

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**REVIDIRANJE OBVEZNOSTI IN TERJATEV DO ZAPOSLENIH  
TER STROŠKOV DELA V OKVIRU REVIDIRANJA  
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV: ANALIZA PRIMERA**

Ljubljana, september 2019

URŠA KREK

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Urša Krek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica magistrskega dela z naslovom Revidiranje obveznosti in terjatev do zaposlenih ter stroškov dela v okviru revidiranja računovodskih izkazov – analiza primera, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem,

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela 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 oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>UVOD .....</b>  | <b>1</b>  |
| <b>1 PLAČE IN STROŠKI DELA .....</b>   | <b>3</b>  |
| <b>1.1 Opredelitev pojma plač.....</b>   | <b>3</b>  |
| <b>1.2 Opredelitev stroškov dela .....</b>   | <b>4</b>  |
| <b>1.3 Zakonodaja o davkih in prispevkih.....</b>                                    | <b>5</b>  |
| 1.3.1 Zakon o prispevkih za socialno varnost.....                                    | 5         |
| 1.3.2 Zakon o dohodnini.....   | 6         |
| <b>2 REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV .....</b>                                     | <b>6</b>  |
| <b>2.1 Opredelitev revidiranja .....</b>   | <b>6</b>  |
| <b>2.2 Vrste revidiranja .....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>2.3 Revizijski cilji.....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>2.4 Pomembnost in revizijsko tveganje .....</b>                                   | <b>9</b>  |
| 2.4.1 Pomembnost .....   | 9         |
| 2.4.2 Revizijsko tveganje.....   | 10        |
| 2.4.2.1 Tveganje pri delovanju (TD).....   | 11        |
| 2.4.2.2 Tveganje pri kontroliranju (TK).....   | 11        |
| 2.4.2.3 Tveganje pri odkrivanju (TO).....  | 11        |
| <b>2.5 Revizijski proces .....</b>   | <b>12</b> |
| <b>2.6 Revizijski postopki .....</b>   | <b>13</b> |
| 2.6.1 Opredelitev revizijskih postopkov ocenjevanja tveganja pri kontroliranju ..... | 13        |
| 2.6.1.1 Kontrolno okolje.....  | 14        |
| 2.6.1.2 Postopki ocenjevanja tveganj v družbi.....                                   | 15        |
| 2.6.1.3 Informacijski sistem, pomemben za računovodsko poročanje .....               | 15        |
| 2.6.1.4 Kontrolne dejavnosti .....   | 15        |
| 2.6.1.5 Spremljanje kontrol .....  | 17        |
| 2.6.2 Opredelitev revizijskih postopkov preizkušanja podatkov .....                  | 17        |
| 2.6.2.1 Analitični postopki.....   | 18        |
| 2.6.2.2 Preizkusi podrobnosti transakcij, saldov in razkritij .....                  | 18        |
| <b>2.7 Zakonski okvirji revidiranja .....</b>  | <b>18</b> |
| 2.7.1 Zakon o gospodarskih družbah .....   | 18        |

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| 2.7.2      | Zakon o revidiranju .....  | 19        |
| 2.7.3      | Mednarodni standardi revidiranja.....  | 19        |
| 2.7.4      | Računovodski standardi .....   | 20        |
| <b>3</b>   | <b>NAČRTOVANJE REVIZIJE NA PRIMERU DRUŽBE XY D. O. O.....</b>  | <b>20</b> |
| <b>3.1</b> | <b>Kratka predstavitev revidirane družbe XY d. o. o. ....</b>  | <b>20</b> |
| <b>3.2</b> | <b>Začetne dejavnosti pri revizijskem poslu .....</b>  | <b>21</b> |
| 3.2.1      | Načrtovanje revizije.....  | 21        |
| 3.2.2      | Sprejem posla .....  | 22        |
| 3.2.2.1    | <i>Ocena predpogojev za izvedbo revizije.....</i>  | <i>22</i> |
| 3.2.2.2    | <i>Prevzem posla .....</i>   | <i>22</i> |
| 3.2.3      | Organizacija dela.....   | 23        |
| <b>3.3</b> | <b>Določanje ravni pomembnosti .....</b>   | <b>24</b> |
| <b>3.4</b> | <b>Predhodni analitični pregled bilance stanja in izkaza poslovnega izida.....</b>   | <b>26</b> |
| 3.4.1      | Pregled začetnih stanj .....   | 26        |
| 3.4.2      | Analitični pregled bilance stanja .....  | 27        |
| 3.4.3      | Analitični pregled izkaza poslovnega izida .....   | 28        |
| 3.4.4      | Povzetek predhodnega analitičnega pregleda.....  | 29        |
| <b>3.5</b> | <b>Postavljeni revizijski cilji na področju stroškov dela .....</b>  | <b>30</b> |
| <b>3.6</b> | <b>Spoznavanje okolja področja stroškov dela .....</b>   | <b>30</b> |
| 3.6.1      | Uvodni razgovor z vodjo kadrovske službe .....   | 30        |
| 3.6.2      | Analitični pregled področja stroškov dela v predhodni reviziji .....   | 33        |
| 3.6.3      | Uvodni razgovor z vodjo obračuna plač.....   | 36        |
| 3.6.4      | Ugotovitev bistvenih vzpostavljenih notranjih kontrol v procesu obračuna<br>plač .....   | 37        |
| <b>3.7</b> | <b>Preizkušanje delovanja notranjih kontrol v predhodni reviziji .....</b>   | <b>39</b> |
| <b>3.8</b> | <b>Opredelitev bistvenih tveganj na področju plač .....</b>  | <b>40</b> |
| 3.8.1      | Ocena delovanja notranjih kontrol .....  | 40        |
| 3.8.2      | Ocena zaznanih tveganj in revizorjev odziv na njih.....  | 41        |
| <b>4</b>   | <b>REVIZIJSKI POSTOPKI KOT ODZIV NA OCENJENA TVEGANJA NA<br/>PODROČJU PLAČ NA PRIMERU DRUŽBE XY D. O. O. ....</b>                  | <b>42</b> |
| <b>4.1</b> | <b>Analitični postopki pregleda stroškov dela in obveznosti do zaposlenih na<br/>podlagi zaključnih računovodskih izkazov.....</b> | <b>42</b> |
| 4.1.1      | Analitični pregled stroškov dela v zaključni reviziji.....   | 43        |

|            |   |           |
|------------|---|-----------|
| 4.1.2      | Analitični pregled obveznosti do zaposlenih v zaključni reviziji.....   | 45        |
| <b>4.2</b> | <b>Podrobno preizkušanje podatkov postavk obveznosti do zaposlenih in stroškov dela v zaključni reviziji.....</b>                       | <b>46</b> |
| 4.2.1      | Preveritev obračuna decembrske plače prek plačilnih list zaposlenih po individualni in kolektivni pogodbi.....                          | 46        |
| 4.2.1.1    | <i>Preveritev obračuna plače za izbranega zaposlenega.....</i>  | <i>47</i> |
| 4.2.2      | Preveritev obračuna bonitet za mesec december .....   | 50        |
| 4.2.3      | Preveritev pravilnosti in upravičenosti stroškov agencijskih delavcev .....   | 50        |
| 4.2.4      | Uskladitev stanj obveznosti do zaposlenih z obrazcem REK-1 za december .  | 51        |
| 4.2.5      | Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za december .  | 52        |
| 4.2.6      | Uskladitev obračuna regresa s stroški in obrazci REK-1 do decembra.....   | 53        |
| 4.2.7      | Preveritev terjatev iz naslova refundacij za boleznine in invalidnine .....   | 54        |
| 4.2.8      | Preveritev izračuna in evidentiranja neizkoriščenih dopustov za leti 2016 in 2017 .....   | 54        |
| 4.2.9      | Preveritev izračuna in evidentiranja neizkoriščenih malic za leti 2016 in 2017 .....  | 55        |
| 4.2.10     | Preveritev izračuna in evidentiranja dolgoročnih rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade za leti 2016 in 2017 ..... | 55        |
| 4.2.11     | Preveritev izpolnjevanja kvote za zaposlovanje invalidov .....  | 58        |
| <b>4.3</b> | <b>Preveritev obveznih razkritij v letnem poročilu za področje stroškov dela .</b>  | <b>58</b> |
|            | <b>SKLEP .....</b>  | <b>59</b> |
|            | <b>LITERATURA IN VIRI .....</b>   | <b>61</b> |
|            | <b>PRILOGE.....</b>   | <b>65</b> |

## **KAZALO TABEL**

|           |  |    |
|-----------|--|----|
| Tabela 1: | Poraba delovnih ur in skupni strošek revizije po članih delovne ekipe.....   | 24 |
| Tabela 2: | Skrajne meje določitve pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov .....                                       | 25 |
| Tabela 3: | Revizijsko področje »stroški dela«.....  | 30 |
| Tabela 4: | Analitični pregled stroškov dela v obdobju 1. 1. 2017–30. 9 .2017 s primerjavo za obdobje 1. 1. 2016–30. 9. 2016 ..... | 34 |
| Tabela 5: | Gibanje stroškov dela in zaposlenih po mesecih in povprečna bruto plača na zaposlenega.....                            | 35 |
| Tabela 6: | Analitični pregled stroškov dela v letu 2017 s primerjavo v letu 2016.....   | 43 |

|   |    |
|---|----|
| Tabela 7: Gibanje stroškov dela in zaposlenih po mesecih ter povprečna bruto plača na zaposlenega.....                            | 44 |
| Tabela 8: Analitični pregled obveznosti do zaposlenih v letu 2017 s primerjavo v letu 2016.....                                   | 45 |
| Tabela 9: Preveritev obračuna prispevkov za socialno varnost delojemalcev in delodajalcev za izbranega zaposlenega .....          | 49 |
| Tabela 10: Preveritev obračuna mesečne akontacije dohodnine za izbranega zaposlenega .....  | 49 |
| Tabela 11: Izračun bonitete za direktorja družbe XY d. o. o. ....   | 50 |
| Tabela 12: Usklajenost obveznosti iz naslova plač za mesec december 2017 z obrazcem REK-1 in rekapitulacijo plač .....            | 51 |
| Tabela 13: Usklajenost obveznosti iz naslova plač za mesec december 2016 z obrazcem REK-1 in rekapitulacijo plač .....            | 52 |
| Tabela 14: Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec december .....                                   | 53 |
| Tabela 15: Obveznosti za izplačilo jubilejne nagrade v odvisnosti od števila let delovne dobe in datuma zaposlitve .....          | 56 |
| Tabela 16: Obveznosti za izplačilo odpravnine za upokojitev v odvisnosti od števila let delovne dobe.....                         | 56 |
| Tabela 17: Predpostavke aktuarskega izračuna na 31. 12. 2016 in 31. 12. 2017.....   | 57 |
| Tabela 18: Prikaz knjiženja rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade na 31. 12. 2017 v družbi XY d. o. o. .... | 57 |
| Tabela 19: Realizacija invalidov po mesecih za leto 2017 .....  | 58 |

## **KAZALO PRILOG**

|  |   |
|--|---|
| Priloga 1: Načrtovanje revizije –kontrolni seznam.....   | 1 |
| Priloga 2: Medletna bilanca stanja na 30.9.2017 s primerjavo na 31.12.2016 .....                                     | 3 |
| Priloga 3: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1.1.2017 – 30.9.2017 s primerjavo za obdobje 1.1.2016 – 30.9.2016 ..... | 4 |
| Priloga 4: Zaključna bilanca stanja na 31.12.2017 s primerjavo na 31.12.2016 .....                                   | 5 |
| Priloga 5: Izkaz poslovnega izida za leto 2017 s primerjavo za leto 2016 .....                                       | 6 |

## **SEZNAM KRATIC**

**AJPES** – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve  
**ang.** – angleško  
**ANR** – Agencija za javni nadzor nad revidiranjem  
**DDV** – Davek na dodano vrednost  
**EUR** – Euro

**FURS** – Finančna uprava Republike Slovenije  
**GAAP** – Generally accepted accounting principles  
**MRS** – Mednarodni računovodski standardi  
**MSR** – Mednarodni standardi revidiranja  
**MSRP** – Mednarodni standardi računovodskega poročanja  
**RS** – Republika Slovenija  
**RT** – Revizijsko tveganje  
**SIR** – Slovenski inštitut za revizijo  
**SRS** – Slovenski računovodski standardi  
**TD** – Tveganje pri delovanju  
**TK** – Tveganje pri kontroliranju  
**TO** – Tveganje pri odkrivanju  
**ZDavP-2** – Zakon o davčnem postopku  
**ZDoh-2** – Zakon o dohodnini  
**ZDR-1** – Zakon o delovnih razmerjih  
**ZGD-1** – Zakon o gospodarskih družbah  
**ZPSV** – Zakon o prispevkih za socialno varnost  
**ZRev-2** – Zakon o revidiranju





## UVOD

Nekatere organizacije podatke in informacije v računovodskih izkazih nepravilno prikazujejo in poročajo (na primer lažno prikazane računovodske postavke, previsoko ali prenizko prikazani prihodki, manipulacija z dobo koristnosti sredstev, izogibanje obdavčitvi zaslužkov zaposlenih prek izplačevanja potnih stroškov ipd.). Zato je izredno pomembno, da zunanji uporabniki računovodskih izkazov, ki na podlagi informacij, predstavljenih v računovodskih izkazih, sprejemajo različne ekonomske odločitve, zaupajo v resničnost in poštenost predstavljenih podatkov. Revizorjeva naloga je, da med revizijo računovodskih izkazov potrdi resničnost in poštenost podatkov in informacij ter izda mnenje o gospodarskem položaju, poslovnem izidu, gibanju kapitala in denarnih tokovih.

Neprilagojeno mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov pa lahko revizor izrazi samo ob predhodni pridobitvi ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov o posameznih transakcijah na kontih in končnih saldih. Ustreznost in zadostnost revizijskih dokazov, ki jih mora revizor v procesu revidiranja računovodskih izkazov pridobiti, sta odvisna od revizijskega tveganja, pomembnosti in opredeljenih revizijskih ciljev. Pridobivanje revizijskih dokazov pa sledi sistematičnemu procesu izvedbe revizije. V prvi fazi (sprejem posla in načrtovanje revizije) se revizor seznanja s poslovanjem organizacije, okoljem njenega delovanja ter naredi začetno oceno revizijskega tveganja, opredeli področja poudarka revizije in določi revizijske postopke. V drugi fazi (spoznavanje in preizkus delovanja notranjih kontrol) se revizor spozna z okoljem kontroliranja, vzpostavljenimi notranjimi kontrolami in preizkusi njihovo delovanje. V tretji fazi (preizkušanje podatkov) revizor pridobiva revizijske dokaze ter z njimi presoja o veljavnosti, natančnosti in popolnosti pridobljenih podatkov skozi analitične postopke in podrobne preizkuse podatkov. V četrti, zaključni fazi (izdaja revizijskega poročila) pa revizor sporoča ugotovljene rezultate in ugotovitve opravljenih revizijskih postopkov.

Eden izmed temeljev vsake uspešne in hitro rastoče družbe so njeni zaposleni. Družba in njeni zaposleni so med seboj tesno prepleteni in povezani ter drug brez drugega oteženo funkcionirajo. Usposobljeni zaposleni organizacijam prinašajo konkurenčne prednosti na trgu, zato se organizacije, kljub temu da jim zaposleni predstavljajo strošek, trudijo obdržati ključne zaposlene. Tako za posameznika kot za organizacijo je pravilnost obračuna plač izredno pomembna, saj stroški dela pri davku od dohodka pravnih oseb znižujejo davčno osnovo, zaposlenim pa prek plačanih prispevkov omogočajo pravico do nadomestila v času bolniške odsotnosti, porodniškega dopusta, pokojnine, storitev javnega zdravstva in podobno.

Revizijske postopke pridobivanja revizijskih dokazov bomo proučevali in predstavili na primeru izvedene hipotetične družbe XY d. o. o., ki deluje na področju elektroindustrije. Področje plač je proučevana revizijska družba AB d. o. o. v hipotetični družbi XY d. o. o. opredelila kot pomembno področje in poudarila povečano tveganje pomembno napačne navedbe, saj stroški dela predstavljajo pomemben del vseh stroškov, v družbi je zaposleno

veliko število oseb (tudi agencijskih delavcev), posledično je tudi fluktuacija na mesečni ravni relativno visoka. Inšpektorat RS za delo v zadnjih letih ugotavlja porast kršitev delovnopравnih pravic agencijskih delavcev, ki jih delodajalci obravnavajo drugače, kot redno zaposlene delavce v družbi (Scortegagna Kavčnik, 2019a). Možno je tudi tveganje podcenjenosti rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, obveznosti za neizkoriščen dopust ter nepravilnega obračunavanja potnih stroškov in dnevnic, kar bi imelo velik vpliv na izkaze zaradi velikega števila zaposlenih. Vsi ti dejavniki tveganja so razlog za revidiranje področja plač. Poleg tega pa so revizorji v preteklem letu, ko revizijska družba AB d. o. o. ni opravljala revizije te družbe, ugotovili neskladja na področju stroškov dela. Ugotovili so, da se dodatek za nadurno delo obračunava v %, ki je manjši od tistega, določenega v Kolektivni pogodbi za dejavnost elektroindustrije. Dodatek za nadurno delo je bil v preteklih letih obračunan v višini 30 % osnovne plače, kolektivna pogodba pa določa izplačilo v višini 40 % osnovne plače v primeru nadurnega dela zaradi okvare strojev, okvare delovnega mesta ali zaradi preprečitve nastanka materialne škode ter v višini 50 % osnovne plače v drugih primerih (Kolektivna pogodba za dejavnost elektro industrije, Ur. l. RS, št. 84/2018). Faktor izplačila nadurnega dela je bil vnesen v sistem obračuna plač v skladu z notranjim pravilnikom, vendar pa notranji pravilnik ne more določati slabših pogojev za delavce kot kolektivna pogodba. Iz naslova nepravilno obračunanih dodatkov lahko obstaja terjatev delavcev do družbe, in sicer za dobo petih let, kolikor znaša zastaralni rok za terjatve iz delovnega razmerja.

Namen magistrskega dela je na primeru hipotetične družbe XY d. o. o. predstaviti revizijske postopke, ki jih revizor uporablja pri revidiranju računovodskih izkazov za poslovno leto 2017, s poudarkom na področju stroškov dela in obveznosti ter terjatev do zaposlenih, s katerimi se potrjuje veljavnost uradnih trditev posloводства v zvezi s tem področjem. Pri predstavitvi revizijskih postopkov se bomo naslanjali na metodologijo revizijske družbe AB d. o. o.

Kot cilje magistrskega dela smo opredelili:

- preučiti posebnosti računovodenja in računovodskega poročanja področja plač,
- preučiti postopke obračuna plač in z njim vzpostavljene notranje kontrole,
- raziskati revizijske postopke in metode, ki se uporabljajo pri revidiranju obveznosti do zaposlenih in stroškov dela,
- prikazati in preučiti revizijske postopke na praktičnem primeru ter
- preučiti revizorjevo mnenje o poštenosti in resničnosti revidiranih postavk v računovodskih izkazih.

Kot temeljna raziskovalna vprašanja bomo poudarili naslednja:

- RV1: Ali so notranje kontrole na področju obračuna plač ustrezno vzpostavljene? Ali so vzpostavljeni notranje kontrole učinkovite in delujoče?

- RV2: Ali analitični pregledi in podrobni preizkusi podatkov postavk potrdijo veljavnost uradnih trditev posloводства na področju stroškov dela?
- RV3: Ali je napačno obračunavanje dodatka za nadurno delo odpravljeno?
- RV4: Ali so razkritja za področje stroškov dela v letnem poročilu ustrezna?

Magistrsko delo je zasnovano kot strokovna analiza primera, saj bomo predstavili revizijske postopke pri revidiranju obveznosti in terjatev do zaposlenih ter stroškov dela v okviru revizije računovodskih izkazov ter presodili o njihovi pošteni in resnični predstavitvi.

Metodologija magistrskega dela temelji na dveh metodoloških pristopih, in sicer na teoretičnem in empiričnem pristopu. V prvem, teoretičnem pristopu bomo preučili domačo in tujo dostopno strokovno literaturo in vire s področja plač, stroškov dela, računovodskih in revizijskih standardov ter plačne in revizijske zakonodaje. Pri preučevanju bomo uporabili deskriptivno metodo, ki vsebuje zbiranje, analiziranje, opisovanje in povzemanje obstoječih teorij ter dognanj s področja plač in revidiranja.

V drugem, empiričnem delu magistrskega dela bomo teoretična spoznanja s področja obračuna plač in revidiranja plač aplicirali na konkretnem primeru hipotetične družbe XY d. o. o. Uporabili bomo analitični način raziskovanja, tako da bomo pridobili informacije, podatke in listine od analizirane družbe. Pridobljene podatke bomo skrbno pregledali, analizirali, uredili in tabelarično prikazali s pomočjo Excela. Na podlagi obdelanih podatkov bomo na koncu oblikovali mnenje o resnični in pošteni sliki stroškov dela in plač v računovodskih izkazih na podlagi deduktivnega in induktivnega sklepanja.

Magistrsko delo je sestavljeno iz štirih vsebinskih poglavij, ki se začnejo z uvodom in zaključijo s sklepom. V prvem poglavju bomo teoretično opredelimo plače in stroške dela. V drugem poglavju teoretično opredelimo revidiranje računovodskih izkazov. Sledi tretje poglavje, kjer iz teoretičnega dela prehajamo na empirični del. Predstavljeni so glavni postopki, ki se praviloma izvedejo v času predhodne revizije. V četrtem poglavju pa so predstavljeni postopki, ki jih opravi revizor, in sicer kot odziv na ocenjena tveganja. Gre predvsem za preizkus delovanja notranjih kontrol, analitične postopke in podrobno preizkušanje podatkov. Magistrsko delo je zaključeno s sklepom, kjer so opisane ključne ugotovitve na podlagi opravljenih postopkov.

## **1 PLAČE IN STROŠKI DELA**

### **1.1 Opredelitev pojma plač**

Eden izmed pomembnejših elementov delovanja vsake organizacije so njeni zaposleni. Rečemo lahko, da je izredno pomembno, da so zaposleni dobro motivirani za delo, saj ga

bodo le tako tudi dobro opravili. In del motiviranosti zaposlenih je prav zagotovo tudi plačilo, ki ga prejmejo za opravljeno delo.

Kresal (2001, str. 144) pravi, da se najbolj splošna opredelitev pojma plač opira na definicijo pogodbe o zaposlitvi. Plača je vse, kar je delodajalec dolžan plačati delojemalcu za opravljeno delo, za katerega se je delojemalec s pogodbo o zaposlitvi zavezal, da ga bo opravil in je zato obvezen element pogodbe o zaposlitvi.

Igličar, Hočevar in Zaman Groff (2012, str. 195) z računovodskega vidika ločijo med obračunanimi in izplačanimi plačami. Obračunane plače delodajalec izračuna oziroma obračuna zaposlenim in povečujejo stroške dela ter obveznosti do zaposlenih in države. O pojmu izplačane plače pa govorimo, ko delodajalec plače zaposlenim izplača, kar zmanjšuje stanje na transakcijskem računu, hkrati pa se zmanjša tudi obveznosti do zaposlenih in države.

Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1), Ur. l. RS, št. 22/2019, v 126. členu navaja, da je plačilo za delo po pogodbi o zaposlitvi sestavljeno iz plače, ki pa mora biti vedno v denarni obliki, in morebitnih drugih vrst plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo. Po ZDR-1 mora biti plača izplačana najmanj v višini, določeni z Zakonom o minimalni plači oziroma s kolektivno pogodbo.

## **1.2 Opredelitev stroškov dela**

Po besedah Kavčičeve, Klobučar Mirovičeve in Vidiceve (2007, str. 27) igrajo stroški, ki so med drugim sestavljeni tudi iz stroškov dela, pomembno vlogo pri vplivanju na gospodarske kategorije, ki so prikazane v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. Stroške dela lahko s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS), Ur. l. RS, št. 81/2018, natančneje s SRS 13, opredelimo kot vse oblike poplačil ali zaslužkov, ki jih družba daje svojim zaposlenim v zameno za njihovo opravljeno delo.

Stroški dela so v skladu s SRS 13 in ZDR-1 sestavljeni iz:

- osnovne plače,
- delovne in poslovne uspešnosti,
- dodatkov,
- nadomestil plač,
- povračil ter
- dajatev za davke in socialno varnost.

Glede na SRS 13 lahko plačo zaposlenega opredelimo kot bruto zaslužek zaposlenega za opravljeno delo ob običajnih delovnih pogojih. Bruto plača je plača, ki poleg neto plače vsebuje še davek od dohodkov fizičnih oseb (dohodnina) in obvezne prispevke za socialno varnost, ki bremenijo zaposlene. Nadomestila, dodatki in drugi prejemki, ki pripadajo

zaposlenemu, se izračunavajo na osnovi osnovne plače. Bruto bruto plača pa je enaka bruto plači, ki vsebuje tudi obvezne prispevke za socialno varnost, ki bremenijo izplačevalca.

Poleg osnovne plače, ki se mesečno ne spreminja, ima lahko zaposleni po ZDR-1 določen tudi variabilni del plače oziroma delovno uspešnost. Prav tako zaposlenemu pripada izplačilo poslovne uspešnosti oziroma božičnice, če je tako dogovorjeno s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti oziroma pogodbo o zaposlitvi.

Za neobičajne obremenitve pri delu, neugodne okoljske vplive, nevarnost pri delu ali za delo, ki ga delojemalec opravi v manj ugodnem delovnem času, zaposlenim pripadajo dodatki. V praksi so najpogostejši dodatki za delo v manj ugodnem delovnem času, in sicer delo v popoldanski ali nočni izmeni, deljen delovni čas, nadurno delo, nedeljsko delo in delo za praznike. Dodatki so določeni kot % osnovne plače, njihova višina je določena s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti. Posebna vrsta dodatka, ki ni povezana z obremenitvami pri delu, pa je dodatek za minulo delo oziroma delovno dobo (Splošna kolektivna pogodba za gospodarske dejavnosti, Ur. l. RS, št. 90/2005).

ZDR-1 navaja, da nadomestila plače zaposleni prejmejo v primeru, ko so zaradi bolezni, dopusta ali drugega utemeljenega razloga odsotni z dela. Višine nadomestil plače, ki bremenijo delodajalca, so določene z veljavno zakonodajo in kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti.

Povračila zaposlenim so opredeljena v ZDR-1 kot zneski, ki niso neposredno povezani s poslovanjem družbe in se nanašajo na povračila stroškov prehrane, povračila stroškov prevoza na delo, povračila službenih potovanj, regres za letni dopust in jubilejne nagrade. Odpravnino po SRS 13 obravnavamo kot zaslužek zaposlenega, ki nastopi ob prekinitvi pogodbe o zaposlitvi ali upokojitvi.

Dajatve organizacije za davke in prispevke za socialno varnost se obračunavajo od bruto plač in povračil zaposlenim v breme organizacije. V sklopu teh dajatev obravnavamo predvsem prispevke za socialno varnost in davek na dohodek fizičnih oseb oziroma dohodnino.

### **1.3 Zakonodaja o davkih in prispevkih**

#### **1.3.1 Zakon o prispevkih za socialno varnost**

Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV), Ur. l. RS, št. 26/2014, določa obračunavanje, plačevanje in stopnje prispevkov za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in za zaposlovanje. ZPSV od 8. do 14. člena določa stopnje prispevkov delodajalcev in delojemalcev po posameznih vrstah. Skupno delojemalci mesečno plačajo 22,1 % prispevkov od bruto plače, delodajalci pa 16,1 % prispevkov na bruto plačo.

### 1.3.2 Zakon o dohodnini

Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 28/2019, določa način plačevanja dohodnine, le-ta pa je v 1. členu zakona opredeljena kot davek od dohodkov fizičnih oseb. Po ZDoh-2 je zavezanec za dohodnino fizična oseba, vendar je z 281. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), Ur. l. RS, št. 36/2019, določeno, da dohodnino obračuna in plača delodajalec v imenu zaposlenega (ZDavP-2). V 122. členu ZDoh-2 so določene stopnje dohodnine za davčno leto, vendar se vsako leto spreminjajo s Pravilnikom o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine (Pravilnik, Ur. l. RS, št. 79/2016).

Zakon opredeljuje tudi davčne olajšave. Ločimo med splošno olajšavo, osebno olajšavo, posebno osebno olajšavo in posebno olajšavo. Splošno olajšavo lahko koristijo vsi, osebno olajšavo lahko koristijo invalidi s 100 % telesno okvaro, posebno osebno olajšavo pa dijaki ali študentje. Posebne olajšave se nanašajo na davčne olajšave za vzdrževane otroke in druge vzdrževane družinske člane. Znesek posebne olajšave je odvisen od števila vzdrževanih otrok oziroma drugih družinskih članov (ZDoh-2, 114. člen).

ZDoh-2 določa najvišji znesek izplačane poslovne uspešnosti in regresa, ki se ne všteva v davčno osnovo. Dodatno Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uredba), Ur. l. RS, št. 71/2018, določa najvišji znesek jubilejnih nagrad, odpravnin, povračila stroškov prehrane, stroškov prevoza in službenih potovanj, ki se ne všteva v davčno osnovo.

## 2 REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

### 2.1 Opredelitev revidiranja

Taylor in Glezen (2007, str. 32) pojem revidiranja širše opredeljujeta kot »sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili za poročanje o izsledkih zainteresiranih uporabnikov«.

Po Koletniku (2008) je revidiranje nepristransko presojanje »resničnosti in poštenosti izkazanega gospodarskega položaja in uspeha celotne družbe ali njenega poslovnega področja« z namenom podajanja sodb.

Po 3. členu Zakona o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 84/2018, pa je revidiranje opredeljeno kot »revidiranje posamičnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil ter posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike«.

ZRev-2 v 3. členu natančneje opredeljuje tudi revidiranje posamičnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovnega izida pravne osebe v skladu s primernih okvirom računovodskega poročanja«.

Za sestavljanje in pripravo računovodskih izkazov je odgovorno poslovodstvo. Naloga revizorja in namen revizije pa je, da potrdi resničnost in poštenost informacij, predstavljenih v računovodskih izkazih s pridobivanjem ustreznih revizijskih dokazov. To omogoča zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov, kot so delničarji, upniki, stranke in drugi, da na podlagi teh informacij sprejemajo različne ekonomske odločitve. Pri sprejemanju ekonomskih odločitev je vedno prisotno tveganje, vendar pa neodvisna potrditev verodostojnosti podatkov to tveganje v določeni meri zniža.

## **2.2 Vrste revidiranja**

Whittington in Pany (2001) revidiranje ločita glede na predmet, namen revidiranja in povezanost organov, ki opravljajo revizijo. Avtorja glede na namen in predmet ločita revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja, glede na organ izvajanja revizije pa ločita zunanje, notranje in državno revidiranje.

»Revidiranje računovodskih izkazov (ang. Audits of financial statements) je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih organizacije in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli« (Taylor & Glezen, 2007, str. 33).

Hayes, Dassen, Schilder in Wallage (2005, str. 15) revidiranje skladnosti s predpisi (ang. Compliance audits) opisujejo kot pregled postopkov znotraj organizacije z namenom ugotavljanja upoštevanja zakonov, usmeritev in predpisov, revidiranje poslovanja (ang. Operational audits) pa kot revizijo dogovorjenega dela organizacije, z namenom ocenjevanja učinkovitosti njegovega delovanja.

## **2.3 Revizijski cilji**

Revizor mnenja ne izrazi na ravni posameznih kontov, ampak na ravni računovodskih izkazov, ki so celotna predstavitev vseh kontov. Kljub temu pa se mora revizor prepričati o pravilnosti posameznih transakcij na kontih in o končnih saldih na kontih. To stori s pridobivanjem ustreznih revizijskih dokazov.

Kot smo že omenili, je za pripravo računovodskih izkazov in posledično posameznih transakcij, saldov na kontih in razkritij odgovorno poslovodstvo. Taylor in Glezen (2007,

str. 260) navajata, da poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov oblikuje uradne trditve, ki se nanašajo na posamezne transakcije oziroma salde. Na podlagi le-teh revizor določi revizijske cilje na način, da le-ti opredelijo ustreznost in veljavnost uradnih trditev poslovodstva.

Hayes, Dassen, Schilder in Wallage (2005) ločujejo med tremi vrstami uradnih trditev poslovodstva, in sicer:

- uradne trditve o predstavitvi računovodskih izkazov in razkritij (ang. Assertions about presentation and disclosure),
- uradne trditve o vrstah transakcij in dogodkih v obravnavanem obdobju – promet v obdobju na kontih (ang. Assertions about classes of transactions) in
- uradne trditve o končnih saldih na kontih (ang. Assertions about account balances).

Med uradne trditve o predstavitvi računovodskih izkazov avtorji vključujejo naslednje trditve (Taylor & Glezen, 2007, str. 260–261) :

- **Obstoj ali pojavitev** (ang. Existence). Sredstva in obveznosti na določen datum obstajajo, prihodki in odhodki pa so nastali v obravnavanem obdobju.
- **Pravice in obveznosti** (ang. Rights and obligations). Družba ima neizpodbitno pravico do svojih sredstev in obveznosti do dobaviteljev, ki so prikazane v računovodskih izkazih.
- **Popolnost** (ang. Completeness). Predstavljeni računovodski izkazi vsebujejo vsa sredstva in obveznosti, ki so nastali v obravnavanem obdobju.
- **Vrednotenje** (ang. Valuation). Vsa sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki so predstavljeni in vključeni v računovodske izkaze v ustreznih zneskih.
- **Predstavitev in razkritje** (ang. Accuracy and valuation). Vsi zneski, ki so vključeni v računovodske izkaze, so ustrezno razvrščeni, razkritja so ustrezna.

Med uradne trditve o vrstah transakcij vključujemo trditve popolnosti, nastanka (ang. Occurance), točnosti (ang. Accuracy), časovne umestitve (ang. Cutoff) in razvrstitve (ang. Classification). Večino uradnih trditev o vrstah transakcij smo opisali že v sklopu uradnih trditev o predstavitvi računovodskih izkazov, morda lahko podrobneje opišemo le časovno umestitev. Gre za uradne trditve, da so vsa sredstva, obveznosti, prihodki in odhodki pripoznani v ustreznem računovodskem obdobju (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005; Taylor & Glezen, 2007; Whittington & Pany, 2001).

Med uradne trditve o končnih saldih na kontih vključujemo obstoj, popolnost, pravice in obveznosti in vrednotenje, ki so zajeti in opisani med uradnimi trditvami o predstavitvi računovodskih izkazov.



## 2.4 Pomembnost in revizijsko tveganje

Neizvedljivo je, da bi revizor svojemu naročniku ali drugim uporabnikom računovodskih izkazov podal zagotovilo, da so računovodski izkazi točni, saj bi to pomenilo, da je revizor pregledal vse posle v obravnavanem obdobju in ugotovil, da so vsi pravilno evidentirani. Zato revizorji v praksi, zaradi časovnih omejitev in gospodarskih koristi, uporabljajo vzorčenje. Hkrati pa avtorji opozarjajo, da izraz točnosti ni najbolj primeren, ko govorimo o računovodskih izkazih, saj le-ti vsebujejo veliko mnenj, ocen in sodb, ki niso natančne (Taylor & Glezen, 2007, str. 224–225).

Za pridobitev primerne oziroma relativnega zagotovila o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter da le-ti ne vsebujejo pomembno napačnih navedb, so potrebni revizijski dokazi, ki so odvisni od pomembnosti in revizijskega tveganja.

### 2.4.1 Pomembnost

Če napačna navedba ali izpustitev določene navedbe iz računovodskih izkazov vpliva ali pomembno spremeni odločitev oziroma presojo uporabnika teh računovodskih izkazov, se napačna navedba šteje za pomembno. Revizor že v fazi načrtovanja revizije določi prag pomembnosti, ki vpliva na obseg in kakovost pridobljenih revizijskih dokazov. Le-ti morajo biti zadostni in ustrezni glede na določen prag pomembnosti, v praksi pa velja, nižja, kot je pomembnost, več revizijskih dokazov mora zbrati revizor in obratno (Taylor & Glezen, 2007, str. 227–229).

Pri določanju pomembnosti ločimo celotno pomembnost oziroma pomembnost na ravni računovodskih izkazov in tolerančno napako posamezne postavke oziroma izvedbeno pomembnost, ki je določena na ravni kontov. Revizor svoje mnenje poda o računovodskih izkazih kot celoti, da pa se o njihovi pravilnosti lahko prepriča, mora revizor revidirati posamezne konte, ki so sestavni del računovodskih izkazov (Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

Za družbe se pomembnost na ravni računovodskih izkazov navadno določi na podlagi dobička pred obdavčitvijo, v primeru, da je dobiček stanovit. V primeru nestanovitnega dobička pa so primerno merilo čisti prihodki od prodaje. Če gre za holdinške družbe, borzno-posredniške družbe, banke ali je rezultat organizacije negativen, pomembnost določimo na podlagi kapitala. V primeru negativnega kapitala pa je primerna podlaga določanja pomembnosti bilančna vsota (Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

Poleg določitve pomembnosti na ravni računovodskih izkazov je v skladu z Mednarodnim standardom revidiranja 320 (v nadaljevanju MSR) (Slovenski inštitut za revizijo, 2009e) treba opredeliti tudi znesek ali zneske izvedbene pomembnosti, ki jo revizor določi nižje, kot je določena pomembnost na ravni računovodskih izkazov. S tem na primerno nizko raven zniža verjetnost, da bi skupni znesek neodkritih ali nepopravljenih napačnih navedb

presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Kjer je primerno, se izvedbena pomembnost nanaša tudi na znesek ali zneske, ki jih revizor določi nižje od ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja. Znesek izvedbene pomembnosti v nobenem primeru ne more biti višji od 75 % zneska pomembnosti (Revizijska družba AB d. o. o., 2016; Slovenski inštitut za revizijo, 2009e, 2014).

Najmanjši znesek napake ali raven trivialnosti, na katerega je treba opozoriti naročnika in ga je revizor dolžan določiti v skladu z MSR 450, ne sme presegati 5 % zneska pomembnosti za celoto računovodskih izkazov. Napake pod tem zneskom, posamično ali skupno, ne morejo vplivati na računovodske izkaze kot pomembno napačne (Revizijska družba AB d. o. o., 2016; Slovenski inštitut za revizijo, 2009d).

Poleg presoje ali ugotovljene napačne navedbe pomembno vplivajo na računovodske izkaze kot celoto, zato mora revizor oceniti tudi zadostnost obsega opravljenih revizijskih postopkov in morebiten razlog po dodatnih revizijskih postopkih glede na ugotovljene napačne navedbe. Napačna navedba je lahko pokazatelj, da obstajajo tudi druge napačne navedbe, ki lahko skupaj presežejo raven pomembnosti (Kolenc Praznik, 2013).

#### 2.4.2 Revizijsko tveganje

Določanje pomembnosti je po besedah Taylor in Glezen (2007) prepleteno z revizijskim tveganjem, saj revizor izda mnenje, da so računovodski izkazi predstavljeni resnično in pošteno ob upoštevanju določene ravni tveganja. Revizijsko tveganje avtorja opredeljujeta kot »tveganje, da lahko revizor nevede opusti ustrezno prilagoditev svojega mnenja o računovodskih izkazih, ki vsebujejo pomembno napačne navedbe« (Taylor & Glezen, 2007, str. 235).

Tako kot pri določanju pomembnosti tudi pri revizijskem tveganju avtorji ločujejo revizijsko tveganje na ravni celotnih računovodskih izkazov in revizijsko tveganje na ravni posameznih kontov, ki sestavljajo računovodske izkaze. Taylor in Glezen (2007, str. 235) opozarjata, da je pomembno, da revizor tveganja prepozna in določi že v fazi načrtovanja revizije, saj se na podlagi le-teh skupaj z določeno pomembnostjo odloči, kakšno tveganje je pripravljen sprejeti ter koliko revizijskih dokazov bo treba pridobiti in pregledati v izvedbeni fazi.

Celotno revizijsko tveganje je tveganje, da v revidiranih računovodskih izkazih, za katere je revizor izdal pozitivno mnenje, obstajajo pomembno napačne navedbe, ki jih revizor ni zaznal. Tveganje na ravni posameznih kontov pa je tveganje, da revizor kljub revizijskim dokazom, ki jih je pridobil in preveril, na posameznih kontih ni odkril pomembno napačnih navedb, ki presegajo tolerančno napako (Taylor & Glezen, 2007; Zaman Groff, 2015).

Revizijsko tveganje na ravni posameznih kontov je sestavljeno iz dveh glavnih tveganj (Zaman Groff, 2015):

- **tveganje pomembno napačne navedbe** – tveganje, da so računovodski izkazi pred revizijo prikazani pomembno napačno. Tveganje pomembno napačne navedbe pa je sestavljeno iz **tveganja pri delovanju** in **tveganja pri kontroliranju** ter
- **tveganje pri odkrivanju** – tveganje, da revizor med revizijo ne bo odkril napačne navedbe, ki bi bila lahko pomembna.

Za izračunavanje oziroma določanje revizijskega tveganja (RT) se uporablja model revizijskih tveganj, ki uporablja naslednjo formulo (Wittington & Pany, 2001, str. 138; Sever Mališ & Tušek, 2012, str. 222):

$$RT = TD * TK * TO \quad (1)$$

#### 2.4.2.1 Tveganje pri delovanju (TD)

Tveganje pri delovanju (ang. Inherent risk) je tveganje, da so uradne trditve za saldo na posameznem kontu dovzetne za napačne navedbe, ki bi bile lahko posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembne ob predpostavki, da za te uradne trditve niso vzpostavljene notranje kontrole. Tveganje obstaja ne glede na revizijo računovodskih izkazov in je odvisno predvsem od posloводства (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 210).

#### 2.4.2.2 Tveganje pri kontroliranju (TK)

Tveganje pri kontroliranju (ang. Control risk) je tveganje, da notranje kontrole, ki so vzpostavljene v organizaciji, ne bodo pravočasno preprečile ali odkrile ter popravile napačne navedbe v neki uradni trditvi za saldo na kontu. Tveganje pri kontroliranju se oceni na podlagi vzpostavljenosti in učinkovitosti notranjih kontrol (Gramling, Rittenberg & Johnstone, 2010, str. 133).

#### 2.4.2.3 Tveganje pri odkrivanju (TO)

Tveganje pri odkrivanju (ang. Detection risk) je tveganje, da revizor med pregledovanjem podatkov ne bo odkril napačne navedbe, ki bi bila lahko pomembna, čeprav ta v saldih na kontih dejansko obstaja. Tveganja pri odkrivanju se ne da v celoti odpraviti, saj revizor ne pregleda vseh poslov, zneskov na kontih ali razkritij v obravnavanem obdobju, lahko pa se zmanjša z obsegom pregledanih podatkov (Taylor & Glezen, 2007, str. 238).

Po MSR se revizijsko tveganje ne določa glede na omenjeno formulo, pač pa revizor opravi postopke ocenjevanja tveganj, ki vključujejo poizvedovanje pri poslovodu, analitične postopke ter opazovanje in pregledovanje. Omenjeni postopki služijo kot osnova za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni poslov, saldov na kontih in razkritij (Slovenski inštitut za revizijo,

2009f, str. 5–6). Revizor identificira tveganja skozi celoten proces spoznavanja organizacije in njenega okolja kontroliranja ter presoja o njihovem vplivu na računovodske izkaze in uradne trditve. Ob tem upošteva tudi verjetnost nastanka napačne navedbe in notranjih kontrol, ki so povezane z ugotovljenimi tveganji (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 11–12). Če je revizorjeva ocena revizijskega tveganja čim višja, mora pridobiti tem prepričljivejše dokaze, da s tem zmanjša tveganje (Slovenski inštitut za revizijo, 2009h, str. 5).

V skladu z notranjo metodologijo revizijske družbe AB d. o. o. revizor v fazi načrtovanja revizije izvede več postopkov v povezavi s tveganji na ravni računovodskih izkazov in tveganji na ravni posameznih kontov. V prvem koraku revizor identificira tveganje in se opredeli, ali gre za tveganje napake ali tveganje prevare. V drugem koraku tveganje poveže z uradnimi trditvami glede saldov in prometa na posameznih kontih. V tretjem koraku se pri vsakem tveganju opredeli glede pomembnosti vpliva in verjetnosti nastanka tveganja (nizko, srednje, visoko) na računovodske izkaze. V četrtem koraku opredeli, ali gre za pomembno tveganje (nanaša se predvsem na pomembne nerutinske transakcije in računovodske ocene), ali gre za tveganje, pri katerem preizkušanje podrobnosti ne zagotovi ustreznih revizijskih dokazov, ali pa gre za tveganje, pri katerem preizkušanje podrobnosti zagotovi ustrezne revizijske dokaze. V povezavi s četrtem korakom nato opredeli pristop oziroma način, s katerim bo znižal tveganje na sprejemljivo raven (Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

## **2.5 Revizijski proces**

Čeprav so med samim revidiranjem podane številne sodbe in individualne presoje revizorjev (o revizijskem pristopu, vzorčenju podatkov, tveganjih), je pomembno, da revizija sledi sistematičnemu procesu.

Ne glede na predmet revizije je za izvedbo revizijskega postopka pomembna dobro opredeljena metodologija, ki revizorju pomaga pri zbiranju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki podpirajo uradne trditve posloводства v računovodskih izkazih in z njimi povezane revizijske cilje. V nadaljevanju so na kratko opisane faze revidiranja, ki so (Zaman Groff, 2015):

- sprejem posla in načrtovanje revizije,
- spoznavanje in preizkus delovanja notranjih kontrol,
- preizkušanje podatkov in
- izdaja revizijskega poročila.

Pomembno je, da se že v fazi načrtovanja opredelijo področja revizijskega poudarka in da je načrt sestavljen tako, da se zagotovi stroškovna in časovna smotrnost posla. V okviru načrtovanja se pripravita celotna revizijska strategija in podrobnejši revizijski načrt. Za pripravo celotne revizijske strategije je pomembno, da se revizor seznaní s poslovanjem

družbe in okolja, v katerem deluje, z računovodskimi usmeritvami in notranjim kontroliranjem. Revizor naredi začetno oceno v zvezi s prevarami, določi raven pomembnosti, oceni tveganje, opredeli ključna revizijska tveganja oziroma področja poudarka revizije in določi revizijske postopke. V prvi fazi revizor oceni tveganje pri delovanju (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005; Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

V drugi fazi se revizor spozna z okoljem kontroliranja, kjer se proces kontroliranja izvaja, in z notranjimi kontrolami, ki so vzpostavljene znotraj okolja kontroliranja. Če oceni, da so notranje kontrole vzpostavljene, revizor izvede postopke preizkušanja in testiranja ugotovljenih ključnih kontrol. Preizkus delovanja notranjih kontrol je izredno pomemben, saj je od učinkovitosti notranjih kontrol odvisna količina revizijskih dokazov, ki jih revizor pridobiva v naslednji fazi. V drugi fazi revizor oceni tveganje pri kontroliranju (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005; Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

Postopki preizkušanja podatkov so namenjeni pridobivanju revizijskih dokazov o veljavnosti, natančnosti in popolnosti podatkov, ki jih pripravi računovodstvo. V grobem ločimo dve vrsti preizkušanja podatkov, in sicer analitične postopke in podrobne preizkuse podatkov. Podrobni preizkusi podatkov po navadi vsebujejo teste transakcij v obdobju na kontih in teste končnih saldov na kontih. Revizor preveri tudi ustreznost razkritij k računovodskim izkazom. V tretji fazi revizor oceni tveganje pri odkrivanju (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005; Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

Revizijski postopki so v tej fazi osredotočeni na sporočanje rezultatov in ugotovitev izvedenih revizijskih postopkov. Med revizorjem in naročnikom poteka komunikacija glede reševanja pomembnejših ugotovljenih nepravilnosti in končnega oblikovanja revizijskega mnenja o računovodskih izkazih. Revizor pripravi revizorjevo poročilo o revizijskih ugotovitvah, ki vsebuje tudi revizijsko mnenje in ga predstavi poslovodstvu. Revizor v tej fazi poda oceno o celotnem revizijskem tveganju (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005; Revizijska družba AB d. o. o., 2016).

## **2.6 Revizijski postopki**

Revizijski postopki se izvajajo z namenom ocene tveganja pri kontroliranju ter ovrednotenja transakcij in saldov v računovodskih izkazih. Avtorja Taylor in Glezen (2007, str. 264) ločita dve vrsti revizijskih postopkov, in sicer postopke ocenjevanja tveganja pri kontroliranju in postopke preizkušanja podatkov.

### **2.6.1 Opredelitev revizijskih postopkov ocenjevanja tveganja pri kontroliranju**

Revizijski postopki, ki jih revizor opravi za spoznavanje organizacije in njenega okolja ter so namenjeni prepoznavanju in oceni tveganj pomembno napačne navedbe, imenujemo

postopki ocenjevanja tveganj. Postopki ocenjevanja tveganj so sestavljeni iz poizvedovanja pri poslovodstvu, analitičnih postopkov ter opazovanja in pregledovanja (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 6).

Notranje kontroliranje MSR 315 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 5) opredeljujejo kot proces, ki ga vzpostavijo in vzdržujejo pristojne osebe. Le-te poskrbijo za sprejemljivo zagotovo o uresničevanju ciljev organizacije v zvezi z zanesljivostjo računovodskega poročanja, učinkovitosti delovanja in usklajenosti z ustreznimi zakoni.

Notranje kontrole so vzpostavljene na vseh ravneh delovanja družbe, ne samo na računovodski ravni. Revizor se osredotoča predvsem na tiste notranje kontrole, ki so vzpostavljeni v povezavi z računovodskimi evidencami. Revizor strokovno presodi, ali je neka notranja kontrola, čeprav ni povezana z računovodskim poročanjem, pomembna za revizijo in se je treba z njo seznaniti in jo preveriti (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 7–8).

Koletnik (2008, str. 75) definira, da je notranje kontroliranje družbe sestavljeno iz kontrolnega okolja in sistema notranjega kontroliranja. Oba elementa vsebujeta splošne notranje kontrole, sistem notranjega kontroliranja pa dodatno vsebuje tudi računovodske notranje kontrole, ki jih avtor deli na temeljne in nadzorne oziroma vodstvene kontrole.

MSR 315 pa, podobno kot avtorja Sever Mališ in Tušek, opredeljuje, da notranje kontroliranje v družbi sestoji iz okolja kontroliranja, postopka ocenjevanja tveganj, informacijskega sistema, ki je pomemben za računovodsko poročanje, kontrolnih dejavnosti in spremljanja kontrol (Sever Mališ & Tušek, 2012, str. 233; Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 8–11).

#### *2.6.1.1 Kontrolno okolje*

Revizor v okviru spoznavanja kontrolnega okolja oceni, ali poslovodstvo ustvarja poštene in etične vrednote ter ali sestavine kontrolnega okolja zagotavljajo ustrezno podlago za vse druge sestavine notranjega kontroliranja (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 8). Okolje kontroliranja, ki samo po sebi ni zaščita pri odkrivanju in odpravljanju pomembno napačnih navedb, vpliva na vrsto, čas in obseg nadaljnjih postopkov, ki jih revizor opravi pri preizkusu kontrol (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 42). Kontrolno okolje je lahko odločilni dejavnik učinkovitosti delovanja računovodskega sistema in s tem vpliva na zanesljivost trditev poslovodstva v povezavi z računovodskimi izkazi (Koletnik, 2008, str. 76).

MSR 315 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 40–41) med sestavine okolja kontroliranja uvršča medsebojno obveščanje in uveljavljanje neoporečnosti in etičnih vrednot, uresničevanje pristojnosti, sodelovanje pristojnih za upravljanje, način

razmišljanja in delovanja posloводства, organizacijski ustroj, dodeljevanje pooblastil in odgovornosti ter usmeritve ravnanja s človeškimi viri.

Pri svojem delu se revizor s kontrolnim okoljem zgolj seznani in oceni njegovo ustreznost s poizvedovanjem in opazovanjem ter na ta način spozna vzpostavljene in načrtovane kontrolne postopke oziroma dejavnosti.

#### *2.6.1.2 Postopki ocenjevanja tveganj v družbi*

V okviru postopka ocenjevanja tveganj v družbi revizor skladno z MSR 315 ugotavlja, ali v organizaciji obstajajo postopki za identifikacijo tveganj, ki so povezana z zanesljivim računovodskim poročanjem, presojo bistvenih tveganj, oceno verjetnosti njihovega nastanka in o ukrepih kot odzivu na tveganja. Če ima družba tak postopek implementiran, se revizor seznani z njegovim delovanjem in učinki. Če takšnega postopka družba ne izvaja, je potrebno poizvedovanje pri poslovodstvu o tem, na kakšen način potekata prepoznavanje in obravnava poslovnih tveganj (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 9).

Tveganja se najpogosteje pojavijo ali pa spremenijo zaradi sprememb v okolju delovanja, novega osebja, novega ali posodobljenega informacijskega sistema, hitre rasti družbe, nove tehnologije, novih poslovnih modelov, proizvodov ali dejavnosti, preurejanja podjetja, povečanega poslovanja v tujini in novih računovodskih načel (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 67–68).

#### *2.6.1.3 Informacijski sistem, pomemben za računovodsko poročanje*

Revizor v okviru notranjega kontroliranja spoznava tudi informacijski sistem, ki je pomemben za računovodsko poročanje. Pri tem se osredotoči na postopke, tako znotraj informacijske tehnologije kot pri ročni ureditvi, s katerimi se posli pri delovanju organizacije zabeležijo, obdelajo, popravijo in prenesejo v glavno knjigo in so predstavljeni v računovodskih izkazih (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 9–10). Pomembna je tudi seznanitev z načinom zajema informacij in dogodkov v informacijskem sistemu, ki niso pomembni za računovodske izkaze. Informacijski sistem v tem pomenu vključuje podatke, postopke, ljudi, računalniške programe in infrastrukturo (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 68).

#### *2.6.1.4 Kontrolne dejavnosti*

Med revizijo revizorju ni treba spoznati vseh kontrolnih dejavnosti, ki so implementirane, ampak le-tiste, za katere revizor presodi, da jih mora spoznati in so pomembne, da lahko oceni tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in skladno z učinkovitostjo teh kontrolnih dejavnosti načrtuje revizijske postopke, in sicer kot odziv na

ocenjena tveganja oziroma določi ustrezen obseg preizkušanja podatkov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 10).

Kontrolne dejavnosti so sestavljene iz postopkov in usmeritev v okviru sistema informacijske tehnologije ali v ročnem sistemu, med katere spadajo odobritev, preiskovanje izvedbe, obdelovanje informacij, fizične kontrole in ločitev nalog (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 48).

**Odobritev.** Kontrole odobravanja so odvisne predvsem od usmeritev posloводства oziroma pristojnih za upravljanje, ki določajo, ali kontrole odobravanja pri običajnih poslih sledijo ustaljenim navodilom, ali pa je potrebna dodatna odobritev v primeru neobičajnih poslov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 70).

**Preiskovanje izvedbe.** Gre za kontrolne dejavnosti, ki zajemajo pregledovanje in analiziranje doseženih podatkov v primerjavi z načrtom, napovedmi ali doseženimi rezultati v preteklem obdobju (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 69).

**Obdelovanje informacij.** Gre predvsem za kontrolne dejavnosti v informacijskih sistemih, prek katerih se v družbah obdelujejo informacije. Ločimo dve glavni skupini kontrol, in sicer kontrole uporabniških programov in kontrole informacijske tehnologije. Kontrole uporabniških programov nadzorujejo izvajanje programov in vključujejo preverjanje točnosti in popolnosti vpisov podatkov, ohranjanje ter pregledovanje zaključnih listin in kontov, samodejno urejanje vnesenih podatkov, zagotovitev zaporednega številčenja ter ročno zasledovanje poročil o izjemah. Kontrole informacijske tehnologije so splošni in vključujejo kontroliranje sprememb v programih, omejitve dostopa do programov ali podatkov, kontrole posodabljanja programov in kontrole, ki zagotavljajo sledljivost v primeru dostopa in uporabe računalniške opreme ter spreminjanja računovodskih podatkov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 69–70).

**Fizične kontrole.** Fizične kontrole obsegajo varovanje sredstev, opreme in fizičnih evidenc, odobritev dostopa do računalniške opreme in datotek ter popis in primerjanje zneskov in količin, ki so prikazane v evidencah družbe, z dejanskim stanjem (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 70).

**Ločitev nalog.** Kontrole ločitev nalog so vzpostavljene zato, da zmanjšajo možnost prevare ali napake ob običajnem delovnem procesu. Vključujejo predvsem razmejitve dolžnosti na način, da odobravanje poslov, beleženje poslov, skrbništvo nad sredstvi in vzpostavljeni procesi niso v pristojnosti iste osebe (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 70).



### 2.6.1.5 Spremljanje kontrol

Proces ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja MSR 315 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 51) opredeljuje kot spremljanje kontrol. Revizor se seznani z načini, ki jih družba uporablja za nadziranje oziroma spremljanje implementiranih kontrol ter s sistemom korigiranja morebitnih pomanjkljivosti.

V družbah, kjer je vzpostavljena notranja revizija, lahko le-ta pripomore k spremljanju kontrol, saj notranji revizorji poslovodstvu običajno redno podajajo informacije o uspešnosti in učinkovitosti sistema notranjega kontroliranja ter priporočila za izboljšave (Slovenski inštitut za revizijo, 2009f, str. 71).

Preizkuse notranjih kontrol revizor v skladu z MSR 330 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009h, str. 6) izvede zato, da si pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o učinkovitosti delovanja proučevanih notranjih kontrol. Preizkusi pa se izvedejo samo v primeru, da ocena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev zajema predpostavko, da notranje kontrole delujejo uspešno in ko postopki preizkušanja podatkov ne zadoščajo za pridobitev ustreznih revizijskih dokazov<sup>1</sup> (Slovenski inštitut za revizijo, 2009h, str. 6).

Pri preizkusih notranjih kontrol, pa tudi pri nadaljnjih revizijskih postopkih, so pomembni elementi vrsta, obseg in čas preizkusov. Revizor preizkuša notranje kontrole v določenem obdobju in ugotavlja, kako so notranje kontrole delovale, ali so delovale dosledno, pogostost izvajanja, kdo jih je izvajal in ali so odvisne od drugih kontrol (Slovenski inštitut za revizijo, 2009h, str. 6).

### 2.6.2 Opredelitev revizijskih postopkov preizkušanja podatkov

Postopki preizkušanja podatkov so preizkusi, ki se izvedejo za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o trditvah v računovodskih izkazih, in so namenjeni odkrivanju pomembno napačnih navedb (Slovenski inštitut za revizijo, 2009g, str. 14).

Podatke preizkušamo s pomočjo pridobljenih revizijskih dokazov. Zaman Groff (2015) pravi, da je pomembno, da so ti zanesljivi, saj se le-tako lahko revizor nanje zanes. Avtorica navaja, da je zanesljivost revizijskih dokazov odvisna od več meril, in sicer so le-ta bolj zanesljiva v primeru, da nastanejo v zanesljivem kontrolnem okolju, jih pridobi neposredno revizor, so pridobljeni iz zunanjih virov in so v fizični obliki (listine, elektronske datoteke).

Revizijski postopki preizkušanja podatkov vsebujejo preizkuse podrobnosti in analitične postopke preizkušanja podatkov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009g, str. 9).

---

<sup>1</sup> Revizijski dokazi so »dejstva, ki utemeljujejo ali podpirajo kaka spoznanja in omogočajo revizorju oblikovati končno mnenje« (Turk, 2007, str. 647).

### *2.6.2.1 Analitični postopki*

Analitični postopki so postopki, pri katerih primerjamo razmerja med posameznimi računovodskimi in neračunovodskimi postavkami, z namenom ugotovitve nepričakovanih nihanj ali odsotnosti pričakovanih nihanj, odstopanj, gibanj in trendov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009a, str. 5).

Revizor se seznanja s poslovanjem in dogodki naročnika v revidiranem obdobju ter ugotovitve primerja z zneski, ki so evidentirani v računovodskih izkazih. Pomembna odstopanja med ugotovitvami in evidencami je treba raziskati (Taylor & Glezen, 2007, str. 265).

Analitični postopki so namenjeni odkrivanju nenavadnih postavk in so zato uporabni na različnih stopnjah revizije. Uporabljajo se pri načrtovanju revizije, kjer se oblikuje podrobnejši revizijski načrt za nenavadna ali problematična področja. Uporabijo se lahko tudi za pridobivanje in preizkušanje podatkov. V zaključni fazi revizije pa se s pomočjo analitičnega pregleda preveri, ali so bila vsa nenavadna področja ustrezno raziskana (Taylor & Glezen, 2007, str. 265).

### *2.6.2.2 Preizkusi podrobnosti transakcij, saldov in razkritij*

Namen preizkusov podrobnosti je zbiranje revizijskih dokazov o tem, ali so uradne trditve posloводства o saldirih in transakcijah v računovodskih izkazih pravilne (Taylor & Glezen, 2007, str. 265).

Na obseg testiranja podatkov vplivajo ugotovitve, ki izhajajo iz ocenjevanja in preizkušanja notranjih kontrol. V primeru, da revizor oceni, da so notranje kontrole ustrezno vzpostavljene in delujoče, se na njih lahko zanese in temu ustrezno zmanjša obseg preizkušanja podatkov. V primeru, da revizor ugotovi, da notranje kontrole niso vzpostavljene (so neobstoječe) ali da so le-te sicer vzpostavljene, vendar so nedelujoče, bo revizor moral povečati obseg preizkušanja podatkov.

V povezavi z obsegom potrebnih revizijskih dokazov ima revizor možnost uporabe različnih načinov zbiranja postavk za preizkus podatkov, in sicer izbiranje vseh postavk, izbiranje določenih postavk in revizijsko vzorčenje. Kateri način uporabiti, je odvisno od praktičnosti, učinkovitosti in tveganj (Slovenski inštitut za revizijo, 2009g, str. 21).

## **2.7 Zakonski okvirji revidiranja**

### **2.7.1 Zakon o gospodarskih družbah**

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 22/2019, med drugih določa splošna pravila o računovodenju, med katere poleg ZGD-1 spadajo tudi SRS in Mednarodni

standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP). Zakon opredeljuje, kdo so zavezanci za revizijo, kdo mora pripraviti letno poročilo in kakšni so roki, v katerih je treba predložiti revidirano letno poročilo na Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES).

57. člen ZGD-1 določa, da so k revidiranju letnega poročila zavezane velike in srednje kapitalske družbe, vendar moramo biti pozorni na 55. člen ZGD-1, ki kot velike družbe definira subjekte javnega interesa, družbe, ki kotirajo na borzi, in družbe, zavezane h konsolidaciji. Družbe se po velikosti razvrščajo glede na tri merila, ki so: povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, čisti prihodki od prodaje in vrednost aktive. Če družba dve leti zapored izpolni merila srednje ali velike družbe, je zavezana za revizijo. Poleg družb, zavezanih za revizijo po 55. in 57. členu ZGD-1, pa lahko družbe naročijo revizijo na zahtevo lastnikov, poslovodstva ali nadzornega sveta.

### 2.7.2 Zakon o revidiranju

ZRev-2 ureja področje revidiranja, strokovna področja, ki so povezana z revidiranjem, nadzor nad revidiranjem in ocenjevanjem vrednosti ter delovanje Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju SIR) in Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju ANR) (ZRev-2).

Nadzor nad kakovostjo revidiranja, dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb izvaja ANR (ZRev-2, 73. člen). V primeru ugotovljenih nepravilnosti lahko ANR osebi, nad katero opravlja nadzor, izreče odreditev odprave kršitve, dodatni ukrep, opomin, začasno prepoved opravljanja obveznih revizij in podpisovanje revizijskih poročil, odvzem dovoljenja, začasno prepoved izvajanja funkcij in lastniške udeležbe v revizijskih družbah, prepoved opravljanja revizijske dejavnosti, prepoved oglaševanja revizijske dejavnosti in prepoved predstavljanja za pooblaščenega revizorja ali revizijsko družbo (ZRev-2, 80. člen).

Storitve revidiranja računovodskih izkazov lahko opravlja samo revizijska družba oziroma v njenem imenu osebe, ki imajo veljavni naziv pooblaščenega revizorja in so zaposleni v revizijski družbi za polni delovni čas. Izvajanje posameznih revizijskih postopkov lahko revizijska družba preda tudi izvedencem in osebam, ki niso v delovnem razmerju z revizijsko družbo, vendar le ob pogoju, da njihovo delo nadzirajo odgovorne osebe (ZRev-2, 5. člen).

### 2.7.3 Mednarodni standardi revidiranja

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (ang. International Federation of Accountants – IFAC), katere član je tudi SIR, je izdala MSR. Standardi predstavljajo strokovno podlago za delovanje pooblaščenih revizorjev tudi v Sloveniji (Odar, 2014a, str.

13). Tudi v zakonu o revidiranju je določeno, da se revidiranje izvaja na podlagi Mednarodnih standardov revidiranja (ZRev-2, 4. člen).

V skladu z MSR 200 je primeren okvir računovodskega poročanja, ki služi revizorju kot sodilo za presojo računovodskih izkazov, lahko okvir poštene predstavitve ali pa okvir skladnosti. Kadar je okvir računovodskega poročanja okvir poštene predstavitve, MSR zahteva mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resničen in pošten prikaz. Kadar pa je okvir računovodskega poročanja okvir skladnosti, MSR zahteva mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pogledih sestavljeni v skladu s tem okvirom (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c, str. 4–5).

#### 2.7.4 Računovodski standardi

Revizor si pri presoji računovodskih izkazov pomaga z okviri poštene predstavitve in računovodskega poročanja. Zato je za kakovost revizije pomembno, da je revizor dobro poučen o vsakem okviru računovodskega poročanja, kot so med drugim SRS, MSRP in Generally accepted accounting principles (GAAP), ki določajo sestavo računovodskih izkazov ter na podlagi katerih revizor poda mnenje o računovodskih izkazih.

SRS določajo predvsem vsebino računovodskih izkazov, pravila o vrednotenju računovodskih postavk in pravila o vsebini postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih. MSRP pa se uporabljajo za družbe, ki so zavezane h konsolidaciji, banke, zavarovalnice in druge družbe v primeru odločitve skupščine (ZGD-1, 54. člen).

Mednarodni računovodski standard (v nadaljevanju MRS), ki opredeljuje področje plač, je MRS 19 – zaslužki zaposlencev. Standard opredeljuje pripoznanje in merjenje kratkoročnih, dolgoročnih in pozaposlitvenih zaslužkov ter odpravnin zaposlencev in obvezna razkritja v povezavi z zaslužki zaposlencev (Mednarodni računovodski standardi, MRS, Uredba Komisije (ES), št. 1126/2008, 475/2012).

### **3 NAČRTOVANJE REVIZIJE NA PRIMERU DRUŽBE XY D. O. O.**

#### **3.1 Kratka predstavitev revidirane družbe XY d. o. o.**

Revidirana družba, na primeru katere bomo prikazali postopke revidiranja stroškov plač in obveznosti do zaposlenih, je bila ustanovljena leta 2011. Glavna dejavnost družbe je proizvodnja drugih električnih naprav, vseskozi pa iščejo nove priložnosti v trženju svojega znanja v avtomobilski industriji in industrij električnih aparatov.

Vizija družbe je postati svetovno priznan dobavitelj tehnološko zahtevnih rešitev na področju mehatronike in avtomobilske industrije ter dobavitelj za električne aparate.

Veliko pozornosti posvečajo inovativnosti, nenehnim izboljšavam, vlaganju v zaposlene in varovanju okolja.

Družba ima tri odvisne družbe in pet sestrskih družb, ki so v 100 % lasti holdinga, ki je prav tako 100 % lastnik revidirane družbe. Že od samega začetka poslovanja izkazujejo visoke prihodke od prodaje, prav tako tudi pozitiven čisti poslovni izid. V družbi je več kot 400 zaposlenih v Sloveniji in dodatnih 100 zaposlenih v sestrskih družbah v tujini.

V letu 2017 je družba ustvarila 55.700 tisoč eurov (v nadaljevanju EUR) čistih prihodkov od prodaje, povprečno število zaposlenih v letu 2017 je znašalo 442, vrednost aktive pa je na 31. 12. 2017 znašala 35.085 tisoč EUR. Družba se glede na merila 55. člena ZGD-1 uvršča med velike družbe in je zato zavezana k reviziji računovodskih izkazov.

## **3.2 Začetne dejavnosti pri revizijskem poslu**

### **3.2.1 Načrtovanje revizije**

V skladu z MSR 300 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009č, str. 4–5) načrtovanje revizije zajema opredelitev celotne revizijske strategije za revizijski posel in razvijanje revizijskega načrta. Načrtovanje revizije revizor prilagaja glede na kompleksnost in obseg posla ter glede na izkušnje ključnih članov revizijske delovne skupine. Primerno načrtovanje revizorjevo pozornost usmeri na pomembna področja revizije, poskrbi za pravočasno prepoznavanje in odzivanje revizorja na morebitne težave, omogoča stroškovno in časovno smotrnost revizije, pomaga pri izboru članov revizijske delovne skupine glede na njihovo usposobljenost in omogoča lažji pregled nad delom članov delovne skupine.

Celotna revizijska strategija določa obseg, čas in usmeritev revizije ter predstavlja osnovo za izdelavo revizijskega načrta. Revizijski načrt je bolj natančno razdelan kot celotna revizijska strategija, saj določa vrste, čas in obseg načrtovanih postopkov, ki jih bodo opravili posamezni člani revizijske delovne ekipe (Slovenski inštitut za revizijo, 2009č, str. 6).

Metodologija, ki jo uporabljajo v revizijski družbi AB d. o. o., je usklajena z mednarodnimi revizijskimi standardi in je vključena v program Descartes, ki ga uporabljajo za evidentiranje opravljenih revizijskih postopkov. Za pomoč in boljšo obvladljivost postopkov pri revizijskem načrtovanju uporabljajo tudi kontrolni seznam, ki je priložen v prilogi 1. V kontrolnem seznamu je načrtovanje revizije razdeljeno na sprejem posla, začetne postopke revizijskega načrtovanja, postopke identifikacije in ocene tveganj, podrobnejšo oceno tveganj, določitev nadaljnjih revizijskih postopkov in druga opravila.

### 3.2.2 Sprejem posla

#### 3.2.2.1 Ocena predpogojev za izvedbo revizije

Ker revizijo računovodskih izkazov revizijska družba AB d. o. o. opravlja prvo leto, so revizorji v skladu z MSR 210 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b) preverili, ali obstajajo določeni predpogoji za izvedbo revizije. To pomeni, da so preverili, ali je okvir računovodskega poročanja, ki se uporablja pri pripravi računovodskih izkazov, sprejemljiv, ter pridobili privolitev poslovodstva, da razumejo in potrjujejo odgovornost, ki jo imajo za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, za notranje kontroliranje, ki omogoči pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake ter da so revizorjem zagotovili dostop do vseh informacij in oseb, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b, str. 5).

Družba XY d. o. o. kot okvir računovodskega poročanja uporablja SRS, kar so revizorji ocenili kot ustrezen in primeren okvir računovodskega poročanja, revizija pa se bo izvedla v skladu z MSR. Pravnoorganizacijska oblika revidirane družbe je d. o. o., družba ni mednarodna družba in nima posebne nadzorne institucije s strani države, niti ni posebnih računovodskih standardov na ravni panoge družbe. Cilj posla je obvezna revizija računovodskih izkazov po ZGD-1, računovodske izkaze pa bo pripravila revidirana družba.

#### 3.2.2.2 Prevzem posla

Za družbo XY d. o. o. je revizijo računovodskih izkazov v preteklosti opravila ena izmed revizijskih družb »Big Four«. Družba XY d. o. o. se je za menjavo revizorja odločila predvsem zaradi nižje ponujene cene s strani proučevane revizijske družbe AB d. o. o. Prejšnjemu revizorju so poslali dopis glede prevzema posla in prejeli odgovor, da ne poznajo nikakršnih strokovnih ali drugih razlogov oziroma zadržkov, zaradi katerih revizijska družba AB d. o. o. ne bi smela sprejeti posla revidiranja družbe XY d. o. o.

V sklopu začetnih postopkov revizijskega načrtovanja je proučevana revizijska družba AB d. o. o. preverila tudi:

- ali ima revizijska družba zadostne sposobnosti, vire in časovno razpoložljivost, da izvede storitev revizije na strokoven način, in da ne obstajajo področja, ki bi zahtevala posebna znanja oziroma angažiranje strokovnjakov;
- ali obstajajo nevarnosti, ki bi ogrozile neodvisnost in objektivnost revizijske družbe. Izjave o neodvisnosti zaposlenih do naročnika so pridobljene in odložene v arhivu družbe, revizijska družba za naročnika ne opravlja nobene izmed nerevizijskih storitev;
- ali je predlagana višina honorarja za izvedbo revizije računovodskih izkazov primerna, revidirana družba je pogodbeno določeno višino honorarja sposobna poplačati;

- ali obstajajo kazalniki, da bi lahko poslovodstvo omejevalo obseg revizijskega dela;
- da dodatni varnostni pregledi, za preprečitev ali zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven niso potrebni (družba ne kotira na borzi, ni mednarodna družba ali finančna inštitucija);
- da revizijska družba ni zasledila informacij, na podlagi katerih bi lahko zaključili, da naročnik ni zaupanja vreden (preverjeno s pomočjo razgovora z revizorjem, ki je revizijo opravljal v preteklih letih, prek poročil in objav v medijih, sprememb v javnih evidencah, AJPES, FURS-a, eBonitete, sodnih sporov, blokad računov in podobno) in
- da dejavnost in narava poslovanja ne nakazuje na tveganje pranja denarja, da ne uporabljajo gotovinskih plačil, prodani izdelki so otipljivi.

Z zgornjimi točkami je proučevana revizijska družba AB d. o. o. preverila neodvisnost revizijske družbe, zagotovilo, da posel s stranko ne pomeni nesprejemljivega tveganja za revizijsko družbo, sposobnost revizijske družbe za izvedbo posla in morebitno potrebo po varnostnem pregledu.

Z družbo XY d. o. o. je revizijska družba AB d. o. o. sklenila pogodbo o reviziji računovodskih izkazov za leto 2017. V pogodbi so v skladu z MSR 210 ustrezno opredeljeni cilj in področje revizije računovodskih izkazov, revizorjeva odgovornost, odgovornost poslovodstva, primeren okvir računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov ter pričakovana oblika in vsebina poročil, ki jih bo revizor izdal po opravljeni reviziji (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b, str. 6). Pogodba v skladu s 47. členom ZRev-2 vsebuje tudi sestavo revizijske delovne skupine ter njihovo strokovno usposobljenost, predvideno porabo časa po posameznih članih delovne skupine in okvirno ceno storitve revidiranja računovodskih izkazov, razčlenjeno na ceno po posameznih članih delovne skupine.

### 3.2.3 Organizacija dela

39. člen ZRev-2 določa, da mora revizijska družba pri revidiranju računovodskih izkazov zagotoviti, da je ključni revizijski partner, ki podpiše revizorjevo poročilo, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 % delovnega časa. Zakonsko lahko skupno število delovnih ur zaposlenih z več kot dvema letoma delovnih izkušenj obsega najmanj 60 % delovnega časa, skupno število delovnih ur zaposlenih z manj kot dvema letoma delovnih izkušenj pa lahko obsega največ 25 % delovnega časa.

Načrtovana revizijska delovna skupina za revizijo računovodskih izkazov družbe XY d. o. o. je ustrezno sestavljena, in sicer iz pooblaščenega revizorja, zadolženega za posel, iz vodje delovne skupine, iz enega člana revizijske ekipe z več kot dvema letoma delovnih izkušenj in dveh članov revizijske ekipe z manj kot dvema letoma delovnih izkušenj. Predvidena poraba delovnih ur in skupna cena storitve revidiranja po posameznih članih revizijske delovne ekipe sta prikazani v tabeli 1.

*Tabela 1: Poraba delovnih ur in skupni strošek revizije po članih delovne ekipe*

| <b>Delovno mesto</b>             | <b>Planiranje</b> | <b>Predhodna revizija</b> | <b>Zaključna revizija</b> | <b>Delovne ure</b> | <b>Urna postavka</b> | <b>Skupni strošek</b> |
|----------------------------------|-------------------|---------------------------|---------------------------|--------------------|----------------------|-----------------------|
| Partner zadolžen za posel        | 6                 | 13                        | 27                        | 46                 | 70                   | 3.220                 |
| Vodja delovne skupine            | 0                 | 30                        | 62                        | 92                 | 50                   | 4.600                 |
| Sodelavec v reviziji             | 0                 | 30                        | 60                        | 90                 | 40                   | 3.600                 |
| Pripravnik                       | 0                 | 13                        | 25                        | 38                 | 35                   | 1.330                 |
| Pripravnik                       | 0                 | 13                        | 25                        | 38                 | 35                   | 1.330                 |
| <b>Skupaj</b>                    | 6                 | 99                        | 199                       | 304                | -                    | 14.080                |
| Potni stroški predhodna revizija |                   |                           |                           |                    |                      | 250                   |
| Potni stroški zaključna revizija |                   |                           |                           |                    |                      | 250                   |
| <b>Skupaj</b>                    |                   |                           |                           |                    |                      | <b>14.580</b>         |
| <b>Pogodbena cena</b>            |                   |                           |                           |                    |                      | <b>17.500</b>         |

*Vir: lastno delo.*

Revizijo bo proučevana revizijska družba AB d. o. o. opravila v dveh delih, in sicer je predhodna revizija<sup>2</sup> načrtovana za november 2017, zaključna revizija<sup>3</sup> pa za marec 2018, revizor bo prisoten tudi pri popisu zaloge, ki bo izveden konec leta 2017. Seznam potrebne dokumentacije za izvedbo predhodne revizije je treba naročniku poslati najkasneje dva tedna pred začetkom predhodne revizije, enako velja tudi za posredovanje potrebne dokumentacije za izvedbo zaključne revizije. Skrajni rok za izdajo revizijskega poročila je določen konec aprila 2018. Revizijo bodo revizorji opravili na sedežu družbe, kjer so tudi finančno računovodska služba, vodstvo in vsa dokumentacija.

### **3.3 Določanje ravni pomembnosti**

Oprelitev pomembnosti, zakaj jo revizorji uporabljajo, kakšne vrste pomembnosti je treba določiti v okviru revidiranja in kateri mednarodni standardi revidiranja pomembnost obravnavajo, smo opisali že v prejšnjem poglavju v sklopu revidiranja računovodskih izkazov. Poleg napisanega se pri določanju ravni pomembnosti revizorji opirajo tudi na metodološko gradivo o pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije, ki ga je sprejel Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo (Slovenski inštitut za revizijo, 2014). V gradivu so opredeljene skrajne meje, znotraj katerih se lahko giba revizorjeva presoja pri določanju pomembnosti na ravni računovodskih izkazov. Kljub temu mora revizor določitev pomembnosti glede na opredeljene skrajne meje smiselno prilagoditi okoliščinam posamezne revizije. Prav tako je primerjalno merilo, na podlagi katerega revizor določi pomembnost, odvisno od značilnosti revidirane družbe.

<sup>2</sup> Predhodna revizija je faza revizije računovodskih izkazov, ki zajema postopke načrtovanja revizije, ocenjevanje tveganj in preverjanje delovanja notranjih kontrol.

<sup>3</sup> Zaključna revizija je faza revizije računovodskih izkazov, ki zajema postopke preizkušanja podatkov.



Pomembnost na ravni računovodskih izkazov se določi že v predhodni fazi revizije, revizor pa jo v zaključni fazi revizije ustrezno korigira, in sicer glede na končno merilo ali v primeru, da med samo revizijo pridobi informacijo, ki bi pomembno vplivala na začetno določitev pomembnosti.

V revidirani družbi XY d. o. o. je dobiček pred obdavčitvijo nestanovitno, zato so se revizorji v skladu z metodološkim gradivom odločili, da se pomembnost na ravni celotnih računovodskih izkazov izračuna na podlagi prihodkov od prodaje, in sicer glede na lestvico, prikazano v tabeli 2.

*Tabela 2: Skrajne meje določitve pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov*

| <b>Prihodki od prodaje</b> | <b>Uporabljen %</b> |
|----------------------------|---------------------|
| do 350.000                 | 4,8 do 5,0          |
| 450.000                    | 4,3 do 4,8          |
| 550.000                    | 3,8 do 4,3          |
| 620.000                    | 3,5 do 3,8          |
| 700.000                    | 3,2 do 3,5          |
| 800.000                    | 3,0 do 3,2          |
| 1.500.000                  | 2,7 do 3,0          |
| 4.000.000                  | 2,5 do 2,7          |
| 8.000.000                  | 2,0 do 2,5          |
| 12.000.000                 | 1,7 do 2,0          |
| 25.000.000                 | 1,5 do 1,7          |
| 40.000.000                 | 1,3 do 1,5          |
| 80.000.000                 | 1,2 do 1,3          |
| 200.000.000                | 1,0 do 1,2          |
| 800.000.000 in več         | 0,8 do 1,0          |

*Vir: Slovenski inštitut za revizijo (2014, str. 2).*

V fazi načrtovanja revizorji ne razpolagajo s končnimi izkazi za leto 2017, revidirana družba je v obdobju od januarja do septembra 2017 realizirala 40.854.231 EUR prihodkov od prodaje. Prihodke so revizorji ocenili na raven celotnega leta 2017, le-ti znašajo 54.472.308 EUR. Izbrali so nižje merilo 1,2 %, saj je obseg ocenjenih prihodkov bližje spodnji meji določenega razpona (do 80 milijonov EUR prihodkov). Pomembnost na ravni celotnih računovodskih izkazov<sup>4</sup> znaša 653.668 EUR. Odstotek izvedbene pomembnosti<sup>5</sup> so revizorji določili v višini 50 % pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov. Odstotek je določen na podlagi notranje metodologije revizijske družbe AB d. o. o., po kateri za družbe, kjer nimajo predhodnih izkušenj, določijo izvedbeno pomembnost v višini 50 % pomembnosti na ravni računovodskih izkazov kot celote. Izvedbena

<sup>4</sup> Pomembnost na ravni celotnih računovodskih izkazov vpliva na obseg in kakovost potrebnih revizijskih dokazov ter usmerja revizorja pri načrtovanju revizije in oblikovanju revizijske strategije.

<sup>5</sup> Izvedbena pomembnost je določena na ravni posameznih kontov in usmerja revizorja z vidika preizkušanja podatkov.

pomembnost je tako določena v višini 326.834 EUR, raven trivialnosti<sup>6</sup> pa znaša 32.683 EUR in je določena kot 5 % od pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov.

### **3.4 Predhodni analitični pregled bilance stanja in izkaza poslovnega izida**

Namen in način izvedbe analitičnih postopkov smo podrobneje predstavili že v prejšnjem poglavju, in sicer v sklopu opisovanja revizijskih postopkov. Analitični pregled bilance stanja in izkaza poslovnega izida v predhodni fazi revizije revizorji opravijo na podlagi medletnih računovodskih izkazov. Ker pa v primeru, predstavljenem v magistrskem delu, revizijo računovodskih izkazov pri revidirani družbi XY d. o. o. revizijska družba AB d. o. o. opravlja prvo leto, morajo revizorji pred analitičnim pregledom opraviti pregled ustreznosti začetnih stanj.

#### **3.4.1 Pregled začetnih stanj**

MSR 510 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009i) obravnava revizorjevo odgovornost o začetnih stanjih pri začetnem revizijskem poslu. Ko revizor izvaja prvo revizijo računovodskih izkazov, mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, da začetna stanja ne vsebujejo pomembno napačnih navedb, ki bi vplivale na računovodske izkaze tekočega leta. Prav tako je treba oceniti ustreznost računovodskih usmeritev, ki so bile uporabljene pri pripravi računovodskih izkazov.

Cilje, povezane s pregledom začetnih stanj, ki smo jih opisali v prejšnjem odstavku, so revizorji pri reviziji družbe XY d. o. o. izpolnili tako, da so v okviru prevzema posla s prejšnjim revizorjem opravili sestanek, v katerem so poizvedovali glede:

- samega pristopa k reviziji,
- ključnih tveganj, ki so bila ugotovljena in na kakšen način so bila testirana,
- ključnih računovodskih ocen in na kakšen način so bile testirane,
- računovodskih usmeritev, ki jih družba uporablja in ali so le-te ustrezne,
- ugotovljenih notranjih kontrol, njihovega testiranja in morebitnih pomanjkljivosti,
- podrobnega preizkušanja podatkov in
- dejavnikov tveganja prevar.

Prejšnji revizorji so revizijsko družbo AB d. o. o. v povezavi s področjem stroškov dela opozorili na sistemsko nepravilnost obračunavanja dodatkov za nadurno delo, ki pa naj bi jo po opozorilu poslovodstva družba XY d. o. o. odpravila. Ali je bila nepravilnost tudi v resnici odpravljena, bodo revizorji preverili s pomočjo preizkušanja delovanja notranjih kontrol v predhodni fazi revizije in podrobnega preizkušanja podatkov v zaključni fazi revizije.

---

<sup>6</sup> Trivialnost ali najmanjši znesek napake. Napake pod tem zneskom, posamično ali skupno, na računovodske izkaze ne vplivajo kot pomembno napačne.

Ko so revizorji pri revidirani družbi prejeli bruto bilanco za obdobje 1. 1. 2017–30. 9. 2017, so začetna stanja primerjali z revidirano zaprto bruto bilanco za leto 2016 (konti razredov 4 in 7 so zaprti in nimajo končnega stanja). Po opravljenem pregledu so ugotovili, da so začetna stanja usklajena s končnimi stanji preteklega leta.

Poleg zgoraj opisanih postopkov so se revizorji odločili opraviti dodatne revizijske postopke v povezavi s potrjevanjem začetnih stanj. Dodatni postopki na področju stroškov dela in obveznosti do zaposlenih so predstavljeni v naslednjem poglavju.

### 3.4.2 Analitični pregled bilance stanja

Za analitični pregled bilance stanja so revizorji pridobili bruto bilanco na dan 30. 9. 2017 in opravili pregled posameznih bilančnih postavk v primerjavi s stanjem konec leta 2016. V nadaljevanju so opisane le pomembnejše ugotovljene spremembe v primerjavi s preteklim letom. Medletna bilanca stanja je prikazana v prilogi 2.

Neopredmetena sredstva so se v primerjavi s preteklim letom povečala za 133 tisoč EUR, kar je predvsem posledica novih nabav programske opreme od januarja do septembra. Neopredmetena sredstva, ki so bila v obravnavanem obdobju izločena, so bila že dokončno amortizirana in niso imela vpliva na sedanjo vrednost neopredmetenih sredstev.

Opredmetena osnovna sredstva so se v primerjavi s preteklim letom povečala za 680 tisoč EUR, povečanje se v večji meri nanaša na nove nabave opreme. Opredmetena sredstva, izločena v obravnavanem obdobju, so bila že dokončno amortizirana, znesek izločitev je zanemarljiv. Iz naslova novih nabav je v obravnavanem obdobju višji tudi znesek amortizacije. Drugih posebnosti ne ugotavljamo, stanje investicij v teku na dan 30. 9. 2017 znaša 430 tisoč EUR, opredmetena osnovna sredstva predstavljajo pomemben del celotnih sredstev, saj predstavljajo 24 % vseh sredstev.

Zaloge so se v primerjavi s preteklim letom povečale za 1.482 tisoč EUR, predvsem iz naslova zalog materiala, delno tudi zaradi nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov. Povišanje zalog je posledica večjega števila naročil in rasti prodaje, skladno s tem rasti stroškov materiala in blaga. Zaloge predstavljajo 22 % celotnih sredstev na dan 30. 9. 2017.

Kratkoročne poslovne terjatve so se v primerjavi s preteklim letom povečale za 5.325 tisoč EUR, kar je posledica rasti realizacije na vseh prodajnih segmentih. Prihodki od prodaje so se v obravnavanem obdobju glede na preteklo leto povečali za 20 %. Večjo rast opazimo pri kupcih v tujini. Kratkoročne poslovne terjatve predstavljajo 43 % celotnih sredstev.

Denarna sredstva so se v primerjavi s preteklim letom povečala za 485 tisoč EUR predvsem zaradi novega dolgoročnega bančnega posojila v višini 1.333 tisoč EUR in zaradi zaprtja transakcijskega računa pri drugi banki.

Kapital družbe na dan 30. 9. 2017 predstavlja 32 % vseh obveznosti do virov sredstev. Glede na preteklo leto se je kapital povečal za 2.610 tisoč EUR, kar je posledica vnosa čistega poslovnega izida za obravnavano obdobje. Izplačila bilančnega dobička v obravnavanem obdobju ni bilo.

Dolgoročne finančne obveznosti so se v primerjavi s preteklim letom povečale za 2.392 tisoč EUR zaradi pridobitve novega bančnega posojila v višini 1.333 tisoč EUR in finančnih leasingov v višini 1.059 tisoč EUR. Dolgoročne finančne obveznosti predstavljajo 23 % vseh obveznosti do virov sredstev.

Kratkoročne finančne obveznosti so se v primerjavi s preteklim letom znižale za 584 tisoč EUR, kar je posledica poplačil obveznosti iz naslova finančnih najemov ter bančnih kratkoročnih in dolgoročnih posojil.

Kratkoročne poslovne obveznosti so se v primerjavi s preteklim letom povečale za 3.682 tisoč EUR. Povečanje je predvsem posledica večjega poslovanja s tujimi dobavitelji, nekoliko so se povečale tudi obveznosti do zaposlenih in obveznosti do države iz naslova povečanja obveznosti za davek na dodano vrednost (DDV).

### 3.4.3 Analitični pregled izkaza poslovnega izida

Pri analitičnem pregledu izkaza poslovnega izida so revizorji opravili pregled posameznih postavk izkaza poslovnega izida za obdobje od 1. 1. 2017 do 30. 9. 2017 v primerjavi z enakim obdobjem preteklega leta. V nadaljevanju so opisane le pomembnejše ugotovljene spremembe v primerjavi s preteklim letom. Medletni izkaz poslovnega izida je prikazan v prilogi 3.

Čisti prihodki od prodaje so se glede na enako obdobje v preteklem letu povečali za 20 %, od tega prodaja v tujino predstavlja 90 % celotne prodaje. Čisti poslovni izid je nižji zaradi hitrejši rasti stroškov blaga in materiala ter stroškov najema delovne sile v primerjavi z rastjo prihodkov.

Stroški blaga, materiala in storitev so glede na enako obdobje v preteklem letu višji za 33 % oziroma za 8.186 tisoč EUR. Dvig odhodkov iz naslova nabavne vrednosti prodanega blaga in stroškov materiala lahko pripišemo rasti prodaje, višji stroški storitev so posledica večjega najema delovne sile, ki jo družba zaradi pomanjkanja najema prek agencij. Hkrati pa agencijski delavci predstavljajo večji strošek kot plača zaposlenih zaradi plačila provizije agenciji.

Stroški dela so se glede na enako obdobje v preteklem letu zvišali za 5 % oziroma za 228 tisoč EUR predvsem zaradi povečanega števila zaposlenih. Pri tem je treba upoštevati tudi ugotovitev prejšnjega revizorja, ki je ugotovil sistemsko napako v procesu obračuna plač, iz česar izhaja, da bi morale biti obveznosti do zaposlenih in tudi stroški dela višji.

Odpisi vrednosti so se glede na enako obdobje v preteklem letu znižali za 13 % oziroma za 181 tisoč EUR. V letu 2016 je družba opravila slabitev zalog materiala in polizdelkov. Amortizacija je v obravnavanem obdobju višja, kar je predvsem posledica novih nabav.

Finančni prihodki so glede na enako obdobje v preteklem letu višji za 226 tisoč EUR, kar je predvsem posledica pozitivnih tečajnih razlik, finančni odhodki pa so nižji za 79 tisoč EUR zaradi refinanciranja obstoječih kreditov.

#### 3.4.4 Povzetek predhodnega analitičnega pregleda

Pomembne ugotovitve in bistvena tveganja, ki so jih revizorji proučevane revizijske družbe zaznali pri analitičnem pregledu bilance stanja in izkaza poslovnega izida, so naslednji:

- investicije v teku na dan 30. 9. 2017 znašajo 430 tisoč EUR, potrebna preveritev, ali bi kaj od odprtega stanja moralo biti aktivirano;
- zaloge predstavljajo pomemben del sredstev, potrebna preveritev starostne strukture zalog in morebitne potrebe po slabitvi zalog;
- roki izvedbe se podaljšujejo;
- pregled pogodbe za novo prejeto dolgoročno posojilo, preveritev morebitnih finančnih zavez, za obstoječa posojila in finančne leaseinge potrebna preveritev prerazvrstitve kratkoročnega dela;
- kratkoročne poslovne obveznosti so se močno povečale glede na preteklo leto, potrebna preveritev, ali gre za zamude pri poravnavanju obveznosti, iz česar izhaja tudi tveganje, da zamudne obresti niso pripoznane;
- pomanjkanje delovne sile, neusposobljen nov kader, nižja produktivnost delovne sile, najete prek agencij;
- pri stroških so prisotna tveganja previsokih oziroma nepotrebnih stroškov, stroški, ki bi potencialno morali biti usredstveni;
- največjo absolutno spremembo v izkazu poslovnega izida opazimo pri stroških blaga, materiala in storitev, pri čemer je poleg stroškov materiala največjo spremembo mogoče opaziti pri stroških najema delovne sile;
- obstoj sistemske napake v procesu obračuna plač, kar nakazuje na potencialno pomembne nepravilnosti.

Na osnovi analitičnega pregleda bilance stanja in izkaza poslovnega izida so revizorji ugotovili, da ima revidirana družba več področij s potencialnimi tveganji. Iz analitičnega pregleda so revizorji ugotovili, da stroški dela predstavljajo pomemben del vseh stroškov v obdobju in da ima družba veliko število zaposlenih, med njimi tudi agencijske delavce. Prav zaradi velikega števila zaposlenih, v primeru nedelovanja notranjih kontrol, napak ali prevar, obstaja potencialno pomemben vpliv na računovodske izkaze, ki ga revizorji ne morejo zanemariti. Poleg tega pa so revizorji seznanjeni z ugotovitvijo prejšnjega

revizorja, da v obračunu plač obstaja sistemska napaka pri izračunu nadurnega dela, iz česar so revizorji zaznali tveganje, da v obračunu plač obstajajo tudi druge nepravilnosti.

### 3.5 Postavljeni revizijski cilji na področju stroškov dela

Razlago, povezano z revizijskimi cilji, smo podrobneje opisali v prejšnjem poglavju, v sklopu revizijskih ciljev. Revizijskemu področju stroškov dela in obveznosti do zaposlenih, ki so ga revizorji na podlagi predhodnih analitičnih postopkov in informacij o nepravilnostih opredelili kot pomembno, so pripisali konte in določili cilje, ki so predstavljeni v tabeli 3.

*Tabela 3: Revizijsko področje »stroški dela«*

| Razredi kontov bruto bilance  | Revizijski cilji   |
|---|--|
| 162 – Terjatve za bolezni nad 30 dni in invalidnine                       | Obstoj, popolnost, vrednotenje                                     |
| 250 – Obveznosti za bruto plače in neizkoriščen dopust                    | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 251 – Obveznosti za čiste plače in nadomestila                            | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 253 – Obveznosti za prispevke delojemalca                                 | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 254 – Obveznosti za dohodnino   | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 255 – Obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja                  | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 266 – Obveznosti za prispevke delodajalca                                 | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 282 – Obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestil delojemalcem  | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 285 – Druge kratkoročne obveznosti  | Obstoj, popolnost, pravice in obveznost                            |
| 410 – Stroški najema delovne sile   | Popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev       |
| 47 – Stroški plač, nadomestil, socialnih zavarovanj in drugi stroški dela | Popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev       |
| 766 – Prihodki od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij                | Popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev       |
| 930 – Preneseni dobiček   | Obstoj, popolnost, vrednotenje                                     |
| 957 – Presežek iz prevrednotenja kapitala                                 | Obstoj, popolnost, vrednotenje                                     |
| 963 – Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade        | Obstoj, popolnost, vrednotenje, pravice in obveznosti              |
| Razkritja   | Obstoj, pravice in obveznosti, popolnost, vrednotenje, razvrstitev |

*Vir: lastno delo.*

### 3.6 Spoznavanje okolja področja stroškov dela

#### 3.6.1 Uvodni razgovor z vodjo kadrovske službe

Z namenom spoznavanja okolja področja stroškov dela so revizorji v prehodni fazi revizije z vodjo kadrovske službe opravili razgovor na podlagi vprašalnika, ki je del notranje metodologije revizijske družbe AB d. o. o. in vodi revizorja skozi ključna vprašanja o

naloga in delu vodje kadrovske službe, poročilih, ki jih pripravljajo, ter o organiziranosti znotraj celotne družbe in kadrovskega oddelka.

**Organiziranost, zaposleni, naloge:** Družba ima glavnega direktorja. V družbi so različna področja, ki se delijo na Proizvodnjo, Logistiko in Sektorje. V področje Sektorji sodijo Finance, Informatika in procesi, Splošno, Kakovost, Nabava, Prodaja in Razvoj. V splošni službi so v zvezi s kadrovskimi zadevami trije zaposleni, ki so neformalno razdeljeni na Kadrovske službo, Pravno službo in Službo za izobraževanje. Pridobili smo organigram družbe po področjih.

**Naloge vodje kadrovske oziroma drugih vodilnih kadrovskih delavcev:** V oddelku kadrovske službe je glavna naloga zaposlovanje novih delavcev. V oddelku pripravijo razpis, vodijo razgovore s kandidati, izberejo kandidate in jih na koncu obvestijo o izbiri. Naloga kadrovske službe je tudi vnašanje podatkov o novih zaposlenih oziroma sprememb osebnih podatkov že obstoječih zaposlenih v program SAP, kjer se izvedeta obračun plač in pregled plač. Osebnih podatki zajemajo ime in priimek, matično številko, EMŠO, podatke o prebivališču, rezidentstvu, davčno številko, številko transakcijskega računa in podatke o zaposlitvi (pogodbeno določena plača, podatki o davčnih olajšavah, povračilo prevoza, izobrazba, vrsta delovnega razmerja, delovna doba). Pogodbe o zaposlitvi pripravi pravna služba. Podpišeta jih glavni direktor in direktor področja, kjer bo delo opravljal novi zaposleni. V kadrovskem oddelku zbirajo in vodijo evidence o zaposlenih delavcih, stroških dela in izrabi delovnega časa za vsakega delavca, kot je to predpisano po Zakonu o evidencah na področju dela in socialne varnosti (ZEPDSV), Ur. l. RS, št. 40/2006 (Scortegagna Kavčnik, 2019b).

**Poročila, ki jih pripravlja vodja kadrovske za direktorja oziroma druge:** V kadrovske službi mesečno pripravljajo poročilo o številu zaposlenih, izobrazbeni strukturi, fluktuaciji in številu ur zaradi bolniške odsotnosti, ki ga posredujejo glavnemu direktorju in vsem vodjem področij. Prav tako pripravijo tudi analizo primerjave z načrtom, ki ga sestavljajo vodje področij, kadrovska služba pa ga le uredi. Na ta način redno spremljajo odstopanja stroškov dela od postavljenega načrta.

**Kazalci, ki jih spremlja vodja kadrovske, vodstvo:** V kadrovske službi pripravljajo podatke o številu zaposlenih, fluktuaciji, bolniških odsotnostih, fleksibilnosti in izobrazbeni strukturi. Spremljajo tudi število dni dopusta in zaposlene, ki jim v bližnji prihodnosti poteče pogodba o zaposlitvi, da se lahko pravočasno odzovejo, bodisi s podaljšanjem pogodbe ali z iskanjem novega kadra. V kontrolingu dodatno spremljajo prihodke na zaposlenega in bruto dodano vrednost na zaposlenega.

**Spremljanje načrta in odmikov:** Spremlja se gibanje števila zaposlenih za določen, nedoločen čas in gibanje števila najetih delavcev.

Za posamezni mesec se pripravljajo načrt stroškov dela po organizacijskih enotah, načrt števila zaposlenih po mesecih in organizacijskih enotah ter načrt stroškov dela po strukturi

in organizacijskih enotah. Spremljajo tudi gibanje stroškov dela, ločeno za najete in zaposlene delavce ter tudi gibanje skupaj za najete in zaposlene delavce po programih. Pri tem dejanske stroške primerjajo z načrtovanimi z uporabo indeksov.

V družbi imajo pripravljen letni načrt zaposlovanja, ki ga sprejmejo ob koncu leta. Letni načrt prodaje (ki ga sprejmejo ob koncu leta) je podlaga za izračun potrebnega števila zaposlenih po mesecih oziroma podlaga za letni načrt zaposlovanja. Število zaposlenih določajo direktorji posameznih področij. Na podlagi načrta predvidijo stroške dela. V primeru, da so potrebe delavcev višje od načrtovanih delavcev, mora vodja oddelka upravi pisno obrazložiti razloge za dodatno zaposlovanje.

**Dogovori z zaposlenimi, kolektivne pogodbe, pokojninski in pozaposlitveni prejemki, delniške možnosti, spodbujevalne nagrade, vladni ukrepi zaposlovanja:** Družba zaposlenim po šestih mesecih začne plačevati dodatno pokojninsko zavarovanje, in sicer v višini 3,5 % njihove bruto plače. Skladno z Uredbo je povračilo prevoza izplačano v višini 0,18 EUR/km v primeru, da zaposleni nima možnosti javnega prevoza, v nasprotnem primeru dobi povračilo za javni prevoz. V družbi imajo organizirano toplo malico v menzi, zato zaposleni niso upravičeni do povračila stroškov prehrane. Zaposlenemu pripada povračilo prehrane v višini 2,58 EUR za vsak delovni dan v tekočem mesecu in se na začetku meseca zaposlenim naloži na registrsko kartico (za vse delovne dni tekočega meseca, pri čemer se odštejejo pretekli dnevi, ko jih ni bilo na delu). Ko posamezni delavec pri tem preseže 125 EUR, se mu razlika nakaže na račun. Ugotavljamo možnost obstoja neevidentiranja obveznosti za neizplačane malice, predvsem ob koncu leta. Dodatek za nočno malico znaša 1,15 EUR/dan (poleg redne 2,58 EUR), dodatek za malico zaradi dela več kot 8 ur pa znaša 0,76 EUR/uro, kar je skladno z uredbo.

**Kakšni so kadrovske cilji glede višje stopnje usposobljenosti, izobraženosti, merjenja zadovoljstva delavcev?** Družba ima implementiran standard Vlagatelji v ljudi, zaradi katerega jih občasno obišče zunanja oseba, ki preverja zadovoljstvo zaposlenih. Vsako leto izvajajo tudi merjenje vzdušja zaposlenih oziroma njihovega zadovoljstva z anonimnimi anketami.

Zaposlitev novega delavca je opravljena na podlagi razgovora s kadrovske službo in neposrednim nadrejenim. Pri tem je za režijske delavce predviden tudi test ustreznosti osebnosti oziroma test profila. Kandidati za zaposlitev v proizvodnji pa morajo opravljati test ročnih spretnosti. Tu preverjajo kakovost, poslušnost in hitrost. Vsak delavec mora imeti opravljen tudi izpit iz varstva pri delu, ki ga opravljajo vsaki dve leti.

**Obstoj presežnih delavcev in reševanje njihovega položaja, ocenjeni stroški:** V tem obdobju družba nima predvidenih delavcev za odpuščanje, beležijo pomanjkanje usposobljenega kadra.



**Katera kolektivna pogodba velja za družbo, ali imajo še podjetniško, ki jo potrди sindikat?** V družbi uporabljajo Kolektivno pogodbo za dejavnost elektroindustrije in Podjetniško kolektivno pogodbo, ki jo je sprejel sindikat.

**Plačna politika, kako je določena plača, stimulacije:** Plača je sestavljena iz osnovne plače v določenem tarifnem in plačilnem razredu. Del plač je odvisen tudi od stimulacije. Ta se praviloma izplačuje, ko so na ravni družbe doseženi načrtovani rezultati v skladu s postavljenim letnim načrtom. V primeru, da družba ne dosega načrtovanih rezultatov, je stimulacija možna na osnovi delovne uspešnosti za delavce po normi. Delovna uspešnost se ocenjuje s točkami od 1 do 5, ki so dodeljene trem stopnjam delovne uspešnosti. Uspešnost delavca spremlja nadrejeni vodja. Evidentira se enkrat letno, lahko tudi večkrat.

Direktor mesečno določi načrt za nagrajevanje posameznih sektorjev, skupaj z vodji pa upravičenost dodelitve nagrad posameznim zaposlenim – tako imenovane bruto nagrade. Poleg tega lahko delavci prejmejo nagrado za izboljšave in inovacije (izračun pripravijo vodje). Vodijo se tako, da vodje v modul obračuna plač v programu izračun inovacij – na podlagi vnosov v programu se nato v obračunu plač ustrezno upošteva znesek mesečnih nagrad. Proizvodnim delavcem pripada tudi dodatek za stalnost.

### 3.6.2 Analitični pregled področja stroškov dela v predhodni reviziji

Po razgovoru z vodjo kadrovske službe so revizorji opravili analitični pregled stroškov dela. Pridobili so konto kartice razreda 47 za obdobje od januarja do septembra 2017 v obliki Excel in za primerljivo obdobje preteklega leta. Od kadrovske službe so pridobili tudi gibanje števila zaposlenih po mesecih (ločeno za zaposlene družbe XY d. o. o. in agencijske delavce) ter poslovni načrt za leto 2017 in poročilo za obdobje od januarja do septembra. V programu Excel so pripravili pregled gibanja stroškov dela po posameznih kontih in po mesecih, ki je prikazan v tabeli 4. V okviru analize so pripravljene tudi izračun medletnega indeksa, povprečne bruto plače na zaposlenega, delež prispevkov v plači in gibanje zaposlenih po mesecih.

Tabela 4: Analitični pregled stroškov dela v obdobju 1. 1. 2017–30. 9. 2017 s primerjavo za obdobje 1. 1. 2016–30. 9. 2016

| Konto glavne knjige | Naziv konta                                     | Skupaj 1–9 2017  | Skupaj 1–9 2016  | Medletni indeks 17/16 | Absolutna razlika |
|---------------------|---|------------------|------------------|-----------------------|-------------------|
| 470000              | Plače zaposlencev delo na normo                 | 981.023          | 979.710          | 100,1                 | 1.313             |
| 470001              | Plače zaposlencev                               | 1.993.701        | 1.870.760        | 106,6                 | 122.941           |
| <b>470 Vsota</b>    |   | <b>2.974.724</b> | <b>2.850.470</b> | <b>104,4</b>          | <b>124.254</b>    |
| 471000              | Nadomestila plač zaposlencev                    | 643.365          | 599.997          | 107,2                 | 43.367            |
| <b>471 Vsota</b>    |   | <b>643.365</b>   | <b>599.997</b>   | <b>107,2</b>          | <b>43.367</b>     |
| 472010              | Prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje    | 116.021          | 109.970          | 105,5                 | 6.051             |
| <b>472 Vsota</b>    |   | <b>116.021</b>   | <b>109.970</b>   | <b>105,5</b>          | <b>6.051</b>      |
| 473005              | Regres za letni dopust                          | 165.122          | 160.827          | 102,7                 | 4.295             |
| 473007              | Malica med delom                                | 201.239          | 190.457          | 105,7                 | 10.782            |
| 473008              | Solidarnostna pomoč                             | 8.062            | 4.588            | 175,7                 | 3.474             |
| 473010              | Odpravnine ob upokojitvi                        | 6.404            | 6.279            | 102,0                 | 125               |
| 473011              | Jubilejne nagrade                               | 12.841           | 20.651           | 62,2                  | -7.810            |
| 473015              | Odpravnine za določen čas                       | 1.141            | 596              | 191,6                 | 546               |
| 473016              | Prevozi delavcev služba doma                    | 228.491          | 219.959          | 103,9                 | 8.532             |
| 473017              | Razlika prispevki minimalna plača               | 2.414            | 144              | 1678,4                | 2.271             |
| 473018              | Konkurenčna klavzula                            | 3.413            | 0                | 100,0                 | 3.413             |
| <b>473 Vsota</b>    |   | <b>629.127</b>   | <b>603.500</b>   | <b>104,2</b>          | <b>25.627</b>     |
| 474001              | Prispevki za zdravstveno varstvo                | 294              | 287              | 102,3                 | 7                 |
| 474002              | Prispevki za pokojninsko invalidsko zavarovanje | 224              | 233              | 96,1                  | -9                |
| 474200              | Prispevki delodajalca                           | 589.188          | 560.474          | 105,1                 | 28.714            |
| <b>474 Vsota</b>    |   | <b>589.705</b>   | <b>560.994</b>   | <b>105,1</b>          | <b>28.712</b>     |
| <b>Skupna vsota</b> |   | <b>4.952.942</b> | <b>4.724.931</b> | <b>104,8</b>          | <b>228.011</b>    |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Na podlagi tabele 4 so revizorji ugotovili, da so se stroški dela v primerjavi s primerljivim obdobjem lani povišali za približno 5 % oziroma za 228 tisoč EUR. Največje povečanje je mogoče opaziti na kontih plač in nadomestil plač zaposlencev ter prispevkov delodajalca. Na podlagi poizvedovanja so revizorji dobili pojasnilo, da se povišanje stroškov dela in prispevkov navezuje na povečanje števila zaposlenih v družbi XY d. o. o. v obdobju od januarja do septembra 2017 v primerjavi s primerljivim obdobjem lani. Podrobnejši prikaz gibanja števila zaposlenih po mesecih je prikazan tabeli 5.

*Tabela 5: Gibanje stroškov dela in zaposlenih po mesecih in povprečna bruto plača na zaposlenega*

| Konto  | 470       | 471     | 472     | 473     | 474     | Skupaj    | Št. zap. | Družba XY d.o.o. | Najeti delavci | Povp. bruto plača na zapos. | % prisp. |
|--------|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|----------|------------------|----------------|-----------------------------|----------|
| JAN    | 340.820   | 48.307  | 12.179  | 69.995  | 63.444  | 534.744   | 376      | 252              | 124            | 1.544                       | 16       |
| FEB    | 347.605   | 54.771  | 12.470  | 67.731  | 65.659  | 548.237   | 407      | 253              | 154            | 1.593                       | 16       |
| MAR    | 362.934   | 35.134  | 12.367  | 76.351  | 64.771  | 551.557   | 415      | 250              | 165            | 1.592                       | 16       |
| APR    | 324.600   | 82.997  | 12.616  | 66.442  | 66.828  | 553.482   | 431      | 252              | 179            | 1.617                       | 16       |
| MAJ    | 324.497   | 73.480  | 13.283  | 71.323  | 64.699  | 547.281   | 437      | 251              | 186            | 1.583                       | 16       |
| JUN    | 337.013   | 63.856  | 13.407  | 73.099  | 65.069  | 552.444   | 441      | 249              | 193            | 1.612                       | 16       |
| JUL    | 276.759   | 118.016 | 12.975  | 62.267  | 64.267  | 534.283   | 445      | 252              | 193            | 1.567                       | 16       |
| AVG    | 291.468   | 121.019 | 13.472  | 66.861  | 67.021  | 559.840   | 453      | 253              | 199            | 1.628                       | 16       |
| SEP    | 369.029   | 45.785  | 13.253  | 75.060  | 67.947  | 571.074   | 460      | 254              | 206            | 1.633                       | 16       |
| Skupaj | 2.974.724 | 643.365 | 116.021 | 629.127 | 589.705 | 4.952.942 | 429      | 252              | 178            | 1.597                       | 16       |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

Ugotovili so, da se stroški dela po mesecih gibljejo relativno enakomerno oziroma se povečujejo skladno z večjim številom zaposlenih. Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja na kontu 472 se kljub večjemu številu zaposlenih med meseci niso veliko spreminjali, saj družba zaposlenim dodatno pokojninsko zavarovanje začne plačevati šele po šestih mesecih zaposlitve. Družba regres za letni dopust časovno razmejuje na kontu aktivnih časovnih razmejitev 190 in ga med letom mesečno prenaša med stroške zaradi bolj realne slike stroškov v mesečnih izkazih. Mesečni strošek regresa znaša 18 tisoč EUR. Stroški prevoza se med letom niso bistveno spreminjali in v povprečju znašajo 25 tisoč EUR na mesec. Prav tako se bistveno ne spreminjajo stroški prehrane, ki v povprečju znašajo 22 tisoč EUR na mesec. Družba je v obdobju od januarja do septembra izplačala nekaj solidarnostnih pomoči, jubilejnih nagrad in odpravnin, zneski so primerljivi s preteklim letom.

Pri pregledu števila zaposlenih po mesecih so revizorji ugotovili, da je fluktuacija med meseci in v primerjavi s preteklim letom v družbi velika, saj poleg agencijskih delavcev v družbi zaposlujejo tudi veliko zaposlenih za določen čas. Pri izračunu povprečne bruto plače na zaposlenega so upoštevali samo število zaposlenih v družbi XY d. o. o., saj se stroški iz naslova najetih delavcev knjižijo med stroške storitev na konto 410. Za izplačilo plač agencijskim delavcem so odgovorne posredovalne agencije. Povprečna bruto plača na zaposlenega v družbi XY d. o. o. v obdobju od januarja do septembra 2017 znaša 1.597 EUR.

Revizorji so na podlagi analitičnega pregleda bilance stanja, izkaza poslovnega izida, razgovora s kadrovske službo, podrobnejšega analitičnega pregleda stroškov dela in poklicne nezaupljivosti poudarili tveganja potencialne podcenjenosti stroškov dela in obveznosti do zaposlenih iz naslova visoke fluktuacije zaposlenih ter obstoja sistemske napake v obračunu plač, kar lahko nakazuje tudi na druge nepravilnosti.

### 3.6.3 Uvodni razgovor z vodjo obračuna plač

**Evidenca zaposlenih:** Za evidenco zaposlenih je zadolžena vodja kadrovske službe, ki je prav tako zadolžena za hrambo pogodb o zaposlitvi. V oddelku kadrovske službe imajo za vsakega zaposlenega osebno mapo. V njej hranijo pogodbo o zaposlitvi, delovno knjižico, kopijo potrdil o izobraževanju, osebnega dokumenta in informacije o oddaljenosti zaposlenega od delovnega mesta. Osebne mape hranijo v sefu. Vnašanje ali spreminjanje podatkov o zaposlenih v programu opravijo zaposlene v kadrovskem oddelku, vendar pa pooblastilo ni programsko določeno. Podatke lahko vnašajo in spreminjajo vsi zaposleni v računovodskem oddelku, zagotovljena pa je sledljivost sprememb.

**Vnos splošnih podatkov:** Vnašanje splošnih podatkov (minimalna plača, izhodiščna plača, povprečna trimesečna plača v RS in povprečna trimesečna plača v družbi) v sistem ni potrebno, saj so ti podatki že vneseni v program in jih samo po potrebi ažurirajo. Evidenca zaposlenih je del programa SAP, v katerem se izvaja obračun plač. Prisotnost zaposlenih, dopusti in bolniške se evidentirajo prek registrske ure. Podatke za izračun stroškov boleznin posameznih zaposlenih vnašajo referentke v obračunu plač. Osnovne podatke, med katere sodi tudi faktor za izračun boleznin, pa vnašajo referentke v kadrovske službi. Kadrovska služba posreduje tudi znesek nadomestila zaposlenemu za prevoz na delo na podlagi števila kilometrov, ki ga sporočijo zaposleni (ali 80 % mesečne vozovnice, če uporabljajo javni prevoz).

Revizorji so poizvedovali tudi glede nepravilnosti, ki je bila ugotovljena v zvezi z obračunavanjem dodatka za nadurno delo. V preteklih letih je bil dodatek za nadurno delo v program SAP vnesen v skladu z notranjim pravilnikom, za katerega pa se je ugotovilo, da je delavcem določal slabše pogoje kot kolektivna pogodba. Ko je bilo poslovodstvo na napako opozorjeno, jo je kadrovska služba ustrezno odpravila. Ali je bila napaka ustrezno odpravljena, so revizorji preverili v nadaljevanju v sklopu preizkušanja delovanja notranjih kontrol.

**Evidentiranje delovnega časa:** Prisotnost zaposlenih na delovnem mestu se evidentira z elektronsko registrsko kartico pri vходу in izhodu. Kartice zaposleni po individualnih pogodbah ne uporabljajo, ampak sami vnašajo prisotnost zaposlenih neposredno v program registrske ure. Ko ima receptorka urejeno vso prisotnost v programu registrske ure, naredi izpis zabeleženih ur, ki se nato uvozi v program SAP – ročni prenos med programi.

Dopusti, predčasni odhodi in bolniške odsotnosti zaposlenih se prav tako vnašajo v registrsko uro, to opravi receptorka ob predhodni odobritvi vodje. Za režijo jih vnašajo zaposleni sami. V obračunu plač pregledajo skladnost podatkov z izpisi.

**Obračun plač:** Vse plačilne liste, zbirni obračunski list in obrazec REK-1 pripravi referentka v obračunu plač. Za zbiranje bolniških listov in pripravo refundacije bolniške ter tudi odtegljaje za kredite je zadolžena referentka. Po izvedenem obračunu pripravi izpis plačilnih listov in obrazcev. Plače in boleznine izpiše po stroškovnih mestih za potrebe

kadrovske službe. Modul za obračun plač je del programa SAP, zato ni ročnega prenosa med programi, prenos v glavno knjigo je samodejen.

**Izplačilo:** Izplačilo plač opravi ista referentka, ki je zadolžena za obračun plač. Referentka pregleda obračunane plače, pri tem pa večjo pozornost nameni tistim, ki občutneje odstopajo od preteklega meseca. Ključno odgovornost za izplačilo plač nosi direktor, ki odobri izplačilo.

V družbi imajo zagotovljeno, da se plače izplačujejo samo zaposlenim. Podatki o izplačilu morajo biti vneseni v sistem SAP, drugače izplačilo osebi ni omogočeno. Ta vsebuje kadrovske evidenco, ki jo vodijo v kadrovske službi. Drugi del, plačni del, pa upravljajo v računovodstvu, kjer so samodejno na voljo podatki iz kadrovske evidence. Usklajenost kadrovske evidence in števila generiranih plačilnih list se preverja sistemsko. Dodatno zaposleni plačilno listo prejmejo v fizični obliki, od njih pa se zahteva tudi podpis, da potrjujejo, da so plačilno listo prejeli.

#### 3.6.4 Ugotovitev bistvenih vzpostavljenih notranjih kontrol v procesu obračuna plač

Na podlagi opravljenih razgovorov z vodjo kadrovske službe, vodjo obračuna plač, spoznavanja procesa obračuna plač in predhodnega analitičnega pregleda stroškov dela so revizorji prepoznali nekaj bistvenih notranjih kontrol, ki so pomembne za revizijo računovodskih izkazov, saj v primeru, da so učinkoviti, zmanjšujejo tveganje nastanka pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. V nadaljevanju so ugotovljene notranje kontrole na kratko opisane, za kakšno vrsto kontrole gre, kdo je izvajalec kontrole, ali je izvajalec kontrole ustrezno usposobljen in izkušen, na kakšen način se kontrola izvaja, kako pogosto se nadzor izvaja in v kakšnih obdobjih se izvaja, katera tveganja, povezana s stroški dela, kontrola obvladuje, ali je kontrola učinkovita in ali je njena učinkovitost odvisna od drugih vzpostavljenih kontrol.

**Kontrola omejitve dostopa:** Kontrola omejitve dostopa je le delno zagotovljena. Vsak zaposleni, ki v kakršni koli obliki uporablja program SAP, ima svoje uporabniško ime in geslo. Kadrovska služba in finance sta sicer ločena oddelka, vendar pa imajo zaposleni v teh dveh oddelkih v programu SAP enake pravice in dostope. Spreminjanje podatkov in vpogled v kadrovske evidenco in obračun plač sta tako omogočena tudi osebam, ki niso zaposlene v kadrovske službi ali obračunu plač.

**Kontrola pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov:** Dostop in pravico za dodajanje novih podatkov v modul kadrovske evidence v primeru novega zaposlenega ali spreminjanje že obstoječih podatkov imajo vsi zaposleni v kadrovske in finančni službi (zaradi nedelujoče kontrole omejitve dostopa). Kontrola je ročna, saj gre za ročne vnose podatkov v sistem, ki jih vnese referentka v kadrovske evidenci. Kontrolo izvaja vodja kadrovske službe, ki dodatno preveri pravilnost vnesenih podatkov. Kontrola je odvisna od kontrole omejitve dostopa in obvladuje tveganja in je povezana z nastankom in točnostjo.

**Kontrola razmejitve dolžnosti in odgovornosti:** Revizorji so ugotovili, da je razmejevanje odgovornosti neustrezno, saj imajo dostop do vnašanja in spreminjanja podatkov tudi zaposleni, ki niso zaposleni v kadrovski službi ali v obračunu plač. Prav tako obračun plač in izplačilo plač izvaja ista oseba. Ocenjujejo, da so dolžnosti in odgovornosti glede na posamezne postopke neustrezno razmejeni in ne preprečujejo nepravilnosti in prevare. Kontrola je nedelujoča in neučinkovita.

**Kontrola zagotavljanja skladnosti s predpisi:** V kadrovski službi pred obračunom plač preverijo, ali je prišlo do sprememb splošnih podatkov v povezavi s plačami oziroma do spremembe zakonodaje. Spremembe v kadrovski evidenci se samodejno povzemajo v obračunu plač, kjer jih po potrebi nadzorujejo. V družbi je zaposlena tudi pravnica, s katero se kadrovska služba oziroma referentka v obračunu plač lahko posvetuje. Pri kontroli gre za usklajevanje, opravlja se mesečno. Kontrola se izvaja ročno (vnos v kadrovske evidence) in je odvisna od kontrole točnosti vnosa v kadrovske evidence. Kontrola obvladuje tveganja, povezana z nastankom in točnostjo.

**Kontrola dejanske prisotnosti na delu:** Prisotnost vseh zaposlenih na delovnem mestu se evidentira z elektronsko registrsko kartico pri prihodu in odhodu z delovnega mesta. Ure se samodejno beležijo v sistemu. Kartice uporabljajo samo zaposleni po kolektivni pogodbi, zaposleni po individualnih pogodbah si ure v sistem vnesejo sami. Ko je mesec zaključen, receptorka zabeležene ure s klikom elektronsko uvozi v program SAP. Popravki v SAP so mogoči. Gre za kontrolo ugotavljanja dejanske prisotnosti zaposlenih in s tem nastanka stroška ter točnosti obračuna plač. Kontrola se izvaja celo leto, in sicer dvakrat dnevno.

**Kontrola zbiranja in posredovanja podatkov v obračun plač:** Kadrovska evidenca je eden izmed modulov v programu SAP, zato so vsi vnosi in spremembe vidni in ažurirani tudi v modulu obračuna plač. Kontrola se izvaja mesečno in je odvisna od pravilnosti vnosa podatkov v evidence. Pri beleženju delovnih ur v modul obračuna plač in pri vnosu splošnih podatkov smo zaznali pomanjkljivosti oziroma nedelujoče notranje kontrole. Če predpostavljamo, da so evidence ustrezne, kontrola zagotavlja ustrezen zajem podatkov za obračun plač, saj prenosi potekajo sistemsko. Kontrola zagotavlja popolnost in točnost podatkov.

**Kontrola uskladitve števila plačilnih list s kadrovske evidence:** Če določen zaposleni ni evidentiran v kadrovski evidenci, se njegovi podatki posledično ne vidijo v modulu obračuna plač. V modulu plač je onemogočeno izplačilo osebi, ki ni zavedena v kadrovski evidenci. Kontrola je tako odvisna od pravilnosti vnosa podatkov v kadrovske evidence. Kontrola usklajevanja števila plačilnih list s številom zaposlenih, zavedenih v kadrovske evidence, poteka samodejno, izvaja se mesečno in obvladuje tveganja nastanka, točnosti in popolnosti.

**Kontrola usklajevanja obračuna plač in glavne knjige:** Obračun plač se izvede v programu SAP, ki omogoča izvoz podatkov, potrebnih za REK-obrazec. Izvožene podatke

v elektronski obliki referentka za obračun plač naloži na sistem e-davkov, kjer se oblikuje obrazec REK, ki ga nato tudi odda. Ročnega vpisovanja ali izpolnjevanja ni. Tudi nalogi za izplačilo plač na transakcijske račune potekajo samodejno, saj se nalogi oblikujejo v programu SAP, nato pa jih referentka za plačila v paketu izvozi v elektronsko banko in izvede plačilo. Transakcijski računi zaposlenih morajo biti že predhodno vneseni v sistem. Kontrola obvladuje tveganja, povezana z nastankom, popolnostjo, točnostjo in razvrstitvijo ter se izvaja mesečno.

**Kontrola prenosa obračuna plač v glavno knjigo:** Modula obračuna plač in glavne knjige sta del programa SAP, zato ni ročnega prenosa podatkov, ampak je proces avtomatiziran, in sicer se ob obračunu plač v programu samodejno oblikuje in poknjiži temeljnica obračuna plač v glavno knjigo. Kontrola se izvaja enkrat mesečno ter obvladuje tveganja, povezana z nastankom, popolnostjo in točnostjo.

### **3.7 Preizkušanje delovanja notranjih kontrol v predhodni reviziji**

Za notranje kontrole na področju stroškov dela, za katere so revizorji ugotovili, da so vzpostavljene, so v nadaljevanju preverili, ali se le-te v praksi izvajajo ter ali so učinkovit sistem pri odkrivanju in preprečevanju napak. Ker proučevana revizijska družba AB d. o. o. družbo XY d. o. o. revidira prvo leto, so preizkušali delovanje za vse ugotovljene notranje kontrole in ne samo za najpomembnejše.

Kontrola omejitve dostopa je neučinkovita in nedelujoča. Z vodjo informacijskih sistemov so revizorji preverili, kateri uporabniki imajo dostop do modula kadrovske evidence in obračuna plač ter ali je v sistemu zagotovljena sledljivost sprememb. Sledljivost sprememb je zagotovljena, vendar pa je iz pridobljenega seznama uporabnikov z dostopom do teh dveh modulov razvidno, da imajo dostop vsi zaposleni v kadrovski službi in financah.

Kontrola pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov ter kontrola zagotavljanja skladnosti s predpisi sta ročni kontroli, saj podatke vnaša vodja kadrovske službe v program. Kontrola sta odvisni od kontrole omejitve dostopa, za katero pa so revizorji ugotovili, da je nedelujoč. Posledično sta tudi kontroli pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov nedelujoči in se nanju ne moremo zanašati.

Kontrola dejanske prisotnosti na delu je delno samodejna in delno ročna. Ure se prek registrskih kartic beležijo samodejno, receptorka pa zabeležene ure s klikom uvozi v program za obračun plač. Z vodjo informacijskega sistema so revizorji preverili, kako deluje sistem registrske ure. V primeru, da se zaposleni zjutraj pozabi prijaviti, mu ob izhodu javi napako in enako se zgodi, če se pozabi odjaviti. V primeru napake v sistemu ima pravico do ročnih popravkov samo receptorka, vendar program ne zahteva odobritve nadrejenega. Prav tako si zaposleni po individualnih pogodbah sami vnašajo opravljene ure, mogoči pa so tudi naknadni popravki v SAP-u. Kontrola je nedelujoča.

Kontrola zbiranja in posredovanja podatkov v obračun plač ter prenosa obračuna plač v glavno knjigo sta samodejni, kadrovska evidenca, od koder se črpajo podatki, pa je del istega programa, kot je modul za obračun plač. Modul za kadrovske evidenco, obračun plač in glavno knjigo so del istega programa, med seboj so povezani, zato ni ročnih prenosov med moduli, niti ni potrebnih ročnih odobritev. Delovanje kontrole so revizorji preverili tako, da so z vodjo informacijskih sistemov preverili, kako so sistemsko opredeljene povezave med moduli. Ker pa je kontrola odvisna od kontrol pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov, za kateri so revizorji ocenili, da sta nedelujoči, se pojavlja dvom o delovanju tudi te notranje kontrole.

Kontrola uskladitve števila plačilnih list s kadrovske evidenco je samodejna in sistemsko zagotovljena, saj izplačilo določeni osebi ni mogoče, če ta ni zavedena v kadrovske evidenci. Delovanje kontrole so revizorji preverili tako, da so za mesec september pridobili izpis vseh plačilnih list in izpis števila zaposlenih iz kadrovske evidenci na dan 30. 9. 2017. Na ta način so preverili skladnost števila zaposlenih, ki so prejeli plačilno listo, in število zaposlenih, zavedenih v kadrovske evidenci. Nepravilnosti niso ugotovili, zato ocenjujejo, da je kontrola učinkovita.

Kontrola usklajevanja obračuna plač in glavne knjige je delno samodejna, delno pa ročna kontrola. Program izvede obračun plač in knjiženje v glavno knjigo samodejno prek temeljnice (dodatne potrditve niso potreben), referentka pa potem ročno izvozi podatke (s klikom na gumb) in jih naloži na sistem e-davkov, kjer se oblikuje obrazec REK. Ker preizkus notranje kontrole sam po sebi ne daje zadostnega zagotovila o delovanju notranje kontrole, so revizorji v zaključni reviziji dodatno opravili podroben preizkus podatkov, in sicer so opravili test uskladitve končnih stanj v glavni knjigi na 31. 12. 2017 z oddanim REK-obrazcem, rekapitulacijo plač in uskladitvijo prometa obveznosti in stroškov dela.

### **3.8 Opredelitev bistvenih tveganj na področju plač**

#### **3.8.1 Ocena delovanja notranjih kontrol**

Na podlagi razgovorov, spoznavanja celotnega procesa obračuna plač, ugotovitev bistvenih notranjih kontrol znotraj procesa obračuna plač, predhodnega analitičnega pregleda in preizkušanja delovanja notranjih kontrol revizorji ocenjujejo, da:

- razmejitev dolžnosti niso ustrezne, kar predstavlja visoko raven tveganja prevar na področju plač;
- je revizorju omogočen dostop do vseh pomembnih podatkov in informacij o plačah;
- so v družbi sprejeti pravilniki, ki so podlaga za ugodno kontrolno okolje;
- ima družba tako samodejne kot ročne kontrole, ki pa so v večini primerov nedelujoče in neučinkovite;
- kadrovske in računovodske evidenci niso ustrezno ločene;



- ocenjujejo, da okolje kontroliranja in vzpostavljene notranje kontrole oziroma procesi ne zagotavljajo, da ne more priti do pomembno napačnih navedb na področju postopkov in obračuna plač, ki bi imele pomemben vpliv na računovodske izkaze.

### 3.8.2 Ocena zaznanih tveganj in revizorjev odziv na njih

Ker revizijska družba AB d. o. o. naročnika revidira prvo leto, procesov v družbi še ne pozna podrobno. V okviru analitičnega pregleda so revizorji ugotovili, da obveznosti do zaposlenih predstavljajo pomemben del bilančne vsote, hkrati pa so tudi stroški dela pomemben del vseh stroškov v izkazu poslovnega izida. Družba zaposluje veliko število oseb, zato bi bil vpliv pomembno napačne navedbe potencialno pomemben na ravni celotnih računovodskih izkazov. Revizorji so bili že pri prevzemu posla opozorjeni na obstoj sistemske napake pri izračunu nadurnega dela, kar predstavlja indic, da v obračunu plač morebiti obstajajo tudi druge nepravilnosti. Pri identificiranju in preizkušanju delovanja notranjih kontrol pa so revizorji ugotovili, da je večina kontrol nedelujočih, nepopolnih, netočnih in nezanesljivih. Zato so končno tveganje napak in prevar ocenili kot visoko. V naslednjem poglavju so prikazani analitični postopki in preizkušanje podatkov ustrezne kakovosti in obsega, s katerimi so revizorji tveganje znižali na sprejemljivo raven. Z identifikacijo in oceno tveganja so oblikovali podlago za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja, ki so opisana v nadaljevanju.

Obveznosti do zaposlenih so tvegana postavka, ker se povečujejo zaradi povečevanja števila zaposlenih. Napaka ali prevara ima lahko zaradi količine pomemben vpliv na računovodske izkaze. Verjetnost nastanka napake je zaradi nezanesljivih notranjih kontrol visoka. Tveganje povezujemo z uradnimi trditvami obstoja, popolnosti, obveznosti in pravic ter vrednotenja. Gre za tveganje, pri katerem preizkušanje podatkov zagotovi ustrezne revizijske dokaze. Opravili bodo postopke usklajevanja končnih stanj v glavni knjigi z REK-obrazci, rekapitulacijo in temeljnico knjiženja plač.

V okviru spoznavanja in preizkušanja okolja kontroliranja in procesov v obračunu plač so revizorji zaznali tveganje neevidentiranja obveznosti za neizkoriščene malice. Za izvedbo toplega obroka skrbi zunanji izvajalec, ki edini vodi evidenco stanja dobroimetja za prehrano na registrskih karticah zaposlenih. Ker podatek v družbi ni razpoložljiv, obstaja visoko tveganje, da ob koncu obdobja v glavni knjigi nista pripoznana obveznost in strošek za neizkoriščene malice. Tveganje ima potencialno pomemben vpliv na računovodske izkaze zaradi velikega števila zaposlenih in ga povezujemo z uradnimi trditvami obveznosti in pravice ter vrednotenje. Gre za tveganje, pri katerem preizkušanje podatkov zagotovi ustrezne revizijske dokaze in bodo revizorji uskladili izpis dobroimetja na karticah z obveznostjo v glavni knjigi.

Tako kot obveznosti do zaposlenih tudi stroški dela predstavljajo velik del vseh stroškov v družbi. Napaka ali prevara ima lahko zaradi količine zaposlenih pomemben vpliv na računovodske izkaze. Verjetnost nastanka napake je zaradi nezanesljivih oziroma

nedelujočih notranjih kontrol visoka. Prav tako je treba preveriti, ali je družba odpravila sistemsko nepravilnost obračunavanja nadurnega dela in ali obstaja še kakšna druga nepravilnost, ki je prejšnji revizorji niso zaznali. Tveganje povezujemo z uradnimi trditvami popolnosti, nastanka, točnosti, časovne umestitve in razvrstitve ter lahko ustrezne revizijske dokaze pridobimo prek preizkušanja podatkov. Revizorji bodo opravili postopek analitičnega pregleda stroškov dela, obračuna regresa, test plačilnih list zaposlenih po individualni in kolektivni pogodbi, preveritev bonitet in preveritev kvote za invalide.

Zaradi velikega števila zaposlenih in ugotovitve nedelujočih notranjih kontrol se pojavlja tveganje podcenjenosti in neevidentiranja obveznosti za neizkoriščen letni dopust ter rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade. Tveganje nastanka napake ocenjujejo kot srednje, saj so v lanskem letu opravili oba izračuna. Tveganje je povezano z obstojem, popolnostjo, obveznostmi in pravicami ter vrednotenjem. Revizorji bodo opravili postopke pridobitve izračuna neizkoriščenega dopusta in opravili svoj izračun, da se prepričajo o njegovi ustreznosti. Prav tako bodo pridobili aktuarski izračun od pooblaščenega aktuarja na dan 31. 12. 2017 ter preverili njegovo ustreznost in knjiženje rezervacij v glavno knjigo.

Ugotavljajo tudi tveganje iz naslova izkazovanja previsokih oziroma fiktivnih stroškov agencijskih delavcev v smeri zmanjševanja davka od dohodka pravnih oseb. Družba stroške najema agencijskih delavcev izkazuje med stroški storitev na kontu 410. Po besedah poslovodstva se stroški iz leta v leto povečujejo zaradi pomanjkanja usposobljene delovne sile na trgu. Tveganje je povezano z uradno trditvijo nastanka. V okviru preizkušanja podatkov bodo revizorji preverjali ustreznost zaračunanih agencijskih stroškov v skladu s pogodbami in upravičenost drugih zaračunanih postavk.

Zgoraj opisana tveganja pa ne vsebujejo vseh postavk glavne knjige, ki so jih povezali s področjem stroškov dela v okviru postavljenih ciljev, saj se vse postavke v predhodni fazi revizije niso pokazale kot tvegane. V zaključni fazi revizije bodo revizorji obravnavali tudi te postavke, če bodo ocenili, da so pomembne oziroma bo stanje na 31. 12. 2017 ali promet v letu presegal izvedbeno pomembnost.

## **4 REVIZIJSKI POSTOPKI KOT ODZIV NA OCENJENA TVEGANJA NA PODROČJU PLAČ NA PRIMERU DRUŽBE XY D. O. O.**

### **4.1 Analitični postopki pregleda stroškov dela in obveznosti do zaposlenih na podlagi zaključnih računovodskih izkazov**

Po predhodni fazi revizije sledi zaključna revizija, kjer se revizor skladno z metodologijo osredotoča na zaključne postopke, kot so usklajevanje analitik s končnim stanjem v bruto bilanci, pridobivanje neodvisnih potrditev glede stanja terjatev in obveznosti, preveritev

časovne razvrstitve stroškov in prihodkov in podobno. Tako kot v predhodni reviziji so se revizorji najprej osredotočili na analitični pregled stroškov dela in obveznosti do zaposlenih, saj lahko z njim hitro ugotovijo neobičajna nihanja oziroma odstopanja. Pri naročniku, so najprej pridobili bruto bilanco in konto kartice za celotno leto 2017 ter bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, ki sta prikazana v prilogi 4 in prilogi 5.

#### 4.1.1 Analitični pregled stroškov dela v zaključni reviziji

Analitični pregled stroškov dela od januarja do septembra so opravili že v predhodni fazi revizije, zato so se v zaključni fazi osredotočili na preveritev gibanja v obdobju od oktobra do decembra. Pridobili so konto kartice razreda 47 za celotno leto 2017 v Excelu. Najprej so preverili, ali so konto kartice skladne s pridobljeno bruto bilanco. Nepravilnosti niso ugotovili, zato so v Excelu pripravili pregled stroškov s primerjavo za preteklo leto, kot je prikazano v tabeli 6. Prav tako so pridobili gibanje zaposlenih po mesecih.

*Tabela 6: Analitični pregled stroškov dela v letu 2017 s primerjavo v letu 2016*

| Konto glavne knjige | Naziv konta                                     | Skupaj 2017      | Skupaj 2016      | Indeks letni 17/16 | Absolutna razlika |
|---------------------|---|------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| 470000              | Plače zaposlenecv delo na normo                 | 1.401.937        | 1.352.479        | 103,7              | 49.458            |
| 470001              | Plače zaposlenecv                               | 2.851.361        | 2.611.185        | 109,2              | 240.176           |
| 470100              | Plače zaposlenecv – neizkoriščen dopust         | -19.481          | 16.907           | -115,2             | -36.389           |
| <b>470 Vsota</b>    |   | <b>4.233.816</b> | <b>3.980.571</b> | <b>106,4</b>       | <b>253.245</b>    |
| 471000              | Nadomestila plač zaposlenecv                    | 892.205          | 808.287          | 110,4              | 83.918            |
| <b>471 Vsota</b>    |   | <b>892.205</b>   | <b>808.287</b>   | <b>110,4</b>       | <b>83.918</b>     |
| 472010              | Prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje    | 161.831          | 151.520          | 106,8              | <b>10.312</b>     |
| <b>472 Vsota</b>    |   | <b>161.831</b>   | <b>151.520</b>   | <b>106,8</b>       | <b>10.312</b>     |
| 473005              | Regres za letni dopust                          | 227.570          | 221.531          | 102,7              | 6.039             |
| 473006              | Prevozi   | 0                | 179              | 0,0                | -179              |
| 473007              | Malica med delom                                | 272.556          | 253.521          | 107,5              | 19.035            |
| 473008              | Solidarnostna pomoč                             | 13.458           | 9.185            | 146,5              | 4.273             |
| 473010              | Odpravnine ob upokojitvi                        | 0                | 0                | -                  | 0                 |
| 473011              | Jubilejne nagrade                               | 0                | 0                | -                  | 0                 |
| 473015              | Odpravnine za določen čas                       | 1.957            | 913              | 214,4              | 1.044             |
| 473016              | Prevozi delavcev služba doma                    | 306.700          | 295.103          | 103,9              | 11.598            |
| 473017              | Razlika prispevki minimalna plača               | 2.414            | 1.017            | 237,4              | 1.397             |
| 473018              | Konkurenčna klavzula                            | 4.693            | 427              | 1100,0             | 4.267             |
| <b>473 Vsota</b>    |   | <b>829.349</b>   | <b>781.875</b>   | <b>106,1</b>       | <b>47.473</b>     |
| 474001              | Prispevki za zdravstveno varstvo                | 371              | 326              | 113,5              | 44                |
| 474002              | Prispevki za pokojninsko invalidsko zavarovanje | 270              | 259              | 104,3              | 11                |
| 474100              | Prispevki – neizkoriščen dopust                 | -3.136           | 2.722            | -115,2             | -5.859            |
| 474200              | Prispevki delodajalca                           | 835.920          | 774.014          | 108,0              | 61.905            |
| <b>474 Vsota</b>    |   | <b>833.424</b>   | <b>777.321</b>   | <b>107,2</b>       | <b>56.102</b>     |
| 479001              | Rezervacije za odpravnine                       | 50.107           | 39.405           | 127,2              | 10.702            |
| 479002              | Rezervacije za jubilejne nagrade                | 21.372           | 21.177           | 100,9              | 195               |
| <b>479 Vsota</b>    |   | <b>71.479</b>    | <b>60.582</b>    | <b>118,0</b>       | <b>10.897</b>     |
| <b>Skupna vsota</b> |   | <b>7.022.103</b> | <b>6.560.156</b> | <b>107,0</b>       | <b>461.947</b>    |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Na podlagi tabele 6 so ugotovili, da so se stroški dela v letu 2017 v primerjavi z letom 2016 povišali za 7 % oziroma za 461.947 EUR. Največje povišanje stroškov, enako kot v predhodni reviziji, je mogoče opaziti na kontih plač in nadomestil plač. Povišanje stroškov lahko pojasnijo s povečanjem povprečnega števila zaposlenih v družbi XY d. o. o., ki so se v letu 2017 povečali za 5 % v primerjavi z lanskim letom in z višjimi stroški iz naslova aktuarja, kar je zopet posledica novih zaposlenih in staranja zaposlenih. Ugotovili so tudi, da je promet stroškov odpravnin ob upokojitvi in jubilejnih nagrad ob koncu obdobja storniran. Sklepajo lahko, da je to posledica knjiženja aktuarja, kar je prikazano v naslednjem poglavju. Drugih pomembnejših odstopanj ne ugotavljamo. Podrobnejši prikaz gibanja stroškov dela in zaposlenih po mesecih je prikazan v tabeli 7.

*Tabela 7: Gibanje stroškov dela in zaposlenih po mesecih ter povprečna bruto plača na zaposlenega*

| Konto   | 470       | 471     | 472     | 473     | 474     | 479    | Skupaj    | Št. zap. | Družba XY | Najet zap. | Povpr. bruto plača |
|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|--------|-----------|----------|-----------|------------|--------------------|
| JAN     | 340.820   | 48.307  | 12.179  | 69.995  | 63.444  | 0      | 534.744   | 376      | 252       | 124        | 1.544              |
| FEB     | 347.605   | 54.771  | 12.470  | 67.731  | 65.659  | 0      | 548.237   | 407      | 253       | 154        | 1.593              |
| MAR     | 362.934   | 35.134  | 12.367  | 76.351  | 64.771  | 0      | 551.557   | 415      | 250       | 165        | 1.592              |
| APR     | 324.600   | 82.997  | 12.616  | 66.442  | 66.828  | 0      | 553.482   | 431      | 252       | 179        | 1.617              |
| MAJ     | 324.497   | 73.480  | 13.283  | 71.323  | 64.699  | 0      | 547.281   | 437      | 251       | 186        | 1.583              |
| JUN     | 337.013   | 63.856  | 13.407  | 73.099  | 65.069  | 0      | 552.444   | 441      | 249       | 193        | 1.612              |
| JUL     | 276.759   | 118.016 | 12.975  | 62.267  | 64.267  | 0      | 534.283   | 445      | 252       | 193        | 1.567              |
| AVG     | 291.468   | 121.019 | 13.472  | 66.861  | 67.021  | 0      | 559.840   | 453      | 253       | 199        | 1.628              |
| SEP     | 369.029   | 45.785  | 13.253  | 74.356  | 67.947  | 0      | 570.370   | 460      | 254       | 206        | 1.633              |
| OKT     | 358.301   | 64.790  | 13.128  | 79.618  | 68.917  | 0      | 584.753   | 472      | 261       | 211        | 1.619              |
| NOV     | 552.771   | 59.871  | 18.566  | 75.581  | 99.283  | 0      | 806.072   | 476      | 264       | 212        | 2.321              |
| DEC     | 348.020   | 124.180 | 14.116  | 45.727  | 75.519  | 71.479 | 679.040   | 489      | 276       | 213        | 1.711              |
| 2017    | 4.233.816 | 892.205 | 161.831 | 829.349 | 833.424 | 71.479 | 7.022.103 | 442      | 256       | 186        | 1.668              |
| 2016    | 3.980.571 | 808.287 | 151.520 | 781.875 | 777.321 | 60.582 | 6.560.156 | 351      | 243       | 107        | 1.637              |
| I 17/16 | 106       | 110     | 107     | 106     | 107     | 118    | 107       | 126      | 105       | 174        | 102                |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

Ugotovili so, da je v obdobju od oktobra do decembra občutno povišanje stroškov dela, predvsem v mesecu novembru in decembru. V mesecu novembru je družba obračunala poslovno uspešnost ter nagrado za prizadevno in uspešno delo. Za poslovno uspešnost so pridobili REK-obrazec, kjer je razvidno, da je bilo izplačilo izvedeno 5. 12. 2017 vsem 264 zaposlenim na dan 30. 11. 2017. Poslovna uspešnost je bila izplačana v višini 139.384 EUR bruto. Nagrada za prizadevno in uspešno delo je bila izplačana ob novembrski plači. Pridobili so obvestilo direktorja, znesek nagrade je odvisen od osebne ocene, ki jo zaposlenemu dodeli neposredni vodja, in od prisotnosti v obdobju od 1. 12. 2016 do 30. 11. 2017. Nagrada znaša povprečno 350 EUR, pridobili so tudi seznam zneskov nagrade po zaposlenih. V mesecu decembru so revizorji ugotovili, da so nadomestila plač občutno višja v primerjavi z drugimi meseci, saj ima družba XY d. o. o. konec leta kolektivni dopust, posledično so stroški povračil nižji. V decembru je družba poknjžila tudi aktuarski izračun, iz tega naslova so višji stroški na kontu 479.

#### 4.1.2 Analitični pregled obveznosti do zaposlenih v zaključni reviziji

Poleg analitičnega pregleda stroškov dela so revizorji opravili tudi podrobnejši analitični pregled obveznosti do zaposlenih. Ugotavljajo, da so se obveznosti do zaposlenih v letu 2017 v primerjavi s preteklim letom povečale za 9 % oziroma za 64.917 EUR. Skladno s pojasnili gibanj pri stroških dela so se najbolj povečale obveznosti za plače in nadomestila ter prispevke delodajalca. Opaziti je, da so se obveznosti za neizkoriščen dopust v primerjavi z lanskim letom nekoliko zmanjšale. Drugih pomembnejših odstopanj ne ugotavljajo. Analitični pregled je prikazan v tabeli 8.

Tabela 8: Analitični pregled obveznosti do zaposlenih v letu 2017 s primerjavo v letu 2016

| Konto   | Naziv konta                                    | 31.12.2017     | 31.12.2016     | Struktura (v %) | Indeks letni 17/16 | Absolutna razlika |
|---|--|----------------|----------------|-----------------|--------------------|-------------------|
| 250000  | Obveznosti za bruto obračunane plače           | 0              | 0              | 0               | -                  | 0                 |
| 250100  | Obveznosti za neizkoriščen dopust              | 126.670        | 149.288        | 17              | 84,8               | -22.618           |
| <b>250 Vsota</b>  |  | <b>126.670</b> | <b>149.288</b> | <b>17</b>       | <b>84,8</b>        | <b>-22.618</b>    |
| 251000  | Obveznosti za čiste plače                      | 234.446        | 207.415        | 31              | 113,0              | 27.030            |
| 251001  | Obveznosti za nadomestila                      | 88.014         | 68.995         | 12              | 127,6              | 19.019            |
| <b>251 Vsota</b>  |  | <b>322.459</b> | <b>276.410</b> | <b>42</b>       | <b>116,7</b>       | <b>46.049</b>     |
| 253000  | Obveznosti za prispevke delavca                | 111.332        | 94.788         | 15              | 117,5              | 16.544            |
| <b>253 Vsota</b>  |  | <b>111.332</b> | <b>94.788</b>  | <b>15</b>       | <b>117,5</b>       | <b>16.544</b>     |
| 254000  | Obveznosti za davke iz kosmatih plač           | 71.295         | 56.770         | 9               | 125,6              | 14.525            |
| 254003  | Obveznosti za davke za regres                  | 0              | 0              | 0               | -                  | 0                 |
| <b>254 Vsota</b>  |  | <b>71.295</b>  | <b>56.770</b>  | <b>9</b>        | <b>125,6</b>       | <b>14.525</b>     |
| 255001  | Obveznosti za prejemke – prevoz                | 22.556         | 23.137         | 3               | 97,5               | -581              |
| 255008  | Obveznosti za prejemke – prehrana              | 6.824          | 7.734          | 1               | 88,2               | -911              |
| 255010  | Obveznosti za druge prejemke                   | 3.679          | 3.743          | 0               | 98,3               | -63               |
| 255011  | Obveznosti za potne naloge                     | 0              | 0              | 0               | -                  | 0                 |
| <b>255 Vsota</b>  |  | <b>33.059</b>  | <b>34.614</b>  | <b>4</b>        | <b>95,5</b>        | <b>-1.555</b>     |
| 256000  | Avtorski honorar                               | 0              | 0              | 0               | -                  | 0                 |
| <b>256 Vsota</b>  |  | <b>0</b>       | <b>0</b>       | <b>0</b>        | <b>-</b>           | <b>0</b>          |
| 266007  | Avtorski honorarji                             | 0              | 0              | 0               | -                  | 0                 |
| 266010  | Obveznosti za prispevke izplačevalca           | 81.451         | 69.333         | 11              | 117,5              | 12.118            |
| 266011  | Prispevki za pokojninsko zavarovanje invalidov | 1.504          | 2.758          | 0               | 54,5               | -1.254            |
| 266107  | Obveznosti za PDPZ                             | 14.116         | 13.007         | 2               | 108,5              | 1.109             |
| <b>266 Vsota</b>  |  | <b>97.071</b>  | <b>85.099</b>  | <b>13</b>       | <b>114,1</b>       | <b>11.972</b>     |
| <b>Skupaj kratkoročne poslovne obveznosti do zaposlenih</b> |  | <b>761.887</b> | <b>696.970</b> | <b>100</b>      | <b>109,3</b>       | <b>64.917</b>     |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

## **4.2 Podrobno preizkušanje podatkov postavk obveznosti do zaposlenih in stroškov dela v zaključni reviziji**

Na osnovi preizkušanja delovanja notranjih kontrol v prejšnjem poglavju so revizorji potrdili, da notranje kontrole na področju stroškov dela niso ustrezno vzpostavljene in ne delujejo popolno, točno in zanesljivo. Revizorji so podali oceno, da se na notranje kontrole na področju plač ne morejo zanesti, zato so temu primerno prilagodili izbiro vzorca pri podrobnem preizkusu podatkov v zaključni reviziji. V zaključni reviziji testa delovanja notranjih kontrol za obdobje od oktobra do decembra niso izvedli, saj se sistem notranjega kontroliranja v družbi v tem času ni spreminjal. V nadaljevanju so predstavljeni podrobni preizkusi podatkov, ki so jih revizorji izvedli v zaključni reviziji, kot odziv na nedelujoče notranje kontrole in ugotovljena tveganja. V zaključni fazi revizije so načrtovali izvedbo testa plačilnih list, preveritev obračuna bonitet, preveritev stroškov agencijskih delavcev, uskladitev stanj obveznosti do zaposlenih na 31. 12. 2017 z REK-obrazcem, uskladitev prometa obveznosti in stroškov za mesec december, uskladitev REK-obrazcev s stroški, preveritev terjatev iz naslova refundacij, preveritev evidentiranja neizkoriščenih dopustov, rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade, neizkoriščenih malic ter izpolnjevanja kvote za invalide.

Testi podrobnega preizkušanja podatkov so predstavljeni v nadaljevanju, nekateri izmed njih so se zaradi nepomembnega prometa med letom ali salda na koncu obdobja izkazali za nepotrebne in jih zato nismo izvajali.

### **4.2.1 Preveritev obračuna decembrske plače prek plačilnih list zaposlenih po individualni in kolektivni pogodbi**

Preveritev plačilnih list zaposlenih po kolektivni in individualni pogodbi za mesec december so revizorji izvedli zaradi ugotovitve nedelujočih notranjih kontrol, in sicer kontrole pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov ter kontrole zagotavljanja skladnosti s predpisi. Pridobili so maso plač po zaposlenih za mesec december v Excelu in jo shranili na strežnik. V prvem koraku so preverili, ali je masa plač usklajena z rekapitulacijo za mesec december. Ugotovili so, da zneska nista usklajena, saj so v izpisu mase plač zajeti tudi agencijski delavci, ki plače ne prejemajo v družbi XY d. o. o., ampak so za izplačilo odgovorne posredovalne agencije. Družba XY d. o. o. vodi svojo evidenco izplačil agencijskim delavcem, da lažje ocenijo, kakšen bo prejeti račun za najem delovne sile. Iz mase plač so izločili agencijske delavce in ugotovili, da je skupni znesek usklajen z rekapitulacijo.

V izpisu mase plač so na voljo podatki o kadrovske številki delavca, ime in priimek, vrsta delavca (notranji ali agencijski), vrsta pogodbe (individualna ali kolektivna), naziv delovnega mesta, izobrazba, datum nastopa na delovno mesto, vrsta pogodbe (za nedoločen oziroma za določen čas), datum poteka pogodbe, obračunane ure, nadure, bruto znesek, neto znesek, povračila za prehrano in prevoz ter znesek izplačila zaposlenemu. Iz

izpisa mase plač so si revizorji izbrali štiri naključno izbrane zaposlene po individualni pogodbi in direktorja ter deset zaposlenih po kolektivni pogodbi, od tega pet zaposlenih, ki so se zaposlili v letu 2017, in pet zaposlenih, ki so pogodbo o zaposlitvi sklenili že pred letom 2017.

Za izbrane zaposlene so pridobili pogodbe o zaposlitvi na vpogled z vsemi pripadajočimi aneksi, plačilne liste za mesec december 2017, podlago za izračun povračila stroškov prevoza na delo in izpis prisotnosti za mesec december 2017 iz registrske ure. Vsebino pridobljenih podlag so zaradi varovanja osebnih podatkov le popisali in jih niso odlagali na strežnik oziroma v fizični obliki v regulator. V nadaljevanju je prikazana preveritev le na enem primeru, pri vseh izbranih zaposlenih pa so preverili:

- kakšne so določbe v pogodbi o zaposlitvi in ali so le-te skladne s plačilno listo;
- pravilnost plače na osnovi tarifnega in plačilnega razreda, določenega v pogodbi o zaposlitvi;
- pravilnost dogovorjene izhodiščne plače v primeru individualne pogodbe;
- izračun delovne dobe zaposlenega v pravilni višini, glede na kolektivno pogodbo;
- skladnost drugih dodatkov na osnovno plačo s kolektivno pogodbo oziroma individualno pogodbo;
- ali se za urno postavko za bolniško odsotnost in dopust uporablja osnova, ki je skladna z zakonom oziroma kolektivno pogodbo;
- ali je število ur prisotnosti, dopustov in bolniških odsotnosti iz registrske ure usklajeno z obračunanimi urami in bolniškimi listi;
- ali je višina nadomestila za prehrano in prevoz ustrezna glede na zakon, kolektivno pogodbo in notranje pravilnike;
- vsebino odtegljajev;
- ali je znesek dohodnine ustrezen glede na splošne, osebne in posebne olajšave;
- ali so prispevki iz plače ustrezno obračunani.

V nadaljevanju je prikazana preveritev plačilne liste z vsemi podlagami za zaposlenega, ki ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas na podlagi Kolektivne pogodbe za dejavnost elektroindustrije (zaposleni številka 1).

#### *4.2.1.1 Preveritev obračuna plače za izbranega zaposlenega*

Za zaposlenega številka 1 so revizorji pridobili pogodbo o zaposlitvi, plačilno listo za mesec december 2017, izpis prisotnosti iz registrske ure in podlago za povračilo stroškov prevoza. Zaposleni ima sklenjeno pogodbo na podlagi Kolektivne pogodbe za dejavnost elektroindustrije. Pogodbo je zaposleni z delodajalcem, družbo XY d. o. o., sklenil dne 16. 1. 2015, delo je nastopil dne 19. 1. 2015. Pogodba o zaposlitvi je sklenjena za nedoločen čas za delovno mesto Konstrukter. Osnovna mesečna bruto plača po pogodbi znaša 1.870 EUR in spada v sedmi tarifni razred in v 31. plačilni razred. Revizorji so znesek plače

preverili po tarifni prilogi k podjetniški kolektivni pogodbi (XY d. o. o., 2017b), v kateri so tarifni razredi ugodnejši za delavca kot pa po kolektivni pogodbi za dejavnost elektroindustrije. Bruto plača po pogodbi je usklajena s tarifno prilogo, nepravilnosti niso ugotovili.

Po plačilni listi so preverili pravilnost obračunanega zneska. Preverili so število obračunanih ur rednega dela, dopusta in nadur z izpisom iz registrske ure in številom delovnih dni v mesecu septembru, kjer nepravilnosti ali razhajanj med številom ur niso zasledili. Redno delo in dopust skupaj znašata 1.870 EUR, kolikor je pogodbeno določena bruto mesečna plača.

Zaposleni je opravil tudi nekaj nadur, preverili so, ali znaša faktor izplačila 50 % urne postavke zaposlenega. Nepravilnosti pri obračunu nadur niso ugotovili. Preverili so izplačilo dodatka za delovno dobo, ki znaša 0,5 % za vsako dopolnjeno leto. Zaposleni ima skupno delovno dobo v višini dve leti in 10 mesecev, dodatek za delovno dobo je obračunan v ustrezni višini 1 % od osnovne plače. Bruto plača zaposlenega za mesec december 2017 je znašala 2.017,7 EUR.

Preverili so tudi povračilo stroškov prehrane in prevoza. Ker imajo zaposleni zagotovljeno toplo malico, je bila zaposlenemu obračunana le malica nad 8 urami, ko je opravljal nadurno delo, v višini 0,76 EUR na uro, skladno s pravilnikom. Povračilo stroškov prevoza pa je obračunano v višini razdalje od stalnega prebivališča zaposlenega do sedeža družbe, pomnoženo z 0,18 EUR/km. Nepravilnosti revizorji niso ugotovili.

V sklopu notranje metodologije revizijske družbe AB d. o. o. imajo revizorji za preveritev pravilnosti obračunavanja prispevkov in davkov na plačilnih listah pripravljeno Excelovo datoteko, kjer so prednastavljene formule, ki na podlagi vnosa bruto plače izračunajo prispevke in dohodnino. Ročno je treba korigirati le morebitne posebne in osebne olajšave. Pri tem so upoštevali lestvico za odmero dohodnine skladno s Pravilnikom o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2017 (Ur. l. RS, št. 79/2016). Zaposleni številka 1 je imel pri obračunu septembrske plače le splošno olajšavo v višini 275,22 EUR, kar je ustrezna višina splošne olajšave, saj bruto mesečni dohodek zaposlenega presega znesek 1.109,74 EUR (Čižman, 2018). Osnova za dohodnino je znašala 1.296,56 EUR in se izračuna kot bruto plača, zmanjšana za prispevke delojemalca. Izračuni prispevkov in dohodnine so prikazani v tabeli 9 in tabeli 10. Pri izračunih revizorji niso ugotovili nepravilnosti v primerjavi s plačilno listo, saj program za obračun plač samodejno izračuna zneske na podlagi vnesenih parametrov.



Tabela 9: Preveritev obračuna prispevkov za socialno varnost delojemalcev in delodajalcev za izbranega zaposlenega

| Prispevki                             | Osnova za izračun | Prispevki iz bruto plače (plača delojemalec) |               | Prispevki na bruto plačo (plača delodajalec) |               |
|---------------------------------------|-------------------|--|---------------|--|---------------|
|                                       |                   | stopnja                                      | znesek        | stopnja                                      | znesek        |
| Pokojninsko in invalidsko zavarovanje | 2.017,70          | 15,50  | 312,74        | 8,85   | 178,57        |
| Zdravstveno zavarovanje               |                   | 6,36   | 128,33        | 6,56   | 132,36        |
| Zaposlovanje                          |                   | 0,14   | 2,82          | 0,06   | 1,21          |
| Starševsko varstvo                    |                   | 0,10   | 2,02          | 0,10   | 2,02          |
| Poškodbe pri delu                     |                   | -  | -             | 0,53   | 10,69         |
| <b>Skupaj</b>                         |                   | <b>22,10</b>                                 | <b>445,91</b> | <b>16,10</b>                                 | <b>324,85</b> |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Tabela 10: Preveritev obračuna mesečne akontacije dohodnine za izbranega zaposlenega

| Neto mesečna davčna osnova v EUR |          | Lestvica                                |   | Osnova                          |   | Dohodnina |
|----------------------------------|----------|---|---|---------------------------------|---|-----------|
| Nad                              | Do       | Fiksen znesek dohodnine glede na razred | Stopnja variabilnega dela dohodnine glede na razred v % | Osnovna bruto plača zaposlenega | Osnova za izračun variabilnega dela dohodnine |           |
|                                  | 668,44   |   | 16  | 1.296,57                        |   | 207,45    |
| 668,44                           | 1.700,00 | 106,95                                  | 27  | 1.296,57                        | 628,13  | 276,55    |
| 1.700,00                         | 4.000,00 | 385,47                                  | 34  | 1.296,57                        | -403,43                                       | 248,30    |
| 4.000,00                         | 5.908,93 | 1167,47                                 | 39  | 1.296,57                        | -2.703,43                                     | 113,13    |
| 5.908,93                         |          | 1911,95                                 | 50  | 1.296,57                        | -4.612,36                                     | -394,23   |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Za vseh ostalih 14 izbranih zaposlenih so revizorji opravili preveritev na enak način, kot je opisano in prikazano pri zaposlenem številka 1, z razliko pri preveritvi višine pogodbeno določene mesečne plače zaposlenih po individualni pogodbi, kjer je znesek individualno določen in ne prek tarifnih in plačilnih razredov. Nepravilnosti pri obračunu rednega dela, dopusta, boleznin, dodatka za nadurno delo, delovne dobe, prispevkov, dohodnine, povračilu prevoza in prehrane niso ugotovili.

Ker je imelo osem od 15 izbranih zaposlenih obračunano nadurno delo in pri nobenem revizorji niso ugotovili nepravilnosti, lahko na podlagi vzorca zaključijo, da je družba v sistemu obračuna plač korigirala faktor za nadurno delo, da je le-ta skladen s kolektivno pogodbo. Dodatno je referentka za obračun plač zaslonsko pokazala, da je faktor za nadurno delo ustrezno korigiran. Ker pa je zastaralni rok za terjatve iz delovnega razmerja pet let, so revizorji pridobili vse rekapitulacije plač od leta 2013 do leta 2017, na katerih je nadurno delo posebej prikazano, zato so lahko pripravili oceno potencialnih terjatev zaposlenih. Po rekapitulacijah so opazili, da se nadurno delo ne pojavlja vsak mesec, prav

tako ne v visokih zneskih. Naredili so oceno mesečnega zneska nadurnega dela, ki smo ga pomnožili z 12 meseci in s štirimi leti, glede na to, da je bil faktor v letu 2017 ustrezno korigiran. Nato so ponovili izračun, le da so ocenjeni mesečni znesek povišali s 30 % na 50 %, kolikor je nadomestilo za nadurno delo po 47. členu Kolektivne pogodbe za dejavnost elektroindustrije. Ugotavljajo razliko v višini 72.000 EUR, kar predstavlja oceno potencialnih terjatev zaposlenih na 31. 12. 2017. Poslovodstvu so revizorji izdali priporočilo, da se zaposlenim, ki so bili zaposleni v družbi v obdobju zadnjih petih let in so imeli obračunane nadure, izplača razlika, prav tako so znesek uvrstili na seznam napak – podcenjene obveznosti do zaposlenih in stroški dela.

#### 4.2.2 Preveritev obračuna bonitet za mesec december

Med izbranimi plačilnimi listami so revizorji v preveritev zajeli tudi plačilno listo direktorja družbe XY d. o. o. Zaposleni plačuje boniteto za uporabo službenega vozila, in sicer z njim mesečno prevozi do 500 kilometrov v zasebne namene in ima plačano gorivo. Družba XY d. o. o. je avtomobil kupila 1. 11. 2012, le-ta je imel nabavno vrednost 97.195 EUR. Preverili so izračun bonitete s plačilno listo direktorja in obrazcem REK-1 za decembrsko plačo, saj je direktor edini z boniteto za službeno vozilo. Nepravilnosti niso odkrili, boniteta je v decembru 2017 znašala 318,92 EUR, prikaz izračuna bonitete je v tabeli 11.

*Tabela 11: Izračun bonitete za direktorja družbe XY d. o. o.*

| Leto    | Osnova za boniteto | v EUR              |                             |                     |                              |
|---------|--------------------|--------------------|-----------------------------|---------------------|------------------------------|
|         |                    | Boniteta do 500 km | Boniteta do 500 km + gorivo | Boniteta nad 500 km | Boniteta nad 500 km + gorivo |
| 1. leto | 97.195,00          | 728,96             | 911,20                      | 1.457,93            | 1.822,41                     |
| 2. leto | 82.615,75          | 619,62             | 774,52                      | 1.239,24            | 1.549,05                     |
| 3. leto | 68.036,50          | 510,27             | 637,84                      | 1.020,55            | 1.275,68                     |
| 4. leto | 53.457,25          | 400,93             | 501,16                      | 801,86              | 1.002,32                     |
| 5. leto | 43.737,75          | 328,03             | 410,04                      | 656,07              | 820,08                       |
| 6. leto | 34.018,25          | 255,14             | 318,92                      | 510,27              | 637,84                       |
| 7. leto | 24.298,75          | 182,24             | 227,80                      | 364,48              | 455,60                       |
| 8. leto | 14.579,25          | 109,34             | 136,68                      | 218,69              | 273,36                       |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

#### 4.2.3 Preveritev pravilnosti in upravičenosti stroškov agencijskih delavcev

Za preveritev stroškov agencijskih delavcev so revizorji pridobili konto kartico 410 za obdobje od januarja do decembra 2017 v Excelu. Pripravili so seznam po številkah prejetih računov in si izbrali pet največjih prejetih računov za agencijske delavce v obravnavanem obdobju. Pridobili so tudi pripadajoče pogodbe, da so lahko preverili ustreznost zaračunanih agencijskih stroškov (provizije) v skladu s pogodbo in upravičenost zaračunanih drugih postavk (refundacije, povračila, stroški zdravniških pregledov in

podobno). Ugotavljajo, da znaša % provizije od 5 % do 7 %, odvisno od posredovalne agencije. Nepravilnosti pri preveritvi stroškov agencijskih delavcev niso ugotovili, zneski so skladni s pogodbami oziroma opravljenim delom najetih delavcev. Revizorji ocenjujejo, da stroški agencijskih delavcev niso fiktivni.

#### 4.2.4 Uskladitev stanj obveznosti do zaposlenih z obrazcem REK-1 za december

Če družba redno poravnava svoje obveznosti iz naslova plač, se bodo končna stanja na kontih 25 in 26, ki se nanašajo na obveznosti iz naslova plač, nanašala le na decembrsko plačo, ki je bila izplačana v mesecu januarju 2018. Revizorji so pridobili oddan obrazec REK-1 za decembrsko plačo in rekapitulacijo decembrske plače ter ju uskladili s končnimi stanji obveznosti do zaposlenih na 31. 12. 2017. Opravljena uskladitev je prikazana v tabeli 12. Pri uskladitvi ugotavljajo razlike nematerialnih vrednosti, ki se vsebinsko nanašajo na izplačane jubilejne nagrade in odpravnine in jih niso posebej preverjali. REK-obrazec in rekapitulacijo so prejeli v elektronski obliki in ju shranili na strežnik. Pri usklajevanju so opazili, da družba obveznosti za prispevke izplačevalca knjiži na konto 266. Bolj pravilno bi bilo knjiženje na konto 258, računovodstvo je bilo opozorjeno, da bodo v bilanci stanja prispevke izplačevalca ročno prerazvrstili iz obveznosti do države med obveznosti do zaposlenih.

*Tabela 12: Usklajenost obveznosti iz naslova plač za mesec december 2017 z obrazcem REK-1 in rekapitulacijo plač*

| v EUR  |   |                   |                       |                |                |              |
|--------|---|-------------------|-----------------------|----------------|----------------|--------------|
| Kto    | Vsebina   | 31.12.2017        | REK-1                 | Razlika        | Rekapitulacija | Razlika      |
|        | <b>Kratkoročne obveznosti do zaposlenecv</b>                |                   |                       |                |                |              |
| 251    | Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač               | 322.459           | 319.577               | 2.882          | 320.452        | 875          |
| 253    | Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač | 111.332           | 111.161               | 171            | 111.068        | -93          |
| 254    | Obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač     | 71.295            | 71.000                | 296            | 71.254         | 254          |
|        | <b>Skupaj</b>   | <b>505.087</b>    | <b>501.738</b>        | <b>3.349</b>   | <b>502.774</b> | <b>1.036</b> |
|        | <b>Obveznosti do državnih in drugih institucij</b>          |                   |                       |                |                |              |
| 266010 | Obveznosti za prispevke izplačevalca                        | 81.451            | 81.025                | 426            | 81.156         | 131          |
| 266107 | Zavarovalnica Triglav – PDPZ                                | 14.116            | 14.116                | 0              | 14.116         | 0            |
|        | <b>Skupaj</b>   | <b>81.451</b>     | <b>81.025</b>         | <b>426</b>     | <b>95.272</b>  | <b>131</b>   |
| 255    | <b>Drugi prejemki</b>                                       | <b>31.12.2017</b> | <b>Rekapitulacija</b> | <b>Razlika</b> |                |              |
|        | – prehrana  | 6.824             | 6.819                 | 5              |                |              |
|        | – prevoz  | 22.555            | 22.973                | -418           |                |              |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Ker revizijo računovodskih izkazov revizorji opravljajo prvo leto, so test opravili tudi za preveritev začetnih stanj obveznosti do zaposlenih na 31. 12. 2016. Pridobili so obrazec

REK-1 za plačo december 2016 in pripadajočo rekapitulacijo. Opravili so uskladitev na 31. 12. 2016, ki je prikazana v tabeli 13. Razlik niso podrobneje raziskovali.

*Tabela 13: Usklajenost obveznosti iz naslova plač za mesec december 2016 z obrazcem REK-1 in rekapitulacijo plač*

| v EUR       |   |                   |                       |                |                |            |
|-------------|---|-------------------|-----------------------|----------------|----------------|------------|
| Kto         | Vsebina   | 31.12.2016        | REK-1                 | Razlika        | Rekapitulacija | Razlika    |
|             | <b>Kratkoročne obveznosti do zaposlenecv</b>                |                   |                       |                |                |            |
| 251         | Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač               | 276.410           | 276.274               | -136           | 276.506        | 231        |
| 253         | Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač | 94.788            | 94.851                | 63             | 95.067         | 216        |
| 254         | Obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač     | 56.770            | 56.589                | -182           | 56.699         | 110        |
|             | <b>Skupaj</b>   | <b>427.969</b>    | <b>427.714</b>        | <b>-254</b>    | <b>428.272</b> | <b>557</b> |
|             | <b>Obveznosti do državnih in drugih inštitucij</b>          |                   |                       |                |                |            |
| 266010      | Obveznosti za prispevke izplačevalca                        | 69.333            | 69.107                | -226           | 69.265         | 157        |
| 266107      | Prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje                | 13.007            | 13.007                | 0              | 13.007         | 0          |
|             | <b>Skupaj</b>   | <b>82.341</b>     | <b>82.115</b>         | <b>-226</b>    | <b>82.272</b>  | <b>157</b> |
| <b>Kto.</b> | <b>Drugi prejemki</b>                                       | <b>31.12.2016</b> | <b>Rekapitulacija</b> | <b>Razlika</b> |                |            |
| 255         | - prehrana  | 7.735             | 7.735                 | 0              |                |            |
|             | - prevoz  | 23.137            | 23.137                | 0              |                |            |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

#### 4.2.5 Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za december

Na podlagi pridobljene bruto bilance za obdobje od januarja do decembra 2017 in konto kartic za isto obdobje so revizorji opravili uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec december. Test so revizorji opravili zaradi dvoma o delovanju notranje kontrole zbiranja in posredovanja podatkov v obračun plač in prenosa obračuna plač v glavno knjigo. Hkrati so preverili tudi pravilnost knjiženja. Uskladitev je opravljena v tabeli 14. Kreditni promet obveznosti znaša 635.216 EUR, debetni promet stroškov pa 596.173 EUR. Razlika v višini 39.043 EUR se nanaša na terjatve za refundacije bolnin in invalidnin, ki jih družba terja od države. Pri uskladitvi so promet na kontu 473 zmanjšali za mesečno razmejen strošek regresa (dejanska obveznost je nastala v mesecu juniju) in za strošek malic, ki jih zagotavlja zunanji izvajalec (protikonto 220). Nepravilnosti pri uskladitvi niso ugotovili.

Tabela 14: Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec december

| Konto | Opis  | Promet debet   | Promet kredit  |
|-------|---|----------------|----------------|
| 251   | Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač               |                | 322.459        |
| 253   | Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač |                | 111.332        |
| 254   | Obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač     |                | 71.295         |
| 255   | Drugi prejemki iz delovnega razmerja                        |                | 33.059         |
| 266   | Obveznosti za prispevke izplačevalca                        |                | 97.071         |
|       | <b>Skupaj obveznosti iz naslova plač</b>                    |                | <b>635.216</b> |
| 470   | Plače zaposlenih  | 348.020        |                |
| 471   | Nadomestila plač zaposlenih                                 | 124.181        |                |
| 472   | PDPZ  | 14.116         |                |
| 473*  | Povračila stroškov dela                                     | 34.337         |                |
| 474   | Prispevki delodajalca                                       | 75.519         |                |
|       | <b>Skupaj stroški dela</b>                                  | <b>596.173</b> |                |
| 162   | Terjatve za refundacije                                     | 39.043         |                |
|       | <b>Skupaj terjatve in stroški iz naslova plač</b>           | <b>635.216</b> |                |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

#### 4.2.6 Uskladitev obračuna regresa s stroški in obrazci REK-1 do decembra

Pri pregledu obračuna regresa so revizorji najprej pridobili sklep vodstva, ki ga je podpisal direktor, s katerim je določena višina regresa v višini 900 EUR. Zaposleni, ki imajo pogodbo za določen čas, pa bodo v skladu s 131. členom ZDR-1 prejeli regres v sorazmernem delu. Poračun regresa bo opravljen v decembru 2017. Nato so pridobili REK-obrazec za regres, ki je bil izplačan 30. 6. 2017 249 zaposlenim v višini 219.736 EUR bruto in 21. 12. 2017 31 zaposlenim v sorazmerni višini 7.834 EUR bruto.

Preverili so, ali se število zaposlenih na REK-obrazcu ujema s številom v kadrovski evidenci na dan 30. 6. 2017 in 31. 12. 2017. Razhajanj niso ugotovili. Pridobili so tudi seznam izplačila regresa po zaposlenih in ga primerjali z oddanim REK-obrazcem. Znesek na seznamu je usklajen z oddanimi REK-obrazci, prav tako število zaposlenih. Regres je bil izplačan v bruto višini 900 EUR oziroma v sorazmernem delu glede na čas zaposlitve.

Bruto znesek izplačanega regresa na REK-obrazcih skupaj znaša 227.570 EUR. Na kontu 473005 družba v obdobju od januarja do decembra beleži stroške regresa v višini 227.570 EUR. Strošek regresa je usklajen z REK-obrazci. Nepravilnosti ne ugotavljajo. Obveznost za regres je na 31. 12. 2017 zaprta, prav tako ne izkazujejo odprtega stanja na kontu 190.

Preverili so tudi, ali je izplačana višina regresa v mejah predpisanega. 131. člen ZDR-1 določa, da je najnižji znesek izplačanega regresa enak višini minimalne plače. 6. člen Zakona o minimalni plači določa, da minister za delo najkasneje do 31. januarja tekočega leta določi višino minimalne plače. V Uradnem listu Republike Slovenije, številka 4/17, je ministrica 20. 1. 2017 določila znesek minimalne plače za leto 2017 v višini 804,96 EUR (Znesek minimalne plače, Ur. l. RS, št. 4/2017). Vendar pa tarifna priloga h Kolektivni

pogodbi za elektroindustrijo Slovenije določa, da je najnižji polni znesek regresa 840 EUR. 44. člen ZDoh-2 navaja, da znaša najvišji znesek regresa, od katerega ni treba obračunati prispevkov, 70 % povprečne plače v RS za predpretekli mesec. Povprečna mesečna bruto plača za april 2017 znaša 1.591 EUR, 70 % znaša 1.113,7 EUR (Vrh, 2017). Revizorji so ugotovili, da znesek izplačanega regresa v družbi XY d. o. o. presega minimalno določen znesek, ne presega pa maksimalno določenega zneska, zato prispevki niso obračunani, akontacija dohodnine pa je ustrezno obračunana. Ugotavljajo, da je obračun regresa ustrezen, nepravilnosti niso ugotovili.

#### 4.2.7 Preveritev terjatev iz naslova refundacij za boleznine in invalidnine

Družba terjatve in naslova refundacij za boleznine in invalidnine evidentira na kontu 162. Upravičenost odprtih terjatev preverjamo tako, da pridobimo analitiko odprtega stanja zahtevkov in bolniške liste, ki so podlaga za oddane zahtevke. Družba na dan 31. 12. 2017 izkazuje odprto stanje refundacij v višini 39.043 EUR, kar je pod izvedbeno pomembnostjo. Tudi promet v letu 2017 ne dosega izvedbene pomembnosti, zato revizorji testa niso opravili.

#### 4.2.8 Preveritev izračuna in evidentiranja neizkoriščenih dopustov za leti 2016 in 2017

162. člen ZDR-1 med drugim določa, da mora zaposleni do konca koledarskega leta porabiti najmanj dva tedna letnega dopusta, preostanek pa lahko koristi do konca meseca junija naslednjega leta. Če zaposleni do konca koledarskega leta ne porabi celotnega letnega dopusta, mora družba na presečni datum bilance stanja pripoznati obveznosti iz tega naslova. Če obstaja velika verjetnost, da bo zaposleni letni dopust v naslednjem letu tudi dejansko porabil, družba pripozna obveznosti do zaposlenega. Če pa poraba letnega dopusta ni verjetna, družba lahko pripozna kratkoročne pasivne časovne razmejitve (Slovenski inštitut za revizijo, 2013, str. 141–142).

Družba XY d. o. o. ima obveznosti za neizkoriščen dopust pripoznane že v letu 2016. Na 31. 12. 2016 znaša obveznost za neizkoriščen dopust 149.288 EUR in je knjižena na kontu 250100, protikonta pa sta 470 in 474. Revizorji so si pridobili izračun neizkoriščenega dopusta na 31. 12. 2016 po zaposlenih, kjer je razvidno število dni dopusta, ki zaposlenemu pripada, koliko dopusta je do 31. 12. 2016 že porabil in bruto urna postavka zaposlenega. Preverili so pravilnost izračunane obveznosti. Število dni neizkoriščenega dopusta so pomnožili z 8 urami, nato so neizkoriščene ure pomnožili z bruto urno postavko. Ker pa se pri izplačilu dopusta obračunajo tudi prispevki na bruto plačo, dobljenemu znesku prištejejo prispevke v višini 16,1 %. Pri preveritvi niso ugotovili nepravilnosti.

Enak izračun neizkoriščenega dopusta po zaposlenih so pridobili tudi na 31. 12. 2017. Obveznost znaša 126.670 EUR in je letos nižja predvsem zaradi nižjega števila dni

neizkoriščenega dopusta, čeprav je število zaposlenih letos višje. Opravili so preveritev izračuna obveznosti, kjer nepravilnosti niso zasledili. Ker so obveznosti pripoznane že v preteklem letu, se v letu 2017 knjiži samo razlika. Na kontu 250100 je ustrezno knjiženo zmanjšanje v višini 22.618 EUR, na kontu 470 zmanjšanje v višini 19.481 EUR in na kontu 474 zmanjšanje v višini 3.136 EUR. Nepravilnosti niso ugotovili.

#### 4.2.9 Preveritev izračuna in evidentiranja neizkoriščenih malic za leti 2016 in 2017

Zaradi načina zagotavljanja prehrane v družbi XY d. o. o. so revizorji že v fazi spoznavanja okolja kontroliranja in procesov zaznali tveganje neevidentiranja obveznosti za neizkoriščene malice. Zaposlenim se na registrsko kartico na začetku meseca naloži dobroimetje za cel mesec, maksimalni znesek dobroimetja je 125 EUR. Razlike nad 125 EUR se zaposlenim izplačajo ob obračunu plače. Družba ne vodi evidence dobroimetja na karticah in iz tega naslova tudi nima oblikovanih obveznosti.

Od zunanjega izvajalca, ki zagotavlja toplo malico v družbi, so revizorji prejeli seznam neizkoriščenega dobroimetja na registrskih karticah na 31. 12. 2016 in 31. 12. 2017. Neizkoriščeno dobroimetje na 31. 12. 2016 znaša 31.087 EUR, na 31. 12. 2017 pa znaša 34.220 EUR. Toliko znašajo prenizko izkazane obveznosti do zaposlenih in stroški dela. Ker znesek na 31. 12. 2017 presega raven trivialnosti, smo ga uvrstili na zbir napak.

#### 4.2.10 Preveritev izračuna in evidentiranja dolgoročnih rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade za leti 2016 in 2017

Evidentiranje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade obravnavata MRS 19 – Zaslužki zaposlencev in SRS 10 – Rezervacije. Rezervacije so namenjene kritju prihodnjih izplačil jubilejnih nagrad in odpravnin ob upokojitvi, ki pa izhajajo iz preteklih dogodkov, v našem primeru iz pogodbe o zaposlitvi, kolektivne pogodbe in ZDR-1. Obdobja, v katerem se bodo rezervacije porabile, ne moremo z gotovostjo določiti, vendar pa lahko z veliko verjetnostjo ocenimo zneske porabe rezervacij.

Družba XY d. o. o. ima dolgoročne rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade evidentirane tako na 31. 12. 2016 kot tudi na 31. 12. 2017. Rezervacije se knjižijo skladno z aktuarskih izračunom, ki ga pripravi pooblaščen aktuar. Revizorji so pridobili podpisana izračuna za leti 2016 in 2017 in ju shranili na strežnik. Rezervacije na 31. 12. 2016 znašajo 665.290 EUR, na 31. 12. 2017 pa znašajo 746.966 EUR. Glede na višino izračunanih rezervacij je lahko vpliv v primeru napake na računovodske izkaze visok.

Preverili so ustreznost uporabljenih podatkov in predpostavk, ki so bile uporabljene v izračunu tako za leto 2016 kot za leto 2017. Predpostavke izplačil odpravnin in jubilejnih nagrad so enake za obe leti. Obveznosti za jubilejne nagrade so določene glede na Podjetniško kolektivno pogodbo družbe XY d. o. o. (XY d. o. o., 2007). Osnova za

izplačilo jubilejne nagrade je najnižja osnovna plača I. tarifnega razreda po podjetniški kolektivni pogodbi, višina končnega izplačila pa je odvisna od števila let delovne dobe in datuma sklenitve pogodbe o zaposlitvi, kot je prikazano v tabeli 15. Najnižja osnovna plača I. tarifnega razreda je v letu 2016 znašala 704 EUR, v letu 2017 pa 750 EUR.

*Tabela 15: Obveznosti za izplačilo jubilejne nagrade v odvisnosti od števila let delovne dobe in datuma zaposlitve*

| <b>Zaposleni, ki so sklenili pogodbo o zaposlitvi do 31. 12. 2005</b> | <b>Osnova</b> |
|---|---------------|
| 10 let skupne delovne dobe ali delovne dobe pri zadnjem delodajalcu   | 100 % osnove  |
| 20 let skupne delovne dobe ali delovne dobe pri zadnjem delodajalcu   | 150 % osnove  |
| 30 let skupne delovne dobe ali delovne dobe pri zadnjem delodajalcu   | 200 % osnove  |
| 40 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu                           | 250 % osnove  |
| <b>Zaposleni, ki so sklenili pogodbo o zaposlitvi od 1. 1. 2006</b>   |               |
| 10 let skupne delovne dobe ali delovne dobe pri zadnjem delodajalcu   | 100 % osnove  |
| 20 let skupne delovne dobe ali delovne dobe pri zadnjem delodajalcu   | 150 % osnove  |
| 30 let skupne delovne dobe ali delovne dobe pri zadnjem delodajalcu   | 200 % osnove  |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

Obveznosti za izplačilo odpravnine od upokojitvi določata tako Podjetniška kolektivna pogodba kot Kolektivna pogodba za dejavnost elektroindustrije Slovenije. Osnova za izplačilo odpravnine ob upokojitvi je enaka višini povprečne plače v RS za pretekle tri mesece ali v višini povprečne plače delavca za pretekle tri mesece, če je to za delavca ugodnejše. Višina končnega izplačila je odvisna od števila dopoljenih let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu, kot je prikazano v tabeli 16.

*Tabela 16: Obveznosti za izplačilo odpravnine za upokojitev v odvisnosti od števila let delovne dobe*

| <b>Število let delovne dobe</b>   | <b>Osnova</b> |
|---|---------------|
| Manj kot 40 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu  | 300 % osnove  |
| 40 let ali več delovne dobe pri zadnjem delodajalcu in upokojitev po preteku treh mesecev od izpolnitve pogojev za starostno upokojitev   | 300 % osnove  |
| 40 let ali več delovne dobe pri zadnjem delodajalcu in upokojitev najkasneje v treh mesecih po izpolnitvi pogojev za starostno upokojitev | 400 % osnove  |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

Predpostavke, ki so bile uporabljene pri izračunu stanja rezervacij, pa se za leti 2016 in 2017 razlikujejo in so prikazane v tabeli 17. Pri pregledu so revizorji ocenili, da so uporabljene predpostavke v aktuarskem izračunu primerne.



Tabela 17: Predpostavke aktuarskega izračuna na 31. 12. 2016 in 31. 12. 2017

| Aktuarski izračun na 31. 12. 2016                  | Aktuarski izračun na 31. 12. 2017                  |
|--|--|
| Smrtnostne tablice 2007                            | Smrtnostne tablice 2007                            |
| Diskontna obrestna mera 1,31 %                     | Diskontna obrestna mera 1,3 %                      |
| Letna rast plač v RS 2,5 % in v družbi 2 %         | Letna rast plač v RS 2,5 % in v družbi 2 %         |
| Fluktuacija zaposlenih po podatkih naročnika       | Fluktuacija zaposlenih po podatkih naročnika       |
| Upokojevanje po modelu ZPIZ-2                      | Upokojevanje po modelu ZPIZ-2                      |
| Verjetnosti invalidnosti po podatkih naročnika     | Verjetnosti invalidnosti po podatkih naročnika     |
| Izračun, pripravljen za 257 zaposlenih (NDČ in DČ) | Izračun, pripravljen za 276 zaposlenih (NDČ in DČ) |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Po pregledu aktuarskih izračunov so revizorji za leto 2017 preverili še pravilnost knjiženja rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade. Za leto 2016 preveritve knjiženja niso posebej preverjali, pozorni so bili, da je otvoritveno stanje v bruto bilanci in bilanci stanja za leto 2017 enako aktuarskemu izračunu na 31. 12. 2016. Pri preveritvi so se opirali na prikaz spremenjenega knjiženja rezervacij od 1. 1. 2014 dalje (Odar, 2014b, str. 47–48). Pridobili so temeljnico knjiženja, nepravilnosti pri preveritvi knjiženja aktuarskega izračuna niso ugotovili, je pa posebnost, da družba izplačila ne knjiži kot povečanje obveznosti na kontu 22, ampak kot zmanjšanje stroškov na kontu 473, kamor med letom knjiži stroške za odpravnine in jubilejne nagrade. Knjiženje je prikazano v tabeli 18.

Izplačila jubilejnih nagrad v letu 2017 znašajo 21.521 EUR, izplačila za odpravnine ob upokojitvi pa znašajo 13.137 EUR. Zneski ne dosegajo izvedbene pomembnosti, zato pravilnosti višine izplačil niso posebej preverjali.

Tabela 18: Prikaz knjiženja rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade na 31. 12. 2017 v družbi XY d. o. o.

| Opis transakcij v letu                              | Rezervacije za jubilejne nagrade |        |                | Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi |        |                |
|---|----------------------------------|--------|----------------|---|--------|----------------|
|   | v EUR                            |        |                | v EUR                                   |        |                |
|   | KTO                              | Debet  | Kredit         | KTO                                     | Debet  | Kredit         |
| <b>Stanje 31.12.2016</b>                            | <b>963</b>                       |        | <b>162.622</b> | <b>963</b>                              |        | <b>502.668</b> |
| Strošek obdobja CSC current service cost            | 963                              |        | 21.372         | 963                                     |        | 50.107         |
|   | 479                              | 21.372 |                | 479                                     | 50.107 |                |
| Stroški preteklega službovanja                      | 963                              | 0      |                | 963                                     | 0      |                |
|   | 766                              |        | 0              | 766                                     |        | 0              |
| Strošek obdobja IC- interest cost                   | 963                              |        | 1.848          | 963                                     |        | 6.413          |
|   | 743                              | 1.848  |                | 743                                     | 6.413  |                |
| Črpanje v obdobju – izplačila                       | 963                              | 21.521 |                | 963                                     | 13.137 |                |
|   | 473                              |        | 21.521         | 473                                     |        | 13.137         |
| Aktuarski primanjkljaj – sprememba fin. predpostavk | 963                              |        | 0              | 963                                     |        | 53.555         |
|   | 479                              | 0      |                | 957                                     | 53.555 |                |
| Aktuarski presežek – sprememba fin. predpostavk     | 963                              | 16.961 |                | 963                                     | 0      |                |
|   | 766                              |        | 16.961         | 957                                     |        | 0              |
| <b>Stanje 31. 12. 2017</b>                          | <b>963</b>                       |        | <b>147.360</b> | <b>963</b>                              |        | <b>599.606</b> |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

#### 4.2.11 Preveritev izpolnjevanja kvote za zaposlovanje invalidov

Družba XY d. o. o. po splošni klasifikaciji dejavnosti spada v kategorijo dejavnosti C – predelovalne dejavnosti, natančneje 27.900 – proizvodnja drugih električnih naprav. Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov (Ur. l. RS, št. 21/2014) za to dejavnost določa 6 % kvoto. Revizorji so pridobili izpis realizacije invalidov po mesecih za leto 2017 iz JPI-sklada RS, ki je prikazan v tabeli 19. Ugotavljajo, da družba čez leto zaposluje manjše število invalidov, kot jih predvideva kvota, vendar pa družba ustrezno število invalidov dosega z nadomestno izpolnitvijo kvote. Podrobneje so preverili doseganje kvote v mesecu decembru.

Tabela 19: Realizacija invalidov po mesecih za leto 2017

| Mesec                                 | 1   | 2   | 3   | 4   | 5   | 6   | 7   | 8   | 9   | 10  | 11  | 12  |
|---------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Število zaposlenih                    | 252 | 253 | 250 | 252 | 251 | 249 | 252 | 253 | 254 | 261 | 264 | 276 |
| Št. zaposlenih invalidov              | 6   | 6   | 6   | 6   | 6   | 7   | 7   | 7   | 7   | 6   | 6   | 7   |
| Št. invalidov po kvoti                | 15  | 15  | 15  | 15  | 15  | 15  | 15  | 15  | 15  | 16  | 16  | 17  |
| Število invalidov pod kvoto           | 9   | 9   | 9   | 9   | 9   | 8   | 8   | 8   | 8   | 10  | 10  | 10  |
| Št. nadomestno realiziranih invalidov | 12  | 15  | 6   | 14  | 3   | 14  | 0   | 19  | 0   | 21  | 8   | 21  |
| Št. invalidov iz rezervacije          | 0   | 0   | 3   | 0   | 6   | 0   | 8   | 0   | 8   | 0   | 2   | 0   |
| Plačilo prispevka za št. invalidnosti | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   |
| Št. invalidov na rezervaciji          | 3   | 9   | 6   | 11  | 5   | 11  | 3   | 14  | 6   | 17  | 15  | 26  |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

Družba na 31. 12. 2017 zaposluje 276 zaposlenih, kar pomeni, da znaša potrebno število zaposlenih invalidov 17 glede na 6 % kvoto. V mesecu decembru je družba zaposlovala sedem invalidov, kar pomeni, da je imela deset invalidov pod določeno kvoto. Če družba ne bi nadomestno izpolnjevala kvote, bi morala za deset invalidov pod kvoto plačevati prispevek za neizpolnjevanje kvote v višini 5.635 EUR oziroma 70 % minimalne plače za vsakega invalida pod kvoto. Vendar pa ima družba v izbranem primeru sklenjeno pogodbo z invalidsko družbo in na tak način nadomestno izpolnjuje kvoto zaposlenih invalidov. Nepravilnosti niso ugotovili.

#### 4.3 Preveritev obveznih razkritij v letnem poročilu za področje stroškov dela

Po opravljenih testih in pregledih v zaključni fazi revizije sledi pregled letnega poročila družbe. Revizorji so preverili poslovni in računovodski del letnega poročila (XY d. o. o., 2017c). Pozorni so bili predvsem na to, da letno poročilo vsebuje revidirane računovodske izkaze ter da so pojasnila in razkritja skladna z zahtevami po ZGD-1 in SRS. Razkritja, ki jih določa ZGD-1, so obvezna za vse gospodarske družbe, tiste, ki pa so zavezane k reviziji, morajo dodatno upoštevati razkritja, ki so določena po SRS (Bajuk Mušič, 2014).

V skladu z 69. členom ZGD-1 morajo velike družbe glede postavk področja stroškov dela razkriti najmanj naslednja pojasnila:

- posojila, ki jih je družba odobrila poslovodstvu, članom NS in zaposlenim po individualnih pogodbah,
- povprečno število zaposlenih na presečni datum,
- povprečno število zaposlenih med letom in izobrazbeno strukturo zaposlenih ter
- znesek vseh prejemkov, ki so jih v poslovnem letu prejeli člani poslovodstva, člani NS in zaposleni po individualnih pogodbah – zneski morajo biti prikazani ločeno za vsako skupino.

Razkritja po SRS za postavke na področju stroškov dela pa so:

- pri rezervacijah za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade je treba razkriti metode in pomembne predpostavke, ki so bile uporabljene pri izračunu;
- razkritje informacij o izpostavljenosti rezervacij različnim vrstam tveganja;
- razkritje zaslužkov in deležev v dobičku, ki pripadajo poslovodstvu;
- poimensko razkritje dolgov do članov poslovodstva, članov NS in notranjih lastnikov;
- razkritje stroškov storitev v zvezi z agencijami za posredovanje delovne sile in število teh zaposlenih glede na število delovnih ur.

Pri pregledu letnega poročila družbe XY d. o. o. za leto 2017 (XY d. o. o., 2017c) so revizorji v povezavi s področjem stroškov dela za vsa zgoraj omenjena razkritja preverili, ali so ustrezno prikazana. Ugotovili so, da so vse postavke na področju stroškov dela ustrezno razkrite v letnem poročilu družbe XY d. o. o. v skladu z ZGD-1 in SRS. Preverili so tudi, ali so vse postavke stroškov dela in obveznosti do zaposlenih ustrezno razvrščene v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. Ugotovili so, da je razvrstitev ustrezna, družba je upoštevala njihovo priporočilo in prispevke izplačevalca v bilanci stanja prerazvrstila iz obveznosti do države med obveznosti do zaposlenih. Prerazvrstitev so opravili tudi za preteklo leto.

## **SKLEP**

Naloga revizorja je, da se prek opravljenih revizijskih postopkov prepriča o resničnosti in poštenosti informacij, uporabljenih pri sestavi računovodskih izkazov ter s tem potrdi resničnost in poštenost gospodarskega položaja in izida družbe ali organizacije. Področje stroškov dela je samo eno izmed področij, ki jih revizor med revizijo preverja in spoznava delovanje procesov, ki se odvijajo znotraj področja. V primeru, da revizor področje stroškov dela opredeli kot pomembno in je tveganje pomembno napačne navedbe višje, so ustrezni revizijski postopki in dokazi izredno pomembni, da se revizor prepriča o resnični in pošteni sliki računovodskih izkazov.

V teoretičnem delu magistrskega dela smo s pomočjo domače in tuje literature preučili področje plač, stroškov dela, računovodskih in revizijskih standardov ter plačne in revizijske zakonodaje. S pomočjo predstavljenih teoretičnih in zakonskih podlag smo

ugotovili, da so postopki na področju plač in stroškov dela ter tudi revidiranja računovodskih izkazov že ustaljena praksa in so nam predstavljali podlago, ki smo jo nato uporabili v empiričnem delu magistrskega dela.

V empiričnem delu smo na konkretnem primeru hipotetične družbe XY d. o. o. proučili in prikazali revizijske postopke pri revidiranju obveznosti in terjatev do zaposlenih ter stroškov dela v okviru revizije računovodskih izkazov, ki so jih izvedli revizorji revizijske družbe AB d. o. o., kar je bil tudi namen magistrskega dela. Na podlagi opravljenih in prikazanih postopkov so se revizorji prepričali o resničnosti in poštenosti izkazanih obveznosti in terjatev do zaposlenih ter stroškov dela v računovodskih izkazih. Poleg teoretičnih in zakonskih podlag so se revizorji pri izvedbi revizijskih postopkov močno opirali tudi na notranjo metodologijo revizijske družbe AB d. o. o.

Raziskovalna vprašanja, ki smo si jih zastavili na začetku magistrskega dela in na katera smo tekom le-tega odgovorili, so:

RV1: Ali so notranje kontrole na področju obračuna plač ustrezno vzpostavljene? Ali so vzpostavljene notranje kontrole učinkovite in delujoče?

Na prvo raziskovalno vprašanje smo odgovorili v poglavju o načrtovanju revizije na konkretnem primeru. Proučevali smo postopke, ki so jih opravili revizorji za identifikacijo notranjih kontrol v procesu obračuna plač. Revizorji so za identifikacijo notranjih kontrol v uporabili metode opazovanja, pregledovanja poročil, poizvedovanja in razgovorov pri poslovodstvu ter odgovornih osebah. V nadaljevanju so revizorji preizkusili delovanje identificiranih notranjih kontrol in ugotovili, da so le-te nedelujoče oziroma pomanjkljive in se na njihovo delovanje ne morejo zanašati.

RV2: Ali analitični pregledi in podrobni preizkusi podatkov postavk potrjujejo veljavnost uradnih trditev poslovodstva na področju stroškov dela?

Analitični pregled v predhodni fazi revizije je prikazan v četrtem poglavju, analitični postopki v zaključni fazi revizije in podrobni preizkusi podatkov postavk na področju stroškov dela pa so prikazani v petem poglavju. Revizijski postopki niso potrdili veljavnosti vseh uradnih trditev poslovodstva na področju stroškov dela, saj so revizorji med revizijo ugotovili, da družba izkazuje podcenjeno stanje obveznosti do zaposlenih in stroškov dela iz naslova neizkoriščenih malic in napačnega obračunavanja dodatka za nadurno delo v preteklih letih.

RV3: Ali je napačno obračunavanje dodatka za nadurno delo odpravljeno?

V skladu z ugotovitvijo in priporočilom prejšnjega revizorja je družba v letu 2017 odpravila napačno vnesen faktor za nadurno delo, da je le-ta skladen s Kolektivno pogodbo za elektroindustrijo Slovenije. Popravek so revizorji pregledali v samem sistemu za obračun plač in tudi prek podrobnega preizkušanja podatkov, in sicer s testom plačilnih

list. V letu 2017 nepravilnosti niso ugotovili, so pa izdali priporočilo poslovodstvu, da se zaposlenim, ki so bili zaposleni v družbi v zadnjih petih letih in so imeli obračunane nadure, izplača razlika.

RV4: Ali so razkritja za področje stroškov dela v letnem poročilu ustrezna?

Razkritja, ki so obvezna za velike družbe po ZGD-1 in SRS, in sicer na področju stroškov dela, so prikazana in preverjena v petem poglavju. Revizorji so ugotovili, da družba upošteva obvezna razkritja, saj pomanjkljivosti ali nepravilnosti pri pregledu letnega poročila niso zasledili.

Povzamemo lahko, da so revizorji z opravljenimi revizijskimi postopki, ki so prikazani v magistrskem delu, zbrali zadostne in ustrezne revizijske dokaze, s katerimi so lahko revizijsko tveganje na področju stroškov dela znižali na sprejemljivo nizko raven in izvedli vse postavljene revizijske cilje. S tem so se prepričali o resničnem in poštenem prikazu postavk, povezanih z obveznostmi in terjatvami do zaposlenih in stroškov dela v računovodskih izkazih.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bajuk Mušič, A. (2014). Pregled obveznih razkritij. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 41(3), 40–43.
2. Čižman, M. (2018). Plače in nadomestila delavcev v delovnem razmerju. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 45(10), 53–69.
3. Gramling, A., Rittenberg, L. & Johnstone, K. (2010). *Auditing: a business risk approach* (7 izd.). Mason: South-Western Cengage Learning.
4. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing* (2. izd.). London: Pearson Education.
5. Igljučar, A., Hočevnar, M. & Zaman Groff, M. (2012). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Kolenc Praznik, T. (2013). Pomembnost pri revidiranju. *SIR\*IUS*, 13(4), 50–61.
8. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
9. Kresal, B. (2001). *Pravna ureditev plače*. Ljubljana: Bonex.
10. Odar, M. (2014a). *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor, predmet: Pravila revidiranja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
11. Odar, M. (2014b). Spremenjeno obravnavanje rezervacij za odpravnine ob upokojitvi. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 41(3), 44–48.

12. Revizijska družba AB d. o. o. (2016). *Interna metodologija revizijske družbe AB d. o. o.* (interno gradivo). Ljubljana: Revizijska družba AB d. o. o.
13. Scortegagna Kavčnik, N. (2019a). Inšpekcijski nadzor delovnih razmerij in najpogostejše kršitve delodajalcev. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 46(7), 74–84.
14. Scortegagna Kavčnik, N. (2019b) Obvezne evidence delodajalcev na področju dela. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 46(6), 71–79.
15. Sever Mališ, S. & Tušek, B. (2012). *Revizija: načela, standardi, postopci*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
16. Slovenski inštitut za revizijo. (2009a). *Analitični postopki*. Pridobljeno 23. decembra 2018 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_520.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_520.pdf)
17. Slovenski inštitut za revizijo. (2009b). *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*. Pridobljeno 28. aprila 2019 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_210.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_210.pdf)
18. Slovenski inštitut za revizijo. (2009c). *Glavni cilji in izvajanje revizije v skladu z MSR*. Pridobljeno 2. decembra 2018 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_200.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_200.pdf)
19. Slovenski inštitut za revizijo. (2009č). *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*. Pridobljeno 28. aprila 2019 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_300.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_300.pdf)
20. Slovenski inštitut za revizijo. (2009d). *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*. Pridobljeno 15. decembra 2018 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_450.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_450.pdf)
21. Slovenski inštitut za revizijo. (2009e). *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Pridobljeno 15. decembra 2018 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_320.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_320.pdf)
22. Slovenski inštitut za revizijo. (2009f). *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*. Pridobljeno 26. decembra 2018 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-2009-315-popravki-2016.pdf>
23. Slovenski inštitut za revizijo. (2009g). *Revizijski dokazi*. Pridobljeno 23. decembra 2018 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_500.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_500.pdf)
24. Slovenski inštitut za revizijo. (2009h). *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*. Pridobljeno 15. decembra 2018 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr-2009-330-popravki-2016.pdf>
25. Slovenski inštitut za revizijo. (2009i). *Začetni revizijski posli – začetna stanja*. Pridobljeno 30. aprila 2019 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr\\_510.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_510.pdf)
26. Slovenski inštitut za revizijo. (2013). Knjiženje obveznosti za neizkoriščen letni dopust. *SIR\*IUS*, 13(3), 141–142.

27. Slovenski inštitut za revizijo. (2014). *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Pridobljeno 29. aprila 2019 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/revizorji/pomembnosti-nacrtovanje.pdf>
28. Taylor, D. H. & Glezen, G. W. (2007). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
29. Turk, I. (2007). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. Vrh, A. (2017, 15. junij). Povprečna mesečna bruto plača za april 2017 za 2,0 % nižja od plače za marec 2017. *Statistični urad Republike Slovenije*. Statistični urad RS. Pridobljeno 3. maja 2019 iz <https://www.stat.si/StatWeb/News/Index/6740>
31. Whittington, R. & Pany, K. (2001). *Principles of auditing and other assurance services* (13 izd.). New York: McGraw-Hill Book.
32. XY d. o. o. (2007). *Podjetniška kolektivna pogodba družbe XY d. o. o.* (interno gradivo). Ljubljana: XY d. o. o.
33. XY d. o. o. (2017a). *Revizijska dokumentacija družbe XY d. o. o.* (interno gradivo). Ljubljana: XY d. o. o.
34. XY d. o. o. (2017b). *Tarifne priloge k podjetniški kolektivni pogodbi družbe XY d. o. o.* (interno gradivo). Ljubljana: XY d. o. o.
35. XY d. o. o. (2017c). *Letno poročilo za leto 2017*. Ljubljana: XY d. o. o.
36. Zaman Groff, M. (2015). *Podiplomski bolonjski program, predmet Revizija. 2. predavanje*. Ljubljana: Ekonomska Fakulteta.





## **PRILOGE**



## Priloga 1: Načrtovanje revizije –kontrolni seznam

Namen dokumenta je pomoč pri načrtovanju izvedbe revizije in pomoč pri razumevanju kako so posamezni elementi planiranja povezani med seboj. Postopki so predvideni v danem vrstnem redu, vendar v marsikaterih primerih potrebno izvesti v drugačnem vrstnem redu ali hkrati. Obsežnost postopkov bo odvisna od velikosti, kompleksnosti družbe.

Tabela 1: Kontrolni seznam

| <b>SPREJEM POSLA</b>  | <b>Opravljeno?</b> |
|---|--------------------|
| Preveritev neodvisnosti in objektivnosti  |                    |
| Postopki pri sprejemu posla nove stranke  |                    |
| Postopki pri sprejemu posla obstoječe stranke   |                    |
| Listina o nameri za sklenitev posla   |                    |
| <b>ZAČETNI POSTOPKI REVIZIJSKEGA PLANIRANJA</b>   |                    |
| Značilnosti dogovorjenega revizijskega posla in obseg <ul style="list-style-type: none"><li>- značilnosti posla, ki določa obseg našega dela</li><li>- oblika in cilji revizijskega poročila</li><li>- določila sprejetega posla, vključno s pismom o nameri</li><li>- preveri potrebo po varnostnem pregledu</li></ul>   |                    |
| Določitev revizijske ekipe s primernimi znanji  |                    |
| Časovni potek revizije, vključno z bistvenimi datumi  |                    |
| Delitev dela – planiranje, pregled opravljenega dela, nadzor  |                    |
| Bistvene zadeve, pristop k revizij – navodila odgovornega revizorja   |                    |
| <b>DRUGA OPRAVILA</b>   |                    |
| Preverite dokument preteklega leta, ki se nanaša na odprte zadeve za naslednje leto, dokumentirajte, kako je družba pristopila k odprtim zadevam v tekočem letu   |                    |
| Pridobite neodpravljene napake preteklega leta in jih prenesite v zbir napak tekočega leta. Preverite ali so napake odpravljene ali ne.   |                    |
| Pošljite IOP obrazce, kjer potrebno, npr. banke, pismo odvetnikom   |                    |
| Pismo za pripravo dokumentacije v predhodni reviziji  |                    |
| Pismo za pripravo dokumentacije v zaključni reviziji  |                    |
| Evidenca predvidene in dejanske porabe časa, prepričajte se, da je ljudi in časa zadosti in hkrati ne preveč  |                    |
| <b>POSTOPKI IDENTIFIKACIJE IN OCENA TVEGANJ</b>   |                    |
| Dokumentirajte oziroma dopolnite razumevanje družbe in njenega okolja, vključno skladnost z zakonodajo, računovodskimi ocenami, oceno poštenih vrednosti.   |                    |
| Preglejte zapisnike skupščin, nadzornih svetov in dopolnite s tem povezane obrazce  |                    |
| Dokumentirajte oziroma dopolnite razumevanje notranjih kontrol, kjer so pomembne za revizijo: kontrolno okolje <ul style="list-style-type: none"><li>- izpostavljenost družbe tveganjem – ocena posloводства družbe</li><li>- krogotok dokumentacije v povezavi s poslovni procesi, bistvenimi za finančno poročanje</li><li>- kontrolne aktivnosti</li><li>- nadzor nad izvajanjem kontrol</li></ul> |                    |
| Opravite predhodni analitični pregled   |                    |

se nadaljuje

Tabela 1: Kontrolni seznam (nad.)

| <b>SPREJEM POSLA</b>   | <b>Opravljeno?</b> |
|--|--------------------|
| Dokumentirajte oziroma dopolnite razumevanje storitev, ki jih opravljajo storitvene organizacije in njihov vpliv na notranje kontrole, kjer je to pomembno za revizijo.  |                    |
| Izvedite začetno oceno zanašanje na delo drugih, kjer uporabno: - zunanji strokovnjaki<br>- notranja revizija  |                    |
| Določite pomembnost pri reviziji   |                    |
| Zabeležite vedenje o povezanih osebah  |                    |
| Izvedite postopke ugotavljanja ocene tveganja prevar, vključno s poizvedovanjem pri poslovodstvu in osebami, ki upravljajo družbo.   |                    |
| Oceni verjetnost težav glede problema delujočega podjetja  |                    |
| Preveri obstoj bistvenih pogojnih obvez, sodnih sporov in podobno, ki lahko bistveno vplivajo na izkaze družbe   |                    |
| <b>PODROBNEJŠA OCENA TVEGANJ</b>   |                    |
| Opravite sestanek revizijske skupine za identifikacijo možnih pomembnih napak v računovodskih izkazih zaradi prevar in napak. Usmerite potek revizije na določena področja, če je to pomembno.   |                    |
| Povzemite tveganja pomembno napačnih navedb, poznanih do sedaj   |                    |
| Kjer je ugotovljeno bistveno tveganje ali tveganje, kjer test bilančnih postavk sam po sebi ni zadosten, moramo oceniti delovanje notranjih kontrol.   |                    |
| Ugotovljene nepravilnosti pri notranjih kontrolah po potrebi in glede na bistvenost poročaj vodstvu družbe na ustreznem nivoju ali pa osebam, odgovornim za upravljanje  |                    |
| Določite odzive na ugotovljena tveganja na ravni celotnih računovodskih izkazih  |                    |
| Prepričajte se, da smo pridobili naslednje zadeve:<br>- opravljen proces sprejema posla<br>- določena pomembnost<br>- sestanek revizijske skupine<br>- ocena tveganja<br>- delitev dela in zadostnost revizijske ekipe   |                    |
| <b>DOLOČITEV NADALJNJIH REVIZIJSKIH POSTOPKOV</b>  |                    |
| Izpolnite obrazce sekcij z dodajanjem ugotovljenih tveganj. Testi posameznih postavk v računovodskih izkazih morajo odgovarjati ugotovljenim tveganjem. Opreделите se ali:<br>- moramo izvesti test kontrolnih aktivnosti (kjer postopki testa postavk v izkazih niso dovolj, ali kjer znižamo identificirano tveganje s predpostavko o delovanju notranjih kontrol)<br>- želimo testirati notranje kontrole zaradi izboljšanja učinkovitosti revizije<br>- določi ostale potrebne revizijske postopke, da pridobimo dovolj dokazov – poskušaj se posluževati analitičnih postopkov, zanašanja na delo notranjih revizorjev,...<br>- za vsako pomembno postavko v izkazih so potrebno podrobnejši pregledi<br>- analitični postopek ni dovolj, kjer se pojavi pomembno tveganje<br>- navodila morajo biti dovolj jasna in natančna za izvedbo dela asistentov v reviziji |                    |
| Kjer se odločimo, da testiramo kontrolne aktivnosti, izpolni obrazec za vsako kontrolo   |                    |
| Če testiramo podatke na osnovi medletnih izkazov, določi postopke za pregled preostalega obdobja   |                    |
| <b>DRUGO</b>   |                    |
| Ali so kakšne druge zadeve, ki bi jih bilo potrebno posebej obravnavati in izpostaviti ali ponovno pregledati, če posebej pomembnost, strategijo revizije, oceno bistvenih tveganj?  |                    |
| Ali je potrebno organizirati varnostni pregled? Če da, potem mora pregledovalec opraviti že pregled priprav na revizijo, že ugotovljena tveganja v času planiranja revizije  |                    |

Vir: Revizijska družba AB d. o. o. (2016).

## Priloga 2: Medletna bilanca stanja na 30.9.2017 s primerjavo na 31.12.2016

Tabela 2: Medletna bilanca stanja na 30.9.2017 s primerjavo na 31.12.2016

| (v EUR)   | 30.09.2017        | Struktura (v %) | 31.12.2016        | Medletni indeks 17/16 | Absolutna razlika |
|---|-------------------|-----------------|-------------------|-----------------------|-------------------|
| <b>SREDSTVA</b>   | <b>34.032.917</b> | <b>100,0</b>    | <b>25.853.947</b> | <b>131,64</b>         | <b>8.178.970</b>  |
| <b>Dolgoročna sredstva</b>                                  | <b>10.424.703</b> | <b>30,6</b>     | <b>9.575.361</b>  | <b>108,87</b>         | <b>849.342</b>    |
| Neopredmetena sredstva in DACR                              | 185.147           | 0,5             | 52.185            | 354,79                | 132.962           |
| Opredmetena osnovna sredstva                                | 8.209.433         | 24,1            | 7.529.677         | 109,03                | 679.756           |
| Naložbene nepremičnine                                      | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| Dolgoročne finančne naložbe                                 | 1.974.743         | 5,8             | 1.938.119         | 101,89                | 36.624            |
| Dolgoročne poslovne terjatve                                | -                 | 0,0             | 5.612             | 0,00                  | (5.612)           |
| Odložene terjatve za davek                                  | 55.380            | 0,2             | 49.768            | 111,28                | 5.612             |
| <b>Kratkoročna sredstva</b>                                 | <b>23.519.626</b> | <b>69,1</b>     | <b>16.243.943</b> | <b>144,79</b>         | <b>7.275.683</b>  |
| Sredstva za prodajo   | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| Zaloge  | 7.401.514         | 21,7            | 5.919.343         | 125,04                | 1.482.171         |
| Kratkoročne finančne naložbe                                | 56.739            | 0,2             | 73.497            | 77,20                 | (16.758)          |
| Kratkoročne poslovne terjatve                               | 14.658.315        | 43,1            | 9.332.932         | 157,06                | 5.325.383         |
| Denarna sredstva  | 1.403.058         | 4,1             | 918.171           | 152,81                | 484.887           |
| <b>Kratkoročne aktivne časovne razmejitev</b>               | <b>88.588</b>     | <b>0,3</b>      | <b>34.643</b>     | <b>255,71</b>         | <b>53.945</b>     |
| <b>Zunajbilančna sredstva</b>                               | <b>23.296.098</b> | <b>-</b>        | <b>23.296.098</b> | <b>100,00</b>         | <b>-</b>          |
| <b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>                         | <b>34.032.917</b> | <b>100,0</b>    | <b>25.853.947</b> | <b>131,64</b>         | <b>8.178.970</b>  |
| <b>Kapital</b>  | <b>11.043.502</b> | <b>32,4</b>     | <b>8.433.515</b>  | <b>130,95</b>         | <b>2.609.987</b>  |
| Vpoklicani kapital  | 1.711.725         | 5,0             | 1.711.725         | 100,00                | -                 |
| Kapitalske rezerve  | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| Rezerve iz dobička  | 171.172           | 0,5             | 171.172           | 100,00                | -                 |
| Revalorizacijske rezerve                                    | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti    | 87.753            | 0,3             | 87.753            | 100,00                | -                 |
| Preneseni čisti poslovni izid                               | 6.462.865         | 19,0            | 3.749.528         | 172,36                | 2.713.337         |
| Čisti poslovni izid poslovnega leta                         | 2.609.987         | 7,7             | 2.713.337         | 96,19                 | (103.351)         |
| <b>Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev</b> | <b>665.290</b>    | <b>2,0</b>      | <b>665.290</b>    | <b>100,00</b>         | <b>-</b>          |
| <b>Dolgoročne obveznosti</b>                                | <b>7.723.228</b>  | <b>22,7</b>     | <b>5.330.895</b>  | <b>144,88</b>         | <b>2.392.333</b>  |
| Dolgoročne finančne obveznosti                              | 7.723.228         | 22,7            | 5.330.895         | 144,88                | 2.392.333         |
| Dolgoročne poslovne obveznosti                              | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| Odložene obveznosti za davek                                | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| <b>Kratkoročne obveznosti</b>                               | <b>14.522.106</b> | <b>42,7</b>     | <b>11.424.247</b> | <b>127,12</b>         | <b>3.097.859</b>  |
| Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev                | -                 | 0,0             | -                 | 0,00                  | -                 |
| Kratkoročne finančne obveznosti                             | 1.744.844         | 5,1             | 2.328.811         | 74,92                 | (583.967)         |
| Kratkoročne poslovne obveznosti                             | 12.777.262        | 37,5            | 9.095.436         | 140,48                | 3.681.826         |
| <b>Kratkoročne pasivne časovne razmejitev</b>               | <b>78.791</b>     | <b>0,2</b>      | <b>-</b>          | <b>0,00</b>           | <b>78.791</b>     |
| <b>Zunajbilančne obveznosti</b>                             | <b>23.296.098</b> | <b>-</b>        | <b>23.296.098</b> | <b>100,00</b>         | <b>-</b>          |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

**Priloga 3: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1.1.2017 – 30.9.2017 s primerjavo za obdobje 1.1.2016 – 30.9.2016**

*Tabela 3: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1.1.2017 – 30.9.2017 s primerjavo za obdobje 1.1.2016 – 30.9.2016*

| (v EUR)  | <b>1.1. - 30.9.2017</b> | <b>1.1. - 30.9.2016</b> | <b>Indeks medletni<br/>17/16</b> | <b>Absolutna<br/>razlika</b> |
|--|-------------------------|-------------------------|----------------------------------|------------------------------|
| Čisti prihodki od prodaje  | 40.854.231              | 33.963.528              | 120,29                           | 6.890.703                    |
| Sprememba vrednosti zalog<br>proizvodov in nedokončane<br>proizvodnje    | 830.930                 | (219.305)               | -378,89                          | 1.050.235                    |
| Usredstveni lastni proizvodi in<br>lastne storitve                       | -                       | -                       | 0,00                             | -                            |
| Drugi poslovni prihodki (s<br>prevrednotovalnimi poslovnimi<br>prihodki) | 14.498                  | 13.134                  | 110,39                           | 1.364                        |
| Stroški blaga, materiala in<br>storitev                                  | (32.908.443)            | (24.722.275)            | 133,11                           | (8.186.168)                  |
| Stroški dela   | (4.952.942)             | (4.724.931)             | 104,83                           | (228.011)                    |
| Odpisi vrednosti   | (1.227.777)             | (1.409.201)             | 87,13                            | 181.424                      |
| Drugi poslovni odhodki   | (114.045)               | (81.703)                | 139,58                           | (32.341)                     |
| <b>Poslovni izid iz poslovanja</b>                                       | <b>2.496.452</b>        | <b>2.819.247</b>        | <b>88,55</b>                     | <b>(322.795)</b>             |
| Finančni prihodki iz deležev   | 40.887                  | -                       | 100,00                           | 40.887                       |
| Finančni prihodki iz danih<br>posojil                                    | 13                      | 1.225                   | 1,03                             | (1.212)                      |
| Finančni prihodki iz poslovnih<br>terjatev                               | 246.713                 | 60.882                  | 405,23                           | 185.831                      |
| Finančni odhodki iz finančnih<br>naložb                                  | -                       | -                       | 0,00                             | -                            |
| Finančni odhodki iz finančnih<br>obveznosti                              | (135.785)               | (200.557)               | 67,70                            | 64.772                       |
| Finančni odhodki iz poslovnih<br>obveznosti                              | (20.711)                | (35.041)                | 59,10                            | 14.330                       |
| <b>Poslovni izid iz financiranja</b>                                     | <b>131.118</b>          | <b>(173.491)</b>        | <b>-75,58</b>                    | <b>304.609</b>               |
| Drugi prihodki   | 8.189                   | 5.332                   | 153,58                           | 2.857                        |
| Drugi odhodki  | (25.772)                | (11.453)                | 225,02                           | (14.319)                     |
| Davek iz dobička   | -                       | -                       | 0,00                             | -                            |
| Odloženi davki   | -                       | -                       | 0,00                             | -                            |
| <b>Čisti poslovni izid<br/>obračunskega obdobja</b>                      | <b>2.609.987</b>        | <b>2.639.635</b>        | <b>98,88</b>                     | <b>(29.648)</b>              |

*Vir: XY d. o. o. (2017a).*

**Priloga 4: Zaključna bilanca stanja na 31.12.2017 s primerjavo na 31.12.2016**

*Tabela 4: Zaključna bilanca stanja na 31.12.2017 s primerjavo na 31.12.2016*

| (v EUR)   | 31.12.2017        | Struktura (v %) | 31.12.2016        | Indeks letni 17/16 | Absolutna razlika |
|---|-------------------|-----------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| <b>SREDSTVA</b>   | <b>35.085.295</b> | <b>100,0</b>    | <b>25.853.947</b> | <b>135,71</b>      | <b>9.231.347</b>  |
| <b>Dolgoročna sredstva</b>                                  | <b>11.257.949</b> | <b>32,1</b>     | <b>9.575.361</b>  | <b>117,57</b>      | <b>1.682.587</b>  |
| Neopredmetena sredstva in DAČR                              | 171.872           | 0,5             | 52.185            | 329,35             | 119.687           |
| Opredmetena osnovna sredstva                                | 9.041.929         | 25,8            | 7.529.677         | 120,08             | 1.512.251         |
| Naložbene nepremičnine                                      | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| Dolgoročne finančne naložbe                                 | 1.983.590         | 5,7             | 1.938.119         | 102,35             | 45.471            |
| Dolgoročne poslovne terjatve                                | -                 | 0,0             | 5.612             | 0,00               | (5.612)           |
| Odložene terjatve za davek                                  | 60.558            | 0,2             | 49.768            | 121,68             | 10.790            |
| <b>Kratkoročna sredstva</b>                                 | <b>23.773.363</b> | <b>67,8</b>     | <b>16.243.943</b> | <b>146,35</b>      | <b>7.529.421</b>  |
| Sredstva za prodajo   | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| Zaloge  | 7.742.312         | 22,1            | 5.919.343         | 130,80             | 1.822.969         |
| Kratkoročne finančne naložbe                                | 29.905            | 0,1             | 73.497            | 40,69              | (43.591)          |
| Kratkoročne poslovne terjatve                               | 15.917.000        | 45,4            | 9.332.932         | 170,55             | 6.584.068         |
| Denarna sredstva  | 84.146            | 0,2             | 918.171           | 9,16               | (834.025)         |
| <b>Kratkoročne aktivne časovne razmejitve</b>               | <b>53.983</b>     | <b>0,2</b>      | <b>34.643</b>     | <b>155,82</b>      | <b>19.339</b>     |
| <b>Zunajbilančna sredstva</b>                               | <b>26.163.865</b> | <b>-</b>        | <b>23.296.098</b> | <b>112,31</b>      | <b>2.867.767</b>  |
| <b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>                         | <b>35.085.295</b> | <b>100,0</b>    | <b>25.853.947</b> | <b>135,71</b>      | <b>9.231.347</b>  |
| <b>Kapital</b>  | <b>10.620.017</b> | <b>30,3</b>     | <b>8.433.515</b>  | <b>125,93</b>      | <b>2.186.502</b>  |
| Vpoklicani kapital  | 1.711.725         | 4,9             | 1.711.725         | 100,00             | -                 |
| Kapitalske rezerve  | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| Rezerve iz dobička  | 171.172           | 0,5             | 171.172           | 100,00             | -                 |
| Revalorizacijske rezerve                                    | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti    | 31.905            | 0,1             | 87.753            | 36,36              | (55.848)          |
| Preneseni čisti poslovni izid                               | 5.931.825         | 16,9            | 3.749.528         | 158,20             | 2.182.297         |
| Čisti poslovni izid poslovnega leta                         | 2.773.390         | 7,9             | 2.713.337         | 102,21             | 60.053            |
| <b>Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve</b> | <b>746.966</b>    | <b>2,1</b>      | <b>665.290</b>    | <b>112,28</b>      | <b>81.676</b>     |
| <b>Dolgoročne obveznosti</b>                                | <b>6.585.810</b>  | <b>18,8</b>     | <b>5.330.895</b>  | <b>123,54</b>      | <b>1.254.915</b>  |
| Dolgoročne finančne obveznosti                              | 6.585.810         | 18,8            | 5.330.895         | 123,54             | 1.254.915         |
| Dolgoročne poslovne obveznosti                              | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| Odložene obveznosti za davek                                | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| <b>Kratkoročne obveznosti</b>                               | <b>17.076.873</b> | <b>48,7</b>     | <b>11.424.247</b> | <b>149,48</b>      | <b>5.652.626</b>  |
| Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev                | -                 | 0,0             | -                 | 0,00               | -                 |
| Kratkoročne finančne obveznosti                             | 3.979.224         | 11,3            | 2.328.811         | 170,87             | 1.650.413         |
| Kratkoročne poslovne obveznosti                             | 13.097.649        | 37,3            | 9.095.436         | 144,00             | 4.002.213         |
| <b>Kratkoročne pasivne časovne razmejitve</b>               | <b>55.629</b>     | <b>0,2</b>      | <b>-</b>          | <b>100,00</b>      | <b>55.629</b>     |
| <b>Zunajbilančne obveznosti</b>                             | <b>26.163.865</b> | <b>-</b>        | <b>23.296.098</b> | <b>112,31</b>      | <b>2.867.767</b>  |

Vir: XY d. o. o. (2017a).

## Priloga 5: Izkaz poslovnega izida za leto 2017 s primerjavo za leto 2016

Tabela 5: Izkaz poslovnega izida za leto 2017 s primerjavo za leto 2016

| (v EUR)  | 2017             | 2016             | Indeks letni<br>17/16 | Absolutna<br>razlika |
|--|------------------|------------------|-----------------------|----------------------|
| Čisti prihodki od prodaje  | 55.699.167       | 44.027.950       | 126,51                | 11.671.217           |
| Sprememba vrednosti zalog<br>proizvodov in nedokončane<br>proizvodnje    | 208.696          | -521.231         | -40,04                | 729.927              |
| Usredstveni lastni proizvodi in lastne<br>storitve                       | -                | -                | 0,00                  | -                    |
| Drugi poslovni prihodki (s<br>prevrednotovalnimi poslovnimi<br>prihodki) | 137.169          | 85.270           | 160,86                | 51.899               |
| Stroški blaga, materiala in storitev                                     | (44.057.665)     | (31.414.612)     | 140,25                | (12.643.053)         |
| Stroški dela   | (7.022.103)      | (6.560.156)      | 107,04                | (461.947)            |
| Odpisi vrednosti   | (1.827.241)      | (2.085.091)      | 87,63                 | 257.850              |
| Drugi poslovni odhodki   | (165.689)        | (202.125)        | 81,97                 | 36.436               |
| <b>Poslovni izid iz poslovanja</b>                                       | <b>2.972.333</b> | <b>3.330.004</b> | <b>89,26</b>          | <b>(357.671)</b>     |
| Finančni prihodki iz deležev   | 40.887           | -                | 100,00                | 40.887               |
| Finančni prihodki iz danih posojil                                       | 19.405           | 18.577           | 104,46                | 828                  |
| Finančni prihodki iz poslovnih terjatev                                  | 334.613          | 74.465           | 449,36                | 260.149              |
| Finančni odhodki iz finančnih naložb                                     | -                | -                | 0,00                  | -                    |
| Finančni odhodki iz finančnih<br>obveznosti                              | (185.407)        | (245.457)        | 75,54                 | 60.050               |
| Finančni odhodki iz poslovnih<br>obveznosti                              | (54.225)         | (123.847)        | 43,78                 | 69.623               |
| <b>Poslovni izid iz financiranja</b>                                     | <b>155.273</b>   | <b>(276.263)</b> | <b>-56,20</b>         | <b>431.537</b>       |
| Drugi prihodki   | 8.499            | 9.720            | 87,44                 | (1.221)              |
| Drugi odhodki  | (27.201)         | (10.231)         | 265,86                | (16.969)             |
| Davek iz dobička   | (346.305)        | (309.511)        | 111,89                | (36.794)             |
| Odloženi davki   | 10.790           | (30.381)         | -35,52                | 41.171               |
| <b>Čisti poslovni izid obračunskega<br/>obdobja</b>                      | <b>2.773.390</b> | <b>2.713.337</b> | <b>102,21</b>         | <b>60.053</b>        |

Vir: XY d. o. o. (2017a).