičnim opravljanjem nekaterih postopkov pa pomenijo, da zaposlenec ponovi postopke oziroma opravi primerjavo med izvirnimi podatki in podatki na listini, ki jih je pred tem opravil že nekdo drug (Koletnik, 2008, str. 84).

Notranje vodstvene računovodske kontrole so tiste, ki omogočajo nadziranje stalnosti in pravilnosti osnovnih kontrol oziroma so v podjetju vzpostavljene z namenom nadziranja temeljnih kontrol ter seznanjajo posloводство z morebitnimi pomanjkljivostmi v sistemu notranjih kontrol. Z njimi razmejujemo dolžnosti, materialne odgovornosti na osnovi poslovnih dogodkov, omejujemo pristop in preprečujemo trgovanje z notranjimi informacijami. Razmejitev dolžnosti pomeni razdelitev opravil in nalog tako, da bo preprečena celotna pristojnost ene osebe pri nekem poslu. S tem se zmanjša tveganje napak in prevar. Materialna odgovornost deluje preventivno in preprečuje nezakonita in druga nepravilna dejanja. Omejitev pristopa pa preprečuje nepooblaščenim osebam dostop do določenih listin, sredstev in podatkov (Koletnik, 2008, str. 85).

Revizor se najprej seznanja z vzpostavljenimi notranjimi kontrolami oziroma jih spoznava že v fazi načrtovanja. V izvedbeni fazi pa ocenjuje in preizkuša delovanje notranjih kontrol. Želi spoznati njeno ustreznost in uspešnost delovanja ter pridobiti zagotovilo, da

obstaja dovolj velika verjetnost, da računovodski izkazi izražajo popolne, točne in natančne poslovne spremembe. Revizor preveri, če v vseh kritičnih točkah procesov dela in dokumentacije obstajajo pravilne temeljne in vodstvene računovodske kontrole. Ko preverja delovanje teh kontrol ugotovi njihovo stalno, zanesljivo in popolno delovanje. Do teh spoznanj lahko pride na način vnovičnega opravljanja kontrolnih postopkov z opazovanjem ali z raziskovanjem dokazov, kar pomeni, da se odloči za naključno izbran vzorec ter z njim preizkusi prisotnost notranjih kontrol. Pravzaprav revizor oceni obstoj in zanesljivost delovanja sistema notranjih kontrol. Pri temeljnih računovodskih kontrolah oceni kontrolne postopke v fazi zajemanja in obravnavanja podatkov, pri vodstvenih pa vrsto in obseg kontrol, ki jih opravljajo določeni zaposlenci. Poslovodstvo seznanjeno o morebitnih nepravilnostih in pomanjkljivostih v delovanju notranjih kontrol. Revizor se glede na ocenjeno zanesljivost, točnost in popolnost notranjih kontrol odloči za vrsto in obseg postopkov, s katerimi preveri podatke v računovodskih izkazih in drugih poročilih. Manjši obseg preizkušanja podatkov je potreben, kadar ugotovi, da so kontrole zanesljive. V nasprotnem primeru mora preveriti podatke v računovodskih izkazih v večjem obsegu (Koletnik, 2008, str. 86).

Kljub temu da je revizorjev celotni cilj izraziti mnenje o poštenosti računovodskih izkazov, s katero računovodski izkazi označujejo finančni položaj, izide poslovanja in finančne tokove v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, mora izvesti revizijo tako zadovoljivo, da glede vseh pomembnih saldov na kontih in razkritij pridobi podlago za svoje mnenje. S cilji, ki so uporabljeni pri revizijah saldov na kontih, vključenih v računovodske izkaze, preverja, ali so uradne trditve poslovodstva v povezavi s temi konti veljavne, preden lahko poda mnenje o računovodskih izkazih kot celoto (Taylor & Glezen, 1996, str. 259–261; MSR 315, 2009, str. 49):

- obstoj ali pojavitev pomeni, da poslovodstvo uradno trdi, da vsa sredstva (na primer terjatve za refundacije), kapital in dolgovi iz bilance stanja obstajajo na določen dan ter da so se vsi prihodki, odhodki, izgube in dobički v izkazu uspeha tudi dejansko pojavili;
- pravice in obveznosti pomenijo, da poslovodstvo uradno trdi, da so sredstva pravice, obveznosti pa dolžnosti podjetja na določen dan;
- popolnost pomeni, da poslovodstvo uradno trdi, da računovodski izkazi vsebujejo vsa sredstva, dolgove, kapital, prihodke, odhodke, izgube in dobičke;
- vrednotenje pomeni, da poslovodstvo uradno trdi, da so sredstva, dolgovi, kapital in prihodki, odhodki ter izguba oziroma dobiček v računovodskih izkazih prikazani v primernih zneskih, v skladu z ustrezno zakonodajo: MSR, SRS, ZGD-1 idr.;
- predstavitev in razkritje pomeni, da poslovodstvo uradno trdi, da so zneski v računovodskih izkazih razvrščeni pravilno in da so v skladu s splošnimi sprejetimi računovodskimi standardi usklajena vsa razkritja;
- točnost pomeni, da so vsi zneski v računovodskih izkazih ovrednoteni točno in evidentirani brez napak;

- časovni presek oziroma časovna uvrstitev pomeni, da morajo biti vse obveznosti in sredstva prikazana v pravem časovnem obdobju.

S presojanjem delovanja notranjih računovodskih kontrol in preizkušanjem podatkov v računovodskih izkazih ter v dodatnih razkritjih dosežemo revizijske cilje (Koletnik, 2008, str. 121). S presojanjem kontroliranja na primer revizor želi ugotoviti, ali vzpostavljene in delujoče notranje kontrole zagotavljajo uresničevanje naštetih ciljev (Koletnik, 2008, str. 87).

4.4 Preizkušanje podatkov

Na obseg preizkušanja podatkov vplivajo ugotovitve, izhajajoč iz preizkušanja notranjih kontrol. Preizkušanje podatkov izvajamo z namenom odkritja pomembne napačne navedbe v izkazih ali nepravilnosti v poslovanju, ki so se zgodile in jih kontrolni postopki pri revidirancu niso odkrili in odpravili (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 86). Pri preizkušanju podatkov se revizor poslužuje revizijskih postopkov, kot so: opazovanje, potrjevanje, analiziranje, izračunavanje, preiskovanje, povpraševanje in primerjanje. Ti postopki se sicer lahko uporabljajo tudi pri ocenjevanju tveganja in pri preizkusu notranjih kontrol (MSR 500, 2009, str. 9). Vendar vsi postopki niso primerni za vsak konto. Uporabnost je odvisna od vrste konta ali uradne trditve in ciljev revidiranja, tveganj, evidenc, ki so podlaga za salde na kontih ter od sprejemljivega razmerja med revizijskim zagotovilom in stroški izvajanja teh preizkusov, ob upoštevanju potrebne stopnje zagotovila (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 85–86). Naštetih postopki so tako preizkusi, ki so opravljeni z namenom pridobitve revizijskih dokazov o trditvah v računovodskih izkazih. Treba je zbrati zadostne in ustrezne revizijske dokaze in jih ustrezno dokumentirati. Pri zbiranju revizijskih dokazov na osnovi postopkov preverjanja podatkov pa revizor preverja obstoj, pravice in dolžnosti, popolnost, vrednotenje, merjenje (točnost, časovna uvrstitev), predstavitev in razkritje. V ta namen moramo v primeru revidiranja stroškov dela:

- uskladiti obveznosti na kontih plač in drugih stroškov dela in terjatve za refundacije, izkazanih v bilanci stanja na dan 31. 12. 2011 z zneski na obrazcu REK-1 za december in rekapitulacijo plač 12/2011. Stanje obveznosti in terjatev na dan 31. 12. 2011 v bilanci na kontih plač mora biti skladno z obračunom plače za mesec december 2011;
- izkazane terjatve za refundacije potrditi s strani državnih in drugih institucij, nato s potrjenimi zahtevki uskladiti zneske z zneski, izkazanimi v bilanci stanja;
- uskladiti debetni promet na kontih plač s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
- preveriti pogodbe o zaposlitvi, če obstajajo vse obveznosti do zaposlencev v računovodskih evidencah;

- preveriti plačila izkazanih obveznosti in terjatev po datumu bilance stanja, če je bila izplačana plača skupaj s prispevki in davki do 18. 1. 2012 za mesec december in če so bile izkazane terjatve, povrnjene s strani državnih institucij;
- opraviti kontrolo prometa na kontih plač;
- potrditi stroške plač z obrazci REK-1;
- primerjati podatke iz glavne knjige s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
- uskladiti število zaposlencev, navedenih na obrazcih REK-1, s številom zaposlencev, navedenih v zbirni rekapitulaciji plač, in s številom v seznamu zaposlencev;
- primerjati stanje obveznosti iz naslova plač in drugih stroškov dela na dan 31. 12. 2011 s preteklim stanjem na dan 31. 12. 2010 in primerjati letne stroške dela na ravni leta 2011 s preteklim letom 2010, ob upoštevanju sprememb povprečnega števila zaposlencev;
- opraviti pregled stroškov dela po mesecih in poiskati morebitne neobičajne odklone ob upoštevanju števila zaposlencev;
- preveriti prispevke delodajalca glede na strošek dela po obrazcih REK-1 itd.

Treba pa je omeniti, da na primer uradna trditev o obstoju obveznosti iz plač ne more nadomestiti trditve o popolnosti obveznosti iz plač. Analitičen postopek primerjanja nekaterih postavk, na primer kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač s preteklim obdobjem, lahko pokaže neustrezne zneske in razkrije napačno navedbo. Samo pregled potrdil o plačanih obveznostih namreč ne razkrije neplačanih obveznosti. Pa še to, na primer konto plač zaposlencev ima pretežno ustaljene sestavine, zaradi česar so ob odsotnosti sprememb v poslovanju ali napak v evidentiranju lahko primerljive od obdobja do obdobja (Taylor & Glezen, 1996, str. 585).

Avtorji Boynton, Johnson in Kell (2001, str. 203–208) opredeljujejo naslednje postopke:

- opazovanje kot opazovanje izvajanja neke naloge, procesa oziroma postopkov v podjetju;
- potrjevanje kot pridobivanje pisnih potrditev o poslovnih dogodkih, saldih in drugih informacij s strani tretjih oseb;
- analiziranje kot proučevanje in primerjanje razmerij posameznih postavk v nekem obdobju. S tem postopkom revizor ugotavlja informacije, ki niso v skladu s pričakovanji, in odmike, ki pomembno odstopajo od pričakovanih vrednosti;
- izračunavanje kot vnovično izračunavanje saldov na posameznih kontih, pri čemer se preverja matematična točnost;
- preiskovanje kot preverjanje listin v papirni, elektronski ali drugi obliki, ki se nanašajo na poslovne dogodke in salde;
- povpraševanje kot poizvedovanje pri upravi, zaposlenih in drugih udeležencih ter interesnih skupinah o posameznih poslovnih dogodkih in saldih, kako so evidentirani;

- štetje kot fizično štetje oprijemljivih virov, na primer materiala, končnih izdelkov, denarja v blagajni;
- primerjanje pa kot primerjanje poslovnih dogodkov ali saldov.

Postopki preizkušanja podatkov izhajajo iz **preizkusov podrobnosti poslov in saldov ter iz analitičnih postopkov** ali iz kombinacije obeh (Taylor & Glezen, 1996, str. 264). Odločitev, katere postopke izvesti in ali uporabiti tudi analitične postopke preizkušanja podatkov, je odvisna od revizorjeve presoje glede pričakovane uspešnosti in učinkovitosti razpoložljivih revizijskih postopkov za zmanjšanje revizijskega tveganja na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven (MSR 520, 2009, str. 7).

Analitični postopki pomenijo ovrednotenje računovodskih informacij, ki je opravljeno s proučevanjem in primerjanjem razmerij med podatki, z namenom odkritja nepričakovanih nihanj, odsotnosti pričakovanih nihanj ali nenavadne postavke. Njihova uporaba se zahteva v fazi načrtovanja revizije (da bi pomagali ugotoviti konte ali poslovne dogodke, pri katerih je tveganje pomembno napačnih navedb veliko oziroma da se revizijsko delo osredotoči na nenavadna ali izstopajoča področja), med revizijo za pridobivanje dokazov oziroma pri preizkušanju podatkov in ob koncu revizije zaradi ugotovitve, ali so bile pravilno raziskane vse nenavadne postavke (Taylor & Glezen, 1996, str. 265). Gre za izračunavanje in analiziranje pomembnih kazalnikov, kazalcev, trendov (Koletnik, 2008, str. 123).

Po MSR 520 (2009, str. 6–7) analitični postopki vključujejo proučevanje primerjav računovodskih informacij s primerljivimi informacijami iz prejšnjih obdobj, s pričakovanimi izidi podjetja (napovedi, predračuni, revizorjevo pričakovanje), s podobnimi panožnimi informacijami (na primer primerjava razmerja med prihodki od prodaje in stroški dela v podjetju in razmerja med stroški dela in celotnih stroškov s povprečjem v panogi ali z drugim podjetjem primerljive velikosti v isti panogi). Z analitičnimi postopki se proučujejo tudi razmerja med sestavinami računovodskih informacij, za katere se pričakuje, da bodo skladne z napovedljivim vzorcem, ki je zasnovan na izkušnjah podjetja (na primer s proučevanjem gibanja odstotkov bruto dobička) in razmerja med računovodskimi informacijami in ustreznimi neračunovodskimi informacijami (na primer razmerje med stroški za plače in številom zaposlenih).

Analitični postopki preizkušanja podatkov so običajno bolj uporabni pri velikem obsegu poslov, ki sčasoma postanejo predvidljivi. Uporaba načrtovanih analitičnih postopkov sloni na pričakovanju, da med podatki obstajajo in se nadaljujejo določena razmerja v primeru neznanih nasprotnih razmer. Kot primer vzemimo podjetje, ki ima znano število zaposlenih s stalnimi plačnimi postavkami v vseh obdobjih. V takem primeru revizor lahko podatek oceni kot za zelo natančno ocenjene skupne stroške plač v obdobju, s tem pa pridobi revizijski dokaz za pomembno postavko v računovodskih izkazih in zmanjša potrebo po izvajanju preizkušanja podrobnosti o plačah (MSR 520, 2009, str. 7–8).

Preizkusi podrobnosti poslov in saldov se izvajajo zaradi pridobivanja dokazov, ali so uradne trditve saldov v računovodskih izkazih pravilne oziroma stanje na kontih pravilno (Taylor & Glezen, 1996, str. 265). Na zadovoljivost in zadostnost zbranih dokazov vplivajo predhodno ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe in predhodno izvedeni analitični postopki.

Revizor se lahko pri izvajanju revizijskih postopkov odloči za vzorčenje. Vzorči lahko pri izvajanju preizkusov notranjih kontrol in preizkušanju podrobnosti podatkov. Pri izbiri in oblikovanju vzorca se revizor odloča med statističnim in nestatističnim vzorčenjem (MSR 530, 2009, str. 4). Odločitev, katero metodo vzorčenja izbere, je odvisna od stroškov in koristi. Prednost statističnega vzorčenja je oblikovanje učinkovitejšega vzorca z natančno meritvijo dobljenih revizijskih dokazov, s količinsko meritvijo tveganja pri vzorčenju itd. Je pa tako oblikovanje vzorca lahko dražje. Nestatistično vzorčenje je lahko cenejše in ravno tako uspešno. Ne more pa količinsko meriti tveganja pri vzorčenju. Za obe metodi vzorčenja pa je značilno sistematično (izbira vsake pete ali desete postavke) ali popolnoma naključno izbiranje postavk v računovodskih izkazih (Taylor & Glezen, 1996, str. 247–248).

Pri pridobivanju revizijskih dokazov ima revizor tri možnosti izbiranja postavk za preizkušanje, ki predstavljajo vrsto poslov ali saldo na kontu (MSR 530, 2009, str. 5; MSR 500, str. 21–23):

- izbira vseh postavk, kar pomeni 100 % preiskovanje, je manj primerno pri preizkušanju delovanja notranjih kontrol. Bolj uporabno je pri postopkih preizkušanja podatkov, če imamo malo postavk, velike vrednosti, veliko tveganje delovanja in tveganje kontrol in če drugi načini preverjanja ne dajo zadovoljivih dokazov;
- izbira posameznih postavk, ki jih izbere po svoji presoji, na primer postavke z velikimi vrednostmi, različne nenavadne postavke in postavke, ki se nanašajo na povezane osebe. Pri tej izbiri revizor ugotovitev ne more prenesti na množico, zato na osnovi tega ne more izdati mnenja;
- revizijsko vzorčenje, ki pomeni uporabo revizijskih postopkov na manj kot 100 % postavk, ki sestavljajo saldo na kontu, ali vrste poslovnih dogodkov, tako da imajo vse vzorčne enote možnost, da so izbrane. Pri vzorčenju pa revizor lahko značilnosti vzorca projicira oziroma posploši izsledke na množico in na temelju tega izda mnenje, kar je tudi njegov cilj.

Pri mnogih revizijskih postopkih se ne uporablja revizijskega vzorčenja, na primer pri povpraševanju, opazovanju, izpolnjevanju kakšnega obrazca itd. Drugi revizijski postopki zahtevajo uporabo analitičnih metod, na primer postopki pregledovanja sprejemljivosti podatkov, ki tudi ne potrebujejo vzorčenja (Taylor & Glezen, 1996, str. 245–246).

Na praktičnem primeru, ki se nanaša na stroške dela, lahko preverimo oziroma izberemo tudi vse postavke, kar pomeni 100 % preiskovanje pri postopkih preizkušanja podatkov, saj nimamo veliko postavk, povezanih s stroški dela, pa še plače se obračunavajo v primerjavi z drugimi poslovnimi dogodki le enkrat na mesec. Najprej uporabimo analitične postopke, nato pa še podrobno preverimo posamezne postavke, sploh v primeru večjih odstopanj, da pridobimo dovolj dokazov. Lahko se uporabi tudi vzorčenje, na primer da preverjamo pravilnost obračunavanja in izplačevanja plač posameznega zaposlenca, pri katerih ni nekih razlik v njihovih plačah na ravni poslovnega leta.

Pri vzorčenju pa lahko naletimo na tveganje pri vzorčenju in tveganje izven vzorčenja v okviru tveganja pri odkrivanju. Tveganje pri vzorčenju pomeni možnost pojava, da bodo revizorjevi sklepi, zasnovani na vzorcu, različni od sklepov, ki bi jih oblikoval, če bi bila podvržena istemu revizijskemu postopku celotna množica. Tveganje zunaj vzorčenja izhaja iz dejavnikov, zaradi česar so revizorjevi sklepi napačni zaradi česar koli razen velikosti vzorca. Negotovost pomembne napačne navedbe še vedno obstaja, četudi pregleda 100 % stanja na kontu (MSR 530, 2009, str. 5–6).

Za namene izdaje revizorjevega mnenja s priporočili so potrebni revizorjevi dokazi, ki jih revizor lahko pridobi iz različnih virov. Več virov uporabi in bolj ko se dokazi, pridobljeni iz različnih virov, ujemajo, bolj so zanesljivi. Načeloma pa velja, da so (MSR 500, 2009, str. 14–15):

- revizijski dokazi iz zunanjih virov zanesljivejši kot dokazi, ki nastajajo v podjetju;
- revizijski dokazi, nastali v podjetju, zanesljivejši, če je v podjetju vzpostavljena ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja zanesljiva;
- dokazi, ki jih revizor pridobi neposredno (na primer z opazovanjem izvajanja kontrol), zanesljivejši od dokazov, ki jih pridobi podjetje;
- zanesljivejši tisti dokazi, ki so pridobljeni v obliki listin oziroma pisni dokazi (papirni, elektronski) kot pa pridobljeni ustno;
- dokazi, ki jih dajejo izvorni dokumenti, zanesljivejši kot dokazi, pridobljeni s fotokopijami ali z drugimi dokumenti, preoblikovanimi v elektronsko obliko.

4.5 Preizkušanje podatkov na izbranem primeru

Za namene preizkušanja in ocenjevanja ustreznosti in uspešnosti notranjih kontrol v knjigovodskem obravnavanju podatkov o poslovnih dogodkih, stanjih in procesih mora revizor najprej proučiti organizacijo knjigovodstva, izbrane računovodske usmeritve, vrste pomožnih knjig in njihovo usklajevanje z glavnim knjigovodenjem, organizacijo knjigovodskih listin, urejenost kontnega načrta itd. (Koletnik, 2007, str. 222). Zato si v nadaljevanju najprej pogledjmo sistem evidentiranja stroškov dela in z njimi povezanimi postavkami, kot so obveznosti in terjatve.

Na temelju obračunov knjižimo plače, nadomestila plač in druge prejemke. Glede na knjigovodski listini, kot sta obračun plač in plačilna listina, knjižimo stroške dela in pripadajoče kratkoročne poslovne obveznosti do zaposlenih. Obveznosti do zaposlenih se oblikujejo hkrati s stroški. V primeru, da gre za nadomestila plač v breme drugih institucij (na primer ZZZS), plač ne knjižimo med stroške dela, ampak med kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij (Blatnik, 2009, str. 6). Po PKP se plače zaposlenecv podjetja M Sora, d. d., obračunavajo in izplačujejo enkrat mesečno do 18. v mesecu za pretekli mesec. Izjemoma je mogoče plače obračunavati in izplačati večkrat na mesec, če gre za poračun plač ali če je podjetje v trenutnih likvidnostnih težavah. Ravno na področju plač in drugih stroškov dela, kjer poteka obračunavanje kosmatih plač in čistih plač, prispevkov, davkov, izplačila čistih plač in nadomestil, poravnave prispevkov in davkov, moramo pozornost usmeriti v pravilnost in popolnost razvidovanja vseh poslovnih dogodkov, stanj in procesov (Koletnik, 2007, str. 223).

Pri knjiženju izhajamo iz kontnega načrta za gospodarske družbe, pripravljenem na osnovi kontnega okvira za gospodarske družbe. V Tabela 5 je prikaz knjiženja stroškov dela (Hieng, Koželj, Odar & Zupančič, 2009, str. 250–256).

Tabela 5: Knjiženje stroškov dela

Konto	Postavka	Debet	Kredit
250	Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače		x
162	Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih institucij (refundiranje – osnova)	x	
470	Plače zaposlencev	x	
471	Nadomestila plač zaposlencev	x	
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila in drugi prejemki	x	
963	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	x	
250	Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače	x	
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač		x
253	Kratkoročne obveznosti za prisp. iz kosmatih plač in nadomestil plač		x
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač		x
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja		x
257	Kratkoročne obveznosti za davke iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja		x
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov	x	

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Debet	Kredit
162	Druge kratkoročne terjatve do države in drugih institucij (refundiranje – prispevki)	x	
262	Obveznosti za prispevke na bruto plače		x
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenih	x	
285	Ostale kratkoročne poslovne obveznosti		x
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila in drugi prejemki	x	
963	Rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi	x	
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja		x
257	Kratkoročne obveznosti za davke iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja		x

Vir: R. Hieng et al., *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe in zadrage* (3. izd.), 2009, str. 250–256.

Potem ko se revizor seznanil z računovodskimi pravili, sledi analitični pregled postavk v računovodskem izkazu. V ta namen pripravi pregled podatkov, na primer po analitičnih kontih, nato pa preveri usklajenost analitičnih in sintetičnih kontov, pri terjatvah opravi potrditev saldov, preiskuje listine in poslovne razvide itd. Po analitičnem pregledu sledijo sklepi o pravilnosti izkazanih vrednosti ekonomskih kategorij (Koletnik, 2008, str. 121–122).

V nadaljevanju je predstavljenih nekaj analitičnih postopkov v okviru preizkušanja in ocenjevanja stroškov dela v podjetju M Sora, d. d., skupaj z nekaterimi podrobnimi preizkusi podatkov.

Cilj preizkušanja podatkov v okviru stroškov dela je ugotoviti, ali so uradne trditve posloводства, povezane s postavkami stroški dela, v računovodskih izkazih v vseh pomembnih pogledih izkazane resnično in pošteno.

4.5.1 Primerjanje stanj obveznosti iz plač in drugih stroškov dela in primerjanje letnih stroškov dela

Tabela 6 prikazuje, da so se obveznosti za čiste plače in nadomestila plač 31. 12. 2011 v primerjavi s preteklim stanjem na 31. 12. 2010 povečale za 9 %. Sklepamo, da je razlog predvsem v povečanju števila zaposlenih glede na stanje 31. 12. v letu 2011 v primerjavi s stanjem prejšnjega leta. Glede na to so se povečale tudi obveznosti za prispevke in obveznosti za dohodnino. Izjema pa so obveznosti za druge prejemke iz delovnega

razmerja, saj so se zmanjšale za kar 45 %. Zaradi velikega odstopanja smo preverili obveznosti za druge prejemke podrobneje in ugotovili, da je razlog za zmanjšanje predvsem v obveznosti prehrane do zaposlenih. V decembru 2011 je podjetje zaposlencem izplačalo oziroma poračunalo malice za leto 2011 v skupnem znesku 27.448,00 €, česar v letu 2010 niso storili. Če pa upoštevamo povprečno število zaposlenih, ne moremo trditi, da je razlog povečanja obveznosti predvsem v povečanju zaposlenih. Zato bomo vzroke poiskali pri naslednjih preizkusih podatkov: pri preverjanju prometa na kontih, povezanih s stroški dela. V nadaljevanju bomo tudi preverili, ali so bile izkazane obveznosti na dan 31. 12. v letu 2011 zaprte oziroma poravnane ob izplačilu decembrske plače v januarju naslednjega leta 2012.

Tabela 6: Obveznosti iz plač in drugih stroškov dela

Konto	Postavka	31. 12. 2011	31. 12. 2010	I_{11/10}
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	125.141 €	114.524 €	109
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač	48.881 €	45.117 €	108
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač	27.173 €	25.440 €	107
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja	28.925 €	52.262 €	55
262	Obveznosti za prispevke na bruto plače	35.670 €	32.903 €	108
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestil plač	21.258 €	20.239 €	105
	Skupaj	287.047 €	290.484 €	99
	Povprečno število zaposlencev	145	148	98
	Število zaposlencev na dan 31. 12.	146	139	105

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2010, M Sora, d. d., 2011a; M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a.

Tabela 7 prikazuje primerjavo letnih stroškov dela za poslovno leto 2011 z letom 2010. Ugotovimo povečanje postavk stroškov dela predvsem zaradi povečanja stroškov nadomestil plač na kontu 471. Podrobneje smo preverili vzrok in ugotovili, da se so se nadomestila povečala predvsem zaradi povečanih boleznin in praznikov v letu 2011. Plače zaposlencev na kontu 470 pa so se povečale predvsem zaradi dodatnih stimulacij. Izjema so stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev na kontu 472, ki so se zmanjšali zaradi spremembe števila zaposlencev, vključenih v sistem dodatnega pokojninskega zavarovanja. V zadnjem trimesečju 2010 se je precej zaposlencev upokojilo, zaprla se je tudi enota žaga, zaradi katere je prenehalo delovno razmerje nekaterih zaposlencev, ki so bili vključeni v omenjeni sistem. Zaposlenci, ki pa so se zaposlovali v letu 2011, niso šli v ta sistem. Iz tega razloga je tudi stanje zaposlenih na dan

31. 12. 2010 manjše kot pa je povprečno število zaposlenih. Glede na upokojitev oziroma prenehanje delovnega razmerja bi na kontu 473 pričakovali večje spremembe, zato smo nekatere postavke, povezane z omenjenim kontom, podrobneje preizkusili v nadaljevanju.

Če izvzamemo obveznosti iz prehrane do zaposlenih v višini 27.448,00 € (glej Tabela 6) in primerjavo obveznosti primerjamo s primerjavo stroškov dela v Tabela 7, ugotovimo, da se povečale tako izkazane obveznosti kot izkazani stroški dela oziroma so se obveznosti na dan 31. 12. povečale za več kot pa promet stroškov dela, in sicer za 5 odstotnih točk, kar lahko nakazuje na to, da se je število zaposlenih povečalo proti koncu leta 2011. Izhajajoč iz navedenega, lahko sklepamo na podobna gibanja obeh navedenih primerjav. Tako lahko že sklepamo na ustrezno izkazane obveznosti iz naslova plač in stroške dela.

Tabela 7: Primerjava stroškov dela, leto 2011 z letom 2010

Konto	Postavka	2011	2010	I_{11/10}
47	Stroški dela	3.543.190 €	3.455.724 €	103
470	Plače zaposlenecv	2.327.030 €	2.254.043 €	103
471	Nadomestila plač zaposlenecv	293.855 €	278.792 €	105
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenecv	41.585 €	46.942 €	89
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlenecv	457.888 €	451.204 €	101
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil	422.832 €	424.743 €	100
	Skupaj (470 + 471 + 472 + 473 + 474 = 47)	3.543.190 €	3.455.724 €	103
	Povprečno število zaposlenecv	145	148	98

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2010, M Sora, d. d., 2011a; M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a.

4.5.2 Pregled stroškov dela po mesecih za leto 2011 in iskanje morebitnih neobičajnih odklonov

Tabela 8 prikazuje pregled bruto plač (zbirno) po posameznih mesecih za leto 2011. S temi podatki lahko poiščemo morebitne nenavadne odklone znotraj obračunavanja plač in na njihovih podlagah podamo sklep o ustreznosti izkazanih stroškov dela. Za namene analiziranja smo uporabili verižni indeks – indeks s spremenljivo osnovo: primerja podatke tekočega meseca s podatki preteklega meseca; in bazični indeks – indeks s stalno osnovo: primerja podatke tekočega meseca s podatki meseca januarja. Vidimo, da se je število zaposlenecv do meseca oktobra povečevalo, potem pa je malenkost upadlo do konca leta. V povprečju je torej bilo zaposlenih 145 oseb. Povprečna plača na zaposlenega je znašala 1.540 €. Bruto plača na zaposlenega je bila glede na januar v vsakem naslednjem mesecu v letu višja. Najmanjše število zaposlenih pa je bilo prav v januarju. Najbolj izstopa mesec

oktober, zato smo podrobneje preveri vzroke za izstopanje. Iz podatkov zbirne rekapitulacije plač za leto 2011, M Sora, d. d. smo ugotovili, da je bilo v oktobru glede na januar izplačanih precej več dodatnih stimulacij. Povečana je bila tudi mesečna uspešnost in pa trimesečna uspešnost, ki v januarju ni bila izplačana. Izredno povečan je bil tudi dodatek za osebno oceno in izplačana nadomestila za boleznine. Lahko rečemo, da navedene ugotovitve pri gibanju bruto plač ustrezajo ugotovitvam primerjave stroškov dela 2011 s stroški dela 2010. Na splošno pa izračuni kažejo, da ni nekih bistvenih nenavadnih razlik in lahko podamo sklep o ustrezno izkazanih stroških dela.

Tabela 8: Gibanje bruto plač po mesecih glede na število zaposlencev v letu 2011

Mesec	Bruto plača + nadomestila plač	Število zaposlenih	Plača na zaposlenega	Verižni indeks	Bazični indeks
Januar	207.332 €	138	1.502 €		100
Februar	214.662 €	140	1.533 €	102	102
Marec	218.470 €	140	1.560 €	102	104
April	218.887 €	143	1.531 €	98	102
Maj	223.200 €	145	1.539 €	101	102
Junij	226.649 €	147	1.542 €	100	103
Julij	225.297 €	148	1.522 €	99	101
Avgust	226.499 €	149	1.520 €	100	101
September	228.274 €	149	1.532 €	101	102
Oktober	238.790 €	147	1.624 €	106	108
November	224.578 €	146	1.538 €	95	102
December	223.513 €	146	1.531 €	100	102
	2.676.151 €	145	1.540 €		

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Obrazci REK-1 za leto 2011, M Sora, d. d., 2011c.

4.5.3 Kontrola prispevkov

S kontrolo prispevkov delodajalca preverimo njegovo pravilno izkazovanje. V ta namen moramo bruto plače zmanjšati za znesek razlike do minimalne plače in za znesek nadomestil po predpisih pokojninskega in invalidskega zavarovanja (= invalidnina), ker se od nje prispevki ne obračunavajo. Dobimo okvirno osnovo, na osnovi katere izračunamo 16,10 % prispevkov. Da pa je izračun popolnoma pravilen, moramo upoštevati, da znašajo prispevki na razliko do minimalne plače 9,01 % in da so prispevki delodajalca od dohodkov, izplačanih zaposlenim invalidom, nad predpisano kvoto za pokojninsko in invalidsko zavarovanje v višini 8,85 % oproščeni plačila, zaradi spodbujanja podjetja za zaposlovanje invalidov se pa obračunavajo. Zato prispevke povečamo za prispevke od razlike do minimalne plače ter zmanjšamo za prispevke od dohodkov, izplačanih

zaposlenim invalidom, nad predpisano kvoto, ki so oproščeni plačila. Tako dobljeni prispevki na plačo ustrezajo izkazanim izplačanim prispevkom na obrazcih REK-1. Podatke preverimo še s stroški, izkazanimi na kontu 474 – delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil. Ugotovimo, da se izkazani prispevki, ki so obračunani in izplačani ter zmanjšani za prispevke refundacij na obrazcih REK-1, ujemajo s stroški na kontu 474, saj so prispevki na refundacije povrnjeni s strani države in drugih institucij (zavodov) in ne predstavljajo stroška za podjetje. Vse to je prikazano tudi v Tabela 9, iz katere lahko razberemo in sklepamo, da so prispevki delodajalca ustrezno obračunani in izplačani ter evidentirani.

Tabela 9: Kontrola prispevkov delodajalca

Bruto plača	Bruto razlika do min. plače-invalidnina	Pris. na plače: 16,10 %	Prisp. + pris. na razliko do min. plače (9,01 %) – pris. inv. nad kvoto (8,85 %)	Pris. za plačilo na REK-1	Razlika
2.676.151 €	2.668.442 €	429.619 €	427.103 €	427.103 €	0 €
Pris. za plačilo REK-1	Pris. obračunani REK-1	Skupaj REK-1	Stroški na kontu 474	Razlika: pris. na refundacije	
427.103 €	2.659 €	429.761 €	422.832 €	6.929 €	

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Obrazci REK-1 za leto 2011, M Sora, d. d., 2011c; M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a.

4.5.4 Kontrola prometa na kontih stroškov dela

S testom kontrola prometa na kontih stroškov dela smo primerjali vsoto debetnega prometa na kontih stroškov plač in drugih stroškov dela ter terjatev iz naslova refundacij z vsoto kreditnega prometa na kontih obveznosti, povezanih s stroški dela za leto 2011. Pri tem smo primerjali kreditni promet kontov 250 z debetnim prometom kontov 162, 470, 471, 473 in 963, nato pa še debetni promet kontov 250 s kreditnim prometom kontov 251, 253, 254, 255 in 257. Vse to je prikazano v Tabela 10. Poleg tega smo preverili tudi usklajenost kreditnega prometa na kontu 262 z debetnim prometom na kontih 474 in 162, kreditni promet na kontu 285 z debetnim prometom 472 in kreditni promet na kontih 255 in 257 z debetnim prometom na kontih 473 in 963 (glej Tabela 11).

Z vidika usklajenosti prometa med posameznimi konti se lahko sklepa na ustreznost evidentiranja stroškov dela. Če pa želimo ugotoviti, ali so tudi pravilno obračunani, lahko okvirno preverimo tako, da stanje obveznosti do zaposlencev na dan 31. 12. 2011 pomnožimo s številko 12, ki pomeni 12 izplačanih mesečnih plač v podjetju (glej tudi

podpoglavje 4.5.8). V primeru, da okvirna ocena ne odstopa preveč od dejansko evidentiranih stroškov, lahko potrdimo ustreznost stroškov. V nasprotnem primeru pa moramo poiskati vzroke za odstopanja. V našem primeru moramo izvzeti promet obveznosti za regres, nagrade, odpravnine itd., ker take postavke niso vsak mesec vsebovane v obračunu. Dobimo znesek 2.670.831 €. Iz potrditve stanj obveznosti s kontov plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja z rekapitulacijo plač oziroma z obrazcem REK-1, pa znesek 287.046,67 € zmanjšamo za prispevke na plače in za druge prejemke iz delovnega razmerja in dobimo znesek 222.453 €, ki ga pomnožimo z 12. Izračun pokaže vrednost 2.669.436 €. To pomeni, da pridobljena okvirna ocena ne odstopa preveč od dejansko evidentiranih stroškov.

Tabela 10: Promet na kontih plač v letu 2011

Konto	Postavka	Debet	Kredit
25000	Obveznosti za vračunane plače – redno delo		2.593.485 €
25001	Obveznosti za vračunane plače – boleznine		29.532 €
25002	Obveznosti za vračunane plače – regres za letni dopust		151.719 €
25003	Obveznosti za vračunane plače – nagrade, odpravnine		30.977 €
25010	Obveznosti za vračunane plače – invalidnina		4.778 €
25011	Obveznosti za vračunane plače – nega		2.298 €
25012	Obveznosti za vračunane plače – boleznina nad 30 dni		36.980 €
25013	Obveznosti za vračunane plače – darovanje krvi		3.759 €
16210	Terjatve do ZPIZ – invalidnina	4.778 €	
16211	Terjatve do ZZZS – nega	2.298 €	
16212	Terjatve do ZZZS – boleznina nad 30 dni	36.980 €	
16213	Terjatve do ZZZS – darovanje krvi	3.759 €	
47000	Plače zaposlencev – redno delo	2.329.161 €	
47100	Nadomestila plač zaposlencev – boleznine	29.532 €	
47101	Nadomestila plač zaposlencev – letni dopust	198.912 €	
47102	Nadomestila plač zaposlencev – prazniki	65.412 €	
47320	Regres za letni dopust	151.719 €	
47330	Drugi prejemki – odpravnina	28.000 €	
96301	Rezervacije za jubilejne nagrade	2.977 €	
	Skupaj	2.853.528 €	2.853.528 €
250	Obveznosti za vračunane plače in neobračunane plače	2.853.528 €	
25100	Obveznosti za čiste plače – redno delo		1.519.468 €
25101	Obveznosti za čiste plače – dopust		129.424 €
25102	Obveznosti za čiste plače – praznik		42.579 €
25110	Obveznosti za čiste plače – boleznina		20.709 €
25111	Obveznosti za čiste plače – invalidnina		4.262 €

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Debet	Kredit
25112	Obveznosti za čiste plače – nega		1.660 €
25113	Obveznosti za čiste plače – boleznina nad 30 dni		25.551 €
25114	Obveznosti za čiste plače – darovanje krvi		2.563 €
25300	Kratk. obv. za prisp. iz kosmatih plač in nad. plač		589.974 €
25400	Kratk. obv. za davke iz kosmatih plač in nad. plač		334.642 €
25500	Obveznosti za druge prejemke – regres za letni dopust		117.966 €
25501	Obveznosti za druge prejemke – nagrade, odpravnine		30.977 €
25700	Kratk. obv. za davke iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja – regres		33.753 €
	Skupaj	2.853.528 €	2.853.528 €

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a

Tabela 11: Promet na kontih stroškov dela v letu 2011

Konto	Postavka	Debet	Kredit
474	Delodaj. pris. od plač, nadom. bonitet, povračil	422.832 €	
16210	Terjatve do ZPIZ – invalidnina	0 €	
16211	Terjatve do ZZZS – nega	370 €	
16212	Terjatve do ZZZS – boleznina nad 30 dni	5.954 €	
16213	Terjatve do ZZZS – darovanje krvi	605 €	
26200	Obveznosti za prispevke na bruto plače		429.761 €
	Skupaj	429.761 €	429.761 €
47200	Stroški dodatnega pokojn. zav. zaposlencev	41.584 €	
28505	Druge obveznosti – moja naložba – DKPZ		41.584 €
	Skupaj	41.584 €	41.584 €
47300	Stroški prehrane med delom	189.598 €	
47310	Stroški prevoza na delo in z njega	88.571 €	
47320	Regres za letni dopust	151.719 €	
47330	Drugi prejemki – odpravnina	28.000 €	
96301	Rezervacije za jubilejne nagrade	2.977 €	
25500	Obveznosti za druge prej. – regres za letni dopust		117.966 €
25501	Obveznosti za druge prej. – nagrade, odpravnine		30.977 €
25510	Obveznost do zaposl. – dnevnice, potni stroški (zmanjšana za znesek, ki se ne nanaša na prevoz na delo in z njega)		88.571 €

se nadaljuje

nadaljevanje

Konto	Postavka	Debet	Kredit
25511	Obveznosti do zaposl. – prehrana		189.598 €
25700	Kr. obveznosti za davke iz dr. prej. – regres		33.753 €
	Skupaj	460.865 €	460.865 €

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora d. d., 2012a.

4.5.5 Primerjanje deleža stroškov dela v celotnih stroških s prejšnjim obdobjem

V Tabela 12 je prikazan delež stroškov dela glede na celotne stroške v letu 2010 in 2011. V letu 2011 se je delež stroškov dela glede na celotne malenkostno zmanjšal v primerjavi z letom 2010. Zato iz navedenega lahko sklepamo, da so stroški dela ustrezno evidentirani. Iz tega izhaja tudi, da so stroški dela pomembni, ker zavzemajo približno 17 % v celotnih stroških.

Tabela 12: Delež stroškov dela v celotnih stroških

	2011	2010	I _{11/10}
Stroški dela	3.543.190 €	3.455.724 €	103
Celotni stroški	20.452.175 €	19.813.759 €	103
Delež stroškov dela v celotnih stroških	17,33 %	17,44 %	99

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Letno poročilo 2010, M Sora, d. d., 2011b; M Sora, d. d., Letno poročilo 2011, M Sora, d. d., 2012b.

4.5.6 Primerjanje deleža stroškov dela po stroškovnih mestih s prejšnjim obdobjem

V Tabela 13 smo primerjali stroške dela po stroškovnih mestih v letu 2011 s predhodnim letom 2010. Primerjali smo tudi delež stroškov dela po stroškovnih mestih glede na celotne stroške dela v letu 2011 in v letu 2010. Stroškovna mesta v podjetju so: sušilna, mizarstvo, železnina, gradbeni center, stavbno okovje, žaga, market, diskont, oprema in ostala stroškovna mesta. Ugotovimo, da se je delež stroškov dela povečal skoraj na vseh stroškovnih mestih, razen na stroškovnem mestu železnina in pa žaga. Vzrok temu je zaprtje obrata žaga s 1. 11. 2010. Stroški dela pa so se v letu 2011 v primerjavi z letom 2010 najbolj povečali na stroškovnem mestu gradbeni center, market, mizarstvo in pa diskont, če izvzamemo ostala stroškovna mesta. Tudi to primerjanje nakazuje na ustrezno razporejene in evidentirane stroške dela.

Tabela 13: Primerjava stroškov dela po stroškovnih mestih

SM	Stroški dela			Str. dela na	Str. dela na
	2011	2010	I _{11/10}	SM/cel. str. 2011	SM/cel. str. 2010
Sušilna, transport	54.450 €	- €	-	1,54 %	0,00 %
Mizarstvo	1.726.333 €	1.596.503 €	108	48,72 %	46,20 %
Železnina	146.565 €	150.070 €	98	4,14 %	4,34 %
Gradbeni center	213.316 €	189.178 €	113	6,02 %	5,47 %
Žaga	- €	243.784 €	0	0,00 %	7,05 %
Market	164.415 €	149.208 €	110	4,64 %	4,32 %
Stavbno okovje	531.721 €	508.856 €	104	15,01 %	14,73 %
Diskont	108.148 €	100.568 €	107	3,05 %	2,91 %
Oprema	110.708 €	106.811 €	104	3,12 %	3,09 %
Ostala SM	487.534 €	410.747 €	119	13,76 %	11,89 %
	3.543.190 €	3.455.724 €	103	100,00 %	100,00 %

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Rezultat poslovanja za leto 2010, M Sora, d. d., 2011e; M Sora, d. d., Rezultat poslovanja za leto 2011, M Sora, d. d., 2012d.

4.5.7 Delež stroškov dela v primerjavi s čistimi prihodki od prodaje

V Tabela 14 je prikazan delež stroškov dela v primerjavi s čistimi prihodki od prodaje v letu 2010 in 2011. V letu 2011 se je delež stroškov v prihodkih od prodaje malenkostno povečal v primerjavi z letom 2010. Vidimo, da so se stroški dela v letu 2011 v primerjavi z letom 2010 povečali za več kot čisti prihodki od prodaje. Ker ni velikih odstopanj, lahko tudi z vidika primerjave stroškov dela s čistimi prihodki od prodaje sklepamo, da so stroški dela ustrezno evidentirani in da so glede na delež pomembni. Zato je v podjetju zelo pomembno, kakšen plačni sistem imajo vzpostavljen, da prinaša zadovoljstvo tako podjetju kot zaposlenim.

Tabela 14: Delež stroškov dela v prihodkih od prodaje

	2011	2010	I _{11/10}
Stroški dela	3.543.190 €	3.455.724 €	103
Čisti prihodki od prodaje	19.930.257 €	19.702.118 €	101
Delež str. dela v prih. od prodaje	17,78 %	17,54 %	101

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Letno poročilo 2010, M Sora, d. d., 2011b; M Sora, d. d., Letno poročilo 2011, M Sora, d. d., 2012b.

4.5.8 Potrditev stanj obveznosti s kontov plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja ter potrditev stanja terjatev

Za namene potrditve pravilnosti stanj obveznosti in terjatev, povezanih s stroški dela na dan 31. 12. 2011, se bomo naslonili na podrobne preizkuse saldov in poslov, povezanih s stroški dela. Stanje obveznosti za čiste plače in nadomestila plač lahko potrdimo z zadnjo rekapitulacijo obračunanih plač v poslovnem letu. Z zadnjo rekapitulacijo – to je zbirna rekapitulacija plač od 12/2011 do 12/2011, ker se plače izplačujejo do 18. v mesecu za pretekli mesec, v saldu kontov obveznosti na dan 31. 12. 2011 pa mora biti izkazana obveznost enomesečnih zadnjih plač v poslovnem letu. To velja, če podjetje nima neporavnanih obveznosti iz naslova obračunanih plač. Potrditev z zadnjo rekapitulacijo plač in obrazcem REK-1 velja tudi za dohodnino – davčni odtegljaj in prispevke za socialno varnost, saj jih mora podjetje kot izplačevalec obračunati in izplačati hkrati z obračunom osebnih prejemkov po 353. členu in 283. členu ZDavP-2. Konec poslovnega leta oziroma na dan 31. 12. je torej v saldu izkazana tudi obveznost za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač, obveznost za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač, obveznost za druge prejemke iz delovnega razmerja (na primer za prehrano in prevoz na delo in z njega) in morebitno obveznost za davke iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja. To so obveznosti do zaposlencev. Na kontih terjatev pa so na dan 31. 12. v saldu izkazane terjatve povezane z refundacijami, ki bodo povrnjene s strani države oziroma državnih institucij in so v bruto zneskih vključene v obveznosti do zaposlencev.

Izkazane obveznosti s kontov plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja torej potrdimo z rekapitulacijo plač oziroma z obrazcem REK-1, izdanima za zadnji mesec v poslovnem letu, se pravi z decembrom. Izkazano terjatev za refundacije potrdimo z zahtevkom za refundacijo, ki je potrjen s strani države oziroma državnih institucij. Če želimo preveriti, ali so bila v obračunu zajeta vsa izplačila zaposlencem (preverjamo popolnost), pa moramo vse obveznosti do zaposlencev na dan 31. 12. preveriti s kontrolo zapiranja plačil po datumu bilance stanja.

Iz Tabela 15 je razvidno, da pri potrjevanju v glavni knjigi oziroma v bruto bilanci izkazanih obveznosti iz kontov plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja z zbirno rekapitulacijo plač za december (= obračun plač za december) in obrazcem REK-1 za december ni bilo ugotovljenih razlik.

Izplačilo plač, prispevkov in davkov za mesec december je bilo izvedeno 13. 1. 2012, kar je predstavljalo izkazane obveznosti iz naslova plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja, in terjatve, povezane z refundacijami v bilanci stanja na dan 31. 12. 2011, in pomeni, da so se izkazane obveznosti do zaposlencev zaprle brez razlik na dan izplačila.

Tabela 15: Uskladitev obveznosti iz naslova plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja na dan 31. 12. 2011

Konto	Postavka	GK na 31. 12. 2011	Potrditev s plača 12/11	Razlika
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	125.141 €	125.141 €	0 €
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač	48.881 €	48.881 €	0 €
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač	27.173 €	27.173 €	0 €
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja	28.925 €	28.925 €	0 €
262	Obveznosti za prispevke na bruto plače	35.670 €	35.670 €	0 €
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestil plač	21.258 €	21.258 €	0 €
	<i>Skupaj</i>	287.047 €	287.047 €	0 €

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a; M Sora, d. d., Obrazec REK-1 za leto 2011, M Sora, d. d., 2011c; M Sora, d. d., Zbirna rekapitulacija plač za leto 2011, M Sora, d. d., 2011f.

Razlik med zneski v zahtevkih za refundacijo in zneski, evidentiranimi v glavni knjigi na dan 31. 12., nismo našli tudi pri preveritvi izkazanih terjatev za refundacije (nega, invalidnina, boleznina nad 30 dni).

4.5.9 Kontrola stroškov dela

S kontrolo stroškov dela želimo preveriti pravilnost evidentiranih stroškov dela v bilanci 2011, ki jo lahko preverimo s primerjavo mesečnih napovedi za izplačilo na obrazcih REK-1 s prometom na kontih stroškov dela.

Primerjali smo podatke na dvanajstih obrazcih REK-1, izdanih za leto 2011, s stroški dela na kontih 470, 471, 472, 474. Vse to je prikazano v Tabela 16 in podrobnejši Tabela 1 v prilogi.

Da smo preverili ustreznost izkazanih stroškov dela, smo najprej sešteli konta 470 in 471, ki predstavljata letne stroške plač, na obrazcih REK-1 pa smo plače in nadomestila plač (postavka 101) zmanjšali za znesek nadomestil plač, ki ne bremenijo pravnih oseb – refundacije (postavka 105), in za znesek bonitet (postavka 108) ter za znesek razlike do minimalne plače (postavka 104), nato pa še prišteli prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz razlike do minimalne plače (postavka 505), ker je to strošek podjetja in ga knjži na konto 470. Bonitete in razlike do minimalne plače se samo obračunavajo, ne pa

tudi izplačujejo, zato to ni strošek podjetja. Če povzamemo: $470 + 471 = 101 - 105 - 108 - 104 + 505$. Na enak način smo preverili tudi prispevek za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje in premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja (postavka 802) s stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenih na kontu 472 in pa prispevke delodajalca za socialno varnost (postavka 607) z delodajalčevimi prispevki od plač, nadomestil, bonitet, povračil stroškov na kontu 474. Pri primerjavah nismo našli nepravilnosti. Smo pa morali tudi v primeru prispevkov delodajalca na obrazcih REK-1 odšteti prispevke od refundacij v znesku 6.929 €, saj te niso strošek podjetja, ampak države oziroma državnih institucij.

Preverili smo tudi usklajenost prometa na kontu 162 – druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih institucij s podatki refundacij iz obrazcev REK-1 in ugotovili, da so podatki usklajeni (glej Tabela 17). Da pa smo jih uskladili, smo morali od refundacij na obrazcih REK-1 odšteti 22,10 % nadomestil po predpisih pokojninskega in invalidskega zavarovanja – invalidnina, ki so vključena v refundacije, saj podjetju prispevke za invalidnino ni treba plačati in jih zato tudi ne refundira oziroma ne izkaže med terjatvami. Poleg tega naj omenimo še, da so v kontih terjatev izkazane refundacije vključno s 16,10 % prispevkov oziroma v znesku, ki ga podjetju povrne država oziroma državne institucije, zato moramo izračunati terjatve v bruto znesku, da ga lahko primerjamo z refundacijami na obrazcih REK-1, ki so izkazane v bruto zneskih, prispevki na refundacije v višini 16,10 % pa so izkazani pod drugo postavko na obrazcih REK-1. Izjema je le pri invalidnini, pri kateri podjetje izkazuje na kontu terjatev neto znesek, kar pomeni, da ni vključenih 22,10 % prispevkov in tudi ne 16,10 % prispevkov.

Tabela 16: Kontrola stroškov dela

Konto	Postavka	2011	Potrditev z REK-1	Razlika
470	Plače zaposlenecv	2.327.030 € + 2.131 €	2.623.016 €	0 €
471	Nadomestila plač zaposlenecv	293.855 €		
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zap.	41.584 €	41.584 €	0 €
474	Delodajalčevi pris. od plač, nadom., bonitet, povračil	422.832 €	429.761 € – 6.929 € (pris., povr. s strani države)	0 €

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a; M Sora, d. d., Obrazci REK-1 za leto 2011, M Sora, d. d., 2011c.

Tabela 17: Kontrola terjatev z refundacijami na obrazcih REK-1

Konto	Postavka	2011	Potrditev z REK-1	Razlika
16210	Terjatve do ZPIZ – invalidnina	4.778 €	49.170 €	0 €
16211	Terjatve do ZZZS – nega	2.298 €		
16212	Terjatve do ZZZS – boleznina nad 30 dni	36.980 €		
16213	Terjatve do ZZZS – darovanje krvi	3.759 €		
162	Druge kratkor. terjatve do državnih in drugih institucij	47.815 €		
	Nadomestila po predpisih pokoj. in inv. zavarovanja – invalidnina iz REK-1 pomnožena z 22,10 %		1.355 €	

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Bruto bilanca za leto 2011, M Sora, d. d., 2012a; M Sora, d. d., Obrazci REK-1 za leto 2011, M Sora, d. d., 2011c.

4.5.10 Kontrola z napovedjo dohodnine

Pri tem preizkušanju želimo preveriti, ali je debetni promet, knjižen na kontu obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač, v skladu z napovedjo za odmero dohodnine oziroma s kontrolnimi podatki o dohodnini, ki jo mora podjetje oddati do 31. 1. davčnemu uradu za preteklo poslovno leto. Za vsak mesec posebej pa se podatki oddajajo preko obrazca REK. Glede usklajenosti omenjenega moramo biti pozorni na to, da knjiženi promet ne bo usklajen z napovedjo dohodnine, saj so stroški, s tem pa tudi obveznosti, knjižene po nastanku poslovnega dogodka, za napoved dohodnine pa so potrebni podatki o izplačilih, izplačanih od 1. 1. do 31. 12. To pomeni, da bodo obveznosti iz plač, ki so nastale v mesecu decembru, izplačane v januarju naslednjega leta in se to ne upošteva pri napovedi dohodnine za leto 2011. Se pa izkazano stanje na kontu obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač na dan 31. 12. 2011 ujema z davčnim odtegljajem na decembrskem obrazcu REK-1.

Če hočemo torej preveriti pravilnost napovedi dohodnine, moramo pregledati izplačila v letu 2011 in obračunano dohodnino. Na osnovi opravljenega testa lahko sklepamo na skladnost podatkov v računovodskih evidencah s podatki za odmero dohodnine za leto 2011.

4.5.11 Kontrola obračunov drugih stroškov dela in povračil zaposlencem

Pri kontroli drugih stroškov dela se preverja zneske, ki se nanašajo na stroške prehrane med delom, stroške prevoza na delo in z njega, regres za letni dopust, druge prejemke, kot so odpravnine, jubilejne nagrade itd. Omenjeno lahko testiramo na način vzorčenja ali pa analitično. Vzorčimo lahko na osnovi izbrane metode vzorčenja, pri kateri izberemo določeno število subjektov (na primer po naključju izberemo določeno število zaposlencev s pridobljenega seznama na primer za mesec december in preverimo, ali letne vplačane premije za dodatno pokojninsko zavarovanje presegajo mejo, do katere se te ne všttevajo v davčno osnovo), na katerih nato podrobno testiramo obračun povračil. S povračili, ki pa jih testiramo analitično, pa izračunamo povprečni znesek povračil na zaposlenega. Nato podatke primerjamo z Uredbo in ZDR ali KPL.

Omenili smo že, da so se stroški za regres, bonitete, povračila in drugi prejemki na kontu 473 v letu 2011 povečali za samo 1 % v primerjavi z letom 2010, kljub temu da so v letu 2010 zaposlene odpuščali. Zato smo preverili podrobneje in ugotovili, da v letu 2011 ni bilo prejemkov iz naslova jubilejnih nagrad, solidarnostnih pomoči ni bilo v nobenem letu, stroški prevoza so se nekoliko povečali, ker so zaposlili nove ljudi iz bolj oddaljenih krajev, stroški prehrane pa so se malenkostno zmanjšali, kar ustreza povprečnemu številu zaposlenih, enako velja za regres za letni dopust, z naslova odpravnin pa je bilo v letu 2011 kar 59 % več prejemkov. Preverili smo, iz katerega razloga je nastal omenjeni strošek. Ugotovili smo, da v letu 2011 v podjetju ni bilo izplačane nobene odpravnine iz razloga upokojevanja, v letu 2010 pa je bilo iz tega razloga izplačanih pet odpravnin, od tega štiri odpravnine v višini 2.968,96 € in ena v višini 3.165,00 €. V letu 2011 sta bili zaradi poslovnih razlogov izplačani dve odpravnini, ena v znesku 25.000 € in druga v višini 3.000 €. V preteklem poslovnem letu 2010 pa je bila zaradi nesposobnosti zaposlenega izplačana ena odpravnina v znesku 2.610,24 €. Iz navedenega lahko sklepamo, da so stroški pravilno evidentirani.

Za zgled podrobnega preizkušanja podatkov vzemimo regres za letni dopust 2011, kjer mora revizor preveriti, če je bil regres izplačan vsem zaposlenim, ki so zaposleni več kot 6 mesecev, in ali je bil izplačan znesek v višini, kot je to določeno z ZDR oziroma Kolektivno pogodbo in Uredbo. V ta namen moramo pridobiti seznam zaposlencev, ga primerjati z obrazcem REK-1, preveriti knjiženje in kdaj je bil regres izplačan oziroma ali je bila obveznost zaprta.

V podjetju M Sora, d. d., je bil dne 27. 5. 2011 izplačan regres v višini 104.671,66 €. To je znesek, ki je določen z ZDR. Drugi del regresa nad višino regresa, določenega po ZDR, pa je bil izplačan v vrednostnih bonih v znesku 47.047,08 €. Izplačan je bil 29. 11. 2011, tako da skupni znesek še zmeraj ne preseže najvišjega dovoljenega zneska, za katerega Uredba določa, da se od njega še ne obračunajo davki in prispevki. Skupni znesek v povprečju predstavlja 1.039,17 € na zaposlenega (146 zaposlenih je prejelo regres). Iz tega lahko

razberemo, da je izplačilo v skladu z minimumom, določenim v ZDR, in z maksimumom, določenim z Uredbo, od katerega se še ne obračunavajo davki in prispevki. Maksimalni regres, določen z Uredbo, je 1.045,48 €, kar je 70 % povprečne predpretekle plače zaposlenih v Sloveniji. Povprečna plača pa je februarja 2011 znašala 1.493,54 € (Povprečne mesečne plače, Slovenija, februar 2011). Minimalni regres po ZDR pa je minimalna plača in je v letu 2011 znašala 748,10 €. Tisti zaposlenec, ki pa je upravičen do sorazmernega dopusta, mu pripada sorazmerni del regresa, in sicer glede na pripadajoče število dni letnega dopusta. Iz navedenega lahko sklepamo, da je bil regres za letni dopust obračunan in izplačan pravilno.

Tudi v primeru pregleda oziroma preveritve pravilnosti obračuna in izplačila jubilejnih nagrad moramo preveriti, ali je obračun izplačil zaposlencem skladen z zakonodajo (KPL, Uredbo), ali zaposlenci, ki so prejeli ta izplačila, dejansko izpolnjujejo pogoje za njihovo pridobitev ter pravilnost in točnost računovodskega evidentiranja izplačil.

Kot je bilo že omenjeno, v podjetju v letu 2011 ni bilo izplačane nobene jubilejne nagrade zaposlencem, medtem ko je bilo v letu 2010 izplačanih sedem jubilejnih nagrad v skupni vrednosti 3.668,56 € za dopoljenih 10, 20 in 30 let delovne dobe. Višina izplačila in rok izplačila (v enem mesecu po dopolnitvi jubileja) sta določena s KPL, z Uredbo pa je določen najvišji znesek, od katerega se še ne obračunavajo davki in prispevki. Glede na navedeno v podpoglavju 3.4.2 so izplačila jubilejnih nagrad v letu 2010 skladna z višinami, ki jih določa KPL glede na tarifni razred, ki je veljal do 1. 6. 2010, po katerem je bilo izplačanih pet jubilejnih nagrad, in od 1. 6. 2010 dalje, po katerem je bila izplačana ena jubilejna nagrada za 20 let in ena za 10 let. Če vrednosti preverimo še z Uredbo, vidimo, da izplačila niso presegla zneskov, navedenih v njej. Jubilejna nagrada se namreč ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine 460 € za 10 let delovne dobe, 689 € za 20 let in 919 € za 30 let delovne dobe.

Na osnovi izvedenih preveritev lahko podamo ugotovitev, da so obračuni ustrezni in izplačila skladna z zakonodajo, potrdimo lahko pravilnost in točnost računovodskega evidentiranja izplačil.

4.6 Izdaja revizijskega poročila

Glede na standarde poročanja mora revizor izdati poročilo, ki mora vsebovati naslednje sestavine: ali so računovodski izkazi predstavljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi; okoliščine, v katerih se taki standardi ne spoštujejo dosledno v obravnavanem obdobju v primerjavi s preteklim; v računovodskih izkazih informativna razkritja, ki jih je treba pojmovati kot sprejemljivo ustrezna, če v poročilu ni navedeno drugače, in izrazitev mnenja (Taylor & Glezen, 1996, str. 926).

Revizorjevo poročilo mora vsebovati jasno izraženo pisno mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. Poročilo po ZGD-1 lahko vsebuje mnenje brez pridržkov, mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali pa mnenje zavrne.

Revizor izrazi mnenje brez pridržkov v primeru ugotovitve, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resnična in poštena slika v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. Mnenje s pridržki izrazi, če ugotovi, da ne more podati mnenja brez pridržkov, vendar pa posledice nesoglasja s poslovodstvom ali omejitve področja niso tako pomembne, da bi si prislužile zavrnitev mnenja ali odklonilno mnenje. Odklonilno mnenje izrazi ob ugotovitvi, da je učinek nesoglasja s poslovodstvom lahko pomemben za računovodske izkaze, da mnenje s pridržki ne zadostuje za razkritje zavajajoče ali nepopolne narave računovodskih izkazov. Mnenje pa lahko revizor tudi zavrne, če je učinek omejitve področja tako pomemben, da ne more pridobiti ustreznih in zadostnih dokazov in zato ne more izraziti mnenja o računovodskih izkazih.

Kadar je izraženo mnenje drugačno od mnenja brez pridržkov, mora v poročilo vključiti tudi opis vseh bistvenih razlogov in po možnosti izmerjene učinke za računovodske izkaze (MSR 700, 705, 2009).

Mnenje vsebuje revizorjeva priporočila za odpravo morebitnih nepravilnosti, ki lahko odpravijo ali zmanjšajo poslovna tveganja v določeni dejavnosti.

Revizorjevo poročilo mora tako po ZGD-1 vsebovati naslednje sestavine:

- uvod, ki vsebuje računovodsko poročilo, ki je bilo revidirano, skupaj z računovodskim okvirom, uporabljenim pri sestavljanju;
- opis namena in obseg revidiranja z navedbo, na osnovi katerih revizijskih standardov je bila revizija opravljena;
- revizijsko mnenje, ki jasno opredeljuje, če računovodsko poročilo prikazuje resničen in pošten prikaz finančnega položaja v skladu z ustreznim računovodskim okvirom poročanja, in v primeru potrebe, ali je računovodsko poročilo v skladu s predpisi;
- pojasnjevalni odstavek, v katerem revizor na poseben način opozarja oziroma se sklicuje na katero koli zadevo, za katero meni, da je to potrebno, ne da bi pri tem izrazil mnenje s pridržki;
- mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega poslovnega leta;
- datum in revizorjev podpis.

Kakšno vrsto mnenja revizor izda, je odvisno od njegove ocene revizijskih razkritij glede napak in nepravilnosti, ki se opravijo po dokončanem procesu pridobivanja revizijskih dokazov. Mnenje, ki ga poda revizor, mora temeljiti na strokovnem ovrednotenju

revizijskih razkritij, ki ga je treba primerjati s stopnjo pomembnosti, ki je bila določena pri podrobnem načrtovanju (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2006, str. 193).

Revizorjevo poročilo naj prispeva k ustreznemu, uspešnemu in poštenemu delovanju določene dejavnosti, na primer dejavnosti kadrovanja, ki se poleg sistematizacije delovnih nalog in mest, pridobivanjem kadrov, usposabljanjem zaposlenih itd. ukvarja tudi s plačnim sistemom. Na tak način spodbuja doseganje želenih ciljev v tej dejavnosti kakor tudi na ravni podjetja (Koletnik, 2007, str. 258).

Praktično smo na osnovi revidiranja stroškov dela ugotovili, da v podjetju M Sora, d. d., glede plačnega sistema in s tem povezanimi stroški dela, ki nastanejo, dosledno uporabljajo ter upoštevajo Podjetniško kolektivno pogodbo, Kolektivno pogodbo lesarstva in zakone, kot je na primer Zakon o delovnih razmerjih, ter druge interne pravilnike oziroma akte. Računovodske izkaze skupaj s pojasnili izdelajo na osnovi predpostavke o nadaljnjem poslovanju podjetja ter v skladu z veljavno zakonodajo in s slovenskimi računovodskimi standardi.

Podjetje tako redno obračunava in izplačuje dohodke zaposlenim in dajatve državnim institucijam. Lahko rečemo, da vodi poslovanje ustrezno, uspešno in pošteno.

Glede na praktičen primer, ki se nanaša na revidiranje stroškov dela v podjetju M Sora, d. d., lahko podamo mnenje brez pridržkov, saj lahko glede na revizijsko tveganje in glede na preverjeno sklepamo na ustreznost izkazanih stroškov dela in z njimi povezanih obveznosti ter terjatev. Pri tem nepravilnosti oziroma posebnosti, ki bi lahko pomembno vplivale na računovodske izkaze, nismo odkrili. Zato lahko potrdimo, da so uradne trditve posloводства predstavljene pošteno in resnično v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja.

SKLEP

V magistrskem delu sem se osredotočila na stroške dela in njihovo revidiranje kot obliko nadzora nad njimi v srednje velikem podjetju M Sora, d. d., Žiri, ustanovljeno leta 2006. Podjetje se ukvarja z dvema glavnima dejavnostma, to sta mizarstvo in trgovina, ter ima zaposlenih blizu 150 oseb. Registrirana glavna dejavnost je po SKD 2008 stavbno mizarstvo in tesarstvo – C 16.230, ki spada v lesnopredelovalno panogo. V izbranem podjetju dejanske revizije ni bilo izvedene. Kljub temu pa sem jo sama izvedla po vseh pravilih revizijske stroke in oblikovala poročilo z mnenjem, namenjeno poslovodstvu, na način, kot bi ga oblikoval revizor.

SRS 15 podrobno opredeljuje oziroma opisuje omenjene stroške, ki jih sestavljajo plače, nadomestila, dajatve v naravi, darila, nagrade in zneski, ki niso v neposredni zvezi s

poslovanjem podjetja, ter odpravnine in še razne dajatve v obliki prispevkov za socialno in pokojninsko zavarovanje, ki so obveznosti podjetja in so odvisni od bruto plač.

Glede revidiranja je prikazan celoten proces oziroma vse faze revidiranja računovodskih izkazov, ki zajemajo tudi stroške dela. V ta namen sem spoznala postopke revidiranja od načrtovanja do spoznavanja in preizkušanja delovanja notranjih kontrol do preizkusa podatkov in na koncu še izdajo revizijskega poročila. V okviru preizkušanja podatkov sem na praktičnem primeru preverila usklajenost, pravilnost navedb v zvezi s stroški dela v računovodskih izkazih, ugotovila vzroke za morebitna odstopanja in podala mnenje.

Na osnovi revidiranja stroškov dela sem ugotovila, da v podjetju M Sora, d. d., glede plačnega sistema in s tem povezanimi stroški dela, ki nastanejo, dosledno uporabljajo ter upoštevajo Podjetniško kolektivno pogodbo, Kolektivno pogodbo lesarstva in zakone, kot je na primer Zakon o delovnih razmerjih, ter druge interne pravilnike oziroma akte. Računovodske izkaze skupaj s pojasnili izdelajo na osnovi predpostavke o nadaljnjem poslovanju podjetja ter v skladu z veljavno zakonodajo in s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Iz praktičnega primera lahko, glede na revizijsko tveganje in glede na preverjeno, sklepam, da so stroški dela in z njimi povezane obveznosti ter terjatve ustrezno izkazani. Nepravilnosti oziroma posebnosti, ki bi lahko pomembno vplivale na računovodske izkaze, niso bile odkrite. Tako lahko rečem, da so uradne trditve posloводства predstavljene pošteno in resnično v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja.

Glede na to, lahko izdam mnenje brez pridržkov, kar pomeni, da podjetje z vidika dejavnosti kadrovanja, v katerega je zajet plačni sistem, vodi poslovanje ustrezno, uspešno in pošteno. Podjetje redno obračunava in izplačuje dohodke zaposlenim in dajatve državnim institucijam. To lahko vpliva tudi na zadovoljstvo zaposlenih, kar pa je v današnjem času ključno. Zaposlenec namreč mora biti za opravljanje dela v podjetju dovolj motiviran tudi iz naslova plačila, podjetju pa daje bogato intelektualno premoženje, kar pripomore k razvoju podjetja in možnosti doseganja odličnih rezultatov poslovanja.

LITERATURA IN VIRI

1. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2010). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (13th ed.). Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall.
2. Blatnik, K. (2009). *Obračun plač 3*. Ljubljana: GZS, Center za poslovno usposabljanje.
3. Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2001). *Modern auditing* (7th ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
4. Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern auditing: Assurance services and the integrity of financial reporting* (11th ed.). Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
5. Center for Chemical Process. (2011). *Guidelines for Auditing Process Safety Management Systems* (2th ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
6. Hayes, R. S., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing* (2th ed.). Harlow: Prentice Hall/Financial Times.
7. Healthcare Financial Management Association. (2011). *Healthcare cost containment: Labor Cost Audit Produces Savings without Layoffs*. Westchester: Healthcare Financial Management Association.
8. Hieng, R., Koželj, S., Odar, M., & Zupančič, V. (2009). *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe in zadruga* (3. izdaja). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Kokalj, F. (2007). Fleksibilnost, nižji stroški dela in konkurenčnost so v določeni meri odvisni tudi od kolektivnih pogodb. V *Informacije ZDS – marec 2007* (str. 1–2). Ljubljana: ZDS.
11. Kolektivna pogodba dejavnosti trgovine. *Uradni list RS* št. 111/2006, 127/2006, 21/2008, 94/2008, 34/2009, 68/2009, 26/2011, 30/2011, 104/2011, 51/2012, 94/2012, 47/2013.
12. Kolektivna pogodba za lesarstvo. *Uradni list RS* št. 132/2006, 28/2007, 32/2008, 36/2009, 34/2010, 22/2011, 26/2012.
13. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
15. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
16. Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti Republike Slovenije. (b. l.). *Minimalna plača*. Najdeno 6. marca 2013 na spletnem naslovu http://www.mddsz.gov.si/si/delovna_podrocja/delovna_razmerja_in_pravice_iz_dela/socialno_partnerstvo/minimalna_placa/
17. M Sora, d. d. (2007). *Pravilnik o delovnih razmerjih in plačah podjetja M Sora, d. d.* (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
18. M Sora, d. d. (2011a). *Bruto bilanca za leto 2010, M Sora, d. d.* (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.

19. M Sora, d. d. (2011b). *Letno poročilo 2010*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
20. M Sora, d. d. (2011c). *Obračun davčnih odtegljajev in obračun prispevkov za socialno varnost za dohodke iz delovnega razmerja – obrazci REK-1 za leto 2011*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
21. M Sora, d. d. (2011d). *Podjetniška kolektivna pogodba družbe M Sora, d. d.* (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
22. M Sora, d. d. (2011e). *Rezultat poslovanja za leto 2010*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
23. M Sora, d. d. (2011f). *Zbirna rekapitulacija plač za leto 2011*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
24. M Sora, d. d. (2012a). *Bruto bilanca za leto 2011*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
25. M Sora, d. d. (2012b). *Letno poročilo 2011*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
26. M Sora, d. d. Najdeno 9. avgusta 2012c na spletnem naslovu <http://www.m-sora.si>
27. M Sora, d. d. (2012d). *Rezultat poslovanja za leto 2011*, M Sora, d. d. (interno gradivo). Žiri: M Sora, d. d.
28. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2010. *Uradni list RS* št. 104/2009.
29. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2011. *Uradni list RS* št. 103/2010.
30. Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu. *Uradni list RS* št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010, 109/2010.
31. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2006). *Revizijski priročnik*. Ljubljana: Računsko sodišče RS.
32. Rahne, A., & Senožetnik, M. (2011). Vloga notranje revizije in koristi za družbo. *Sava reporter 2011/2*. Najdeno 5. januarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.sava-re.si/si/spletni-casopis/?id=377&st=8>
33. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Slovenski računovodski standardi 2006*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. Slovenski inštitut za revizijo. (2009). *Mednarodni standardi revidiranja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Slovenski inštitut za revizijo. (2010). *Kontni okvir za gospodarske družbe 2010*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. Slovenski inštitut za revizijo. (2012). *Enotni kontni okvir za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, kmečka gospodinjstva, zadruge, nepridobitne organizacije–pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
37. Statistični urad Republike Slovenije. (2011). *Povprečne mesečne plače, Slovenija, februar 2011*. Najdeno 19. marca 2013 na spletnem naslovu http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?id=3850

38. Statistični urad Republike Slovenije. (b. l.). *Standardna klasifikacija dejavnosti 2008*. Najdeno 19. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/klasje/tabela.aspx?cvn=5531>
39. Taylor, D. H., & Glezen, W. G. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
40. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec Novak, M. (2003a). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
41. Turk, I., Kavčič, S., & Koželj, S. (2003b). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja. *Uradni list RS* št. 140/2006, 76/2008.
43. Urh, P. (2012, 2. april). Zaposleni – strošek ali naložba podjetja? *Revija Moje Delo*. Najdeno 9. avgusta 2012 na spletnem naslovu <http://www.mojedelo.com/novice/zaposleni-strosek-ali-nalozba-podjetja-2636>
44. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012.
45. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 42/2002, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007; *Odl. US*: U-I-45/07; Up-249/06-22, 103/2007, 45/2008-ZArbit, 83/2009; *Odl. US*: U-I-284/06-26.
46. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB7, 9/2012 *Odl. US*: U-I-18/11-10, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF.
47. Zakon o določitvi minimalne plače. *Uradni list RS* št. 114/2006, 36/2008, 13/2010-ZMinP.
48. Zakonu o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3.
49. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS* št. 5/1996, 18/1996-ZDavP, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 106/1999-ZPIZ-1, 81/2000-ZPSV-C, 97/2001-ZSDP, 97/2001, 62/2010 *Odl. US*: U-I-214/09, Up-2988/08-29.
50. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
51. Zakon o trgovini. *Uradni list RS* št. 2/2007-UPB4, 24/2008-ZT-1.
52. Zaman Groff, M. (2011a). *Predmet revizija: predavanje 1*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Zaman Groff, M. (2011b). *Predmet revizija: predavanje 7*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

PRILOGA

Priloga 1: Podatki po mesecih iz obrazcev REK-1

Tabela 1: Podatki po mesecih iz obrazcev REK-1

Mesec	Bruto plača in nadomestila (101)	Refundacija (105)	Bonitate (108)	Razlika do min. plače (104)	Pris. pok. in inv. zav.: 15,5 % iz raz. do min. plače (505)	Premija za prost. dodatno pok. zavar. (802)	Pris. delodajal. za soc. varn. (607)
Januar	207.332 €	2.402 €	0 €	53 €	8 €	3.411 €	33.292 €
Februar	214.662 €	2.881 €	0 €	222 €	34 €	3.463 €	34.462 €
Marec	218.470 €	2.788 €	0 €	82 €	13 €	3.463 €	35.077 €
April	218.887 €	3.784 €	0 €	247 €	38 €	3.436 €	35.132 €
Maj	223.200 €	2.590 €	0 €	155 €	24 €	3.463 €	35.831 €
Junij	226.649 €	3.331 €	0 €	134 €	21 €	3.463 €	36.401 €
Julij	225.297 €	5.529 €	439 €	176 €	28 €	3.463 €	36.183 €
Avgust	226.499 €	5.395 €	439 €	16 €	2 €	3.463 €	36.388 €
Septemb.	228.274 €	4.721 €	439 €	272 €	42 €	3.463 €	36.656 €
Oktober	238.790 €	5.471 €	439 €	4 €	1 €	3.516 €	38.367 €
November	224.578 €	6.097 €	439 €	79 €	12 €	3.463 €	36.075 €
December	223.513 €	4.183 €	439 €	136 €	21 €	3.516 €	35.898 €
Skupaj	2.676.151 €	49.170 €	2.633 €	1.576 €	244 €	41.584 €	429.761 €

Vir: Povzeto po M Sora, d. d., Obrazci REK-1 za leto 2011, M Sora, d. d., 2011c.