

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**REVIDIRANJE STROŠKOV DELA IN  
STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIC**

**Ljubljana, december 2008**

**MILAN JERIČ**

## **IZJAVA**

Študent Milan Jerič izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Maje Zaman Groff, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 17.12.2008

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

UVOD.....	1
<b>1 OPREDELITEV STROŠKOV DELA IN STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIJ.....</b>	<b>2</b>
1.1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI.....	2
1.1.1 Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter stroškov storitev.....	3
1.1.2 Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter stroškov storitev.....	3
1.1.3 Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter stroškov storitev.....	4
1.1.4 Prevrednotovanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem ter stroškov storitev.....	4
1.1.5 Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter stroškov storitev.....	5
1.2 MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA.....	6
1.3 ZAKONODAJNI OKVIR.....	6
1.4 OPREDELITEV POSAMEZNIH STROŠKOV DELA IN STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIJ.....	9
1.4.1 Plača in nadomestila plače.....	9
1.4.2 Boniteta.....	10
1.4.3 Regres za letni dopust, jubilejna nagrada, odpravnina in drugi stroški dela.....	11
1.4.4 Avtorski honorar.....	12
1.4.5 Delo po podjemni pogodbi.....	13
1.5 SISTEM KNJIGOVODSKEGA EVIDENTIRANJA IN UMEMSTITEV V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH.....	13
<b>2 REVIDIRANJE STROŠKOV DELA IN STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIJ NA PRIMERU IZBRANEGA PODJETJA.....</b>	<b>16</b>
2.1 KRATKA PREDSTAVITEV OBRAVNAVANEGA PODJETJA.....	16
2.2 TEORETIČNA IZHODIŠČA.....	16
2.3 NAČRTOVALNA STOPNJA.....	17
2.3.1 Seznanjanje z okoljem poslovnega sistema.....	18
2.3.2 Pomembnost.....	18
2.3.3 Revizijsko tveganje.....	19
2.3.4 Vzorčenje.....	22
2.3.5 Upoštevanje zakonov in drugih predpisov.....	23
2.3.6 Cilji revidiranja.....	25
2.4 VREDNOTENJE NOTRANJEGA KONTROLIRANJA.....	28
2.5 PREIZKUSI PODATKOV.....	32
2.5.1 Analitični pregled podatkov.....	34
2.5.2 Podrobni preizkusi saldov in poslov.....	38
2.6 POROČANJE O IZSLEDKIH REVIZIJE.....	45
<b>SKLEP.....</b>	<b>49</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>50</b>

## KAZALO SLIK

Slika 1: Razčlenitev revizijskega tveganja glede na posamezne faze revizijskega procesa .....	20
---	----

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Knjiženje plač in drugih stroškov dela.....	14
Tabela 2: Knjiženje stroškov storitev – povračila v zvezi s stroški dela, avtorski .....	15
Tabela 3: Dohodninska lestvica za leti 2007 in 2008 .....	23
Tabela 4: Stopnje davka na izplačane plače za leti 2007 in 2008.....	24
Tabela 5: Obveznosti iz naslova plač podjetja.....	35
Tabela 6: Stroški dela podjetja.....	36
Tabela 7: Kumulativna bruto plača po mesecih glede na povprečno število zaposlencev podjetja .....	36
Tabela 8: Ocena prispevkov na plače podjetja.....	37
Tabela 9: Potrditev obveznosti iz naslova plač .....	39
Tabela 10: Potrditev terjatev za refundacije .....	39
Tabela 11: Stroški storitev fizičnih oseb podjetja .....	40
Tabela 12: Obračun avtorskega honorarja .....	41
Tabela 13: Obračun podjetne pogodbe .....	42
Tabela 14: Test vplačil PDPZ za izbrane zaposlene .....	44

## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Razdelitev dohodkov iz zaposlitve.....	1
Priloga 2: Izvleček iz vprašalnika vrednotenja notranjih kontrol podjetja .....	2
Priloga 3: Vodilne tabele .....	3
Priloga 4: Kontrola prometa na kontih plač .....	4
Priloga 5: Kontrola stroškov plač.....	6
Priloga 6: Seznam zaposlencev podjetja v obračunskem obdobju 12/07 .....	7

## UVOD

Gospodarstvo, tako na globalni kakor tudi na ravni posamezne države, zaznamujejo številni vzponi in padci. S stalnim napredkom se pritiski vihravosti in negotovosti poslovnega okolja postopoma povečujejo. Spremembe tako postajajo ne samo pogostejše in intenzivnejše, temveč tudi raznovrstnejše.

Omenjeni dejavniki lahko imajo za posledice številne spremembe v sistemu državnih ureditev, kakor tudi v meddržavnih ekonomskih in političnih integracijah. Ob koncu prvega desetletja novega tisočletja se ob poglobljanju finančne krize tako zdi, da se čas ameriške liberalne kapitalistične ureditve izteka ter da se ta pomika bolj k evropskemu sistemu, ki ga zaznamuje ostrejši nadzor nad poslovanjem bank. Opravka imamo celo z idejami o delni nacionalizaciji bank z namenom povečati njihovo likvidnost ter s tem ublažiti posledice nastale finančne krize, ki se počasi, a vztrajno kažejo tudi v realnem sektorju. S tem pa je pritiskom v obliki spremembe kupne moči podvržena tudi ena izmed najpomembnejših sestavin poslovnega procesa, zaposlenci.

V opisanih razmerah se od poslovodstev, poslovnih partnerjev, lastnikov in drugih soudeležencev podjetij zahteva večja preudarnost, previdnost, ažurnost in gospodarnost pri poslovanju. K temu pripomorejo zanesljiva poročila, na podlagi katerih poslovodstvo sprejme pravočasne odločitve in na ta način izrabi dane priložnosti in se izogne pretečim nevarnostim. Med podporne dejavnosti naštetim soudeležencem sodi nadziranje, ki ga uresničujejo notranji in zunanji revizorji, inšpektorji in kontrolorji. Kontroliranje in revidiranje sta namreč nepogrešljivi sestavini urejenega in razvojno naravnane podjetja (Koletnik, 2008, str. 3).

Nadzor nad obračunavanjem in izplačevanjem dohodkov z vidika revidiranja pomeni preučevanje, ali je višina izplačanih dohodkov skladna s predpisi oziroma zadevnimi pogodbami, ali so vsi izplačani dohodki ustrezno obdavčeni, ali so vse obveznosti iz naslova plač in drugih obveznosti do zaposlencev ter zunanjih sodelavcev tekoče poravnane (ne obstajajo potencialne bodoče obveznosti), ali so vsi stroški dela in stroški iz drugih pogodbenih razmerij vključeni v ustrezno obračunsko obdobje idr.

Namen diplomskega dela je tako predstaviti pomen revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij v okviru revidiranja računovodskih izkazov in opozoriti, na kaj mora biti revizor pri tem pozoren, da bi si lahko pridobil zadostne in ustrezne dokaze o poštenosti in resničnosti navedb v računovodskih izkazih. Cilj dela pa je prikazati postopke revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij, ki bodisi v obliki zaposlencev bodisi zunanjih sodelavcev na eni strani predstavljajo intelektualno premoženje podjetij, s katerim ta dosegajo konkurenčne prednosti, na drugi stani pa strošek v obliki plačila za opravljeno delo.

Diplomsko delo je razdeljeno v dva vsebinska sklopa. Prvi obravnava pojma strošek dela in strošek iz drugih pogodbenih razmerij, drugi pa predstavlja teoretična izhodišča revidiranja v

povezavi s praktičnim primerom revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij.

## **1 OPREDELITEV STROŠKOV DELA IN STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIJ**

### **1.1 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI**

Na splošno so stroški cenovno izraženi potroški prvin poslovnega procesa, ki nastopajo pri doseganju poslovnih učinkov, to je ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev, in so načeloma zmnožek potroškov delovnih sredstev, predmetov dela, storitev ter delovne sile z njihovimi cenami oziroma obračunskimi postavkami (Turk, Kavčič & Koželj, 2003, str. 99).

Podobno kot predmeti dela, delovna sredstva in druge prvine poslovnega procesa se lahko tudi stroški dela in stroški iz drugih pogodbenih razmerij zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja.

Stroški dela so v slovenskih računovodskih standardih (v nadaljnjem besedilu: SRS) opredeljeni v SRS 15 – *stroški dela in stroški povračil zaposlencem*. Slednji se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov plač in z njimi povezanih dajatev ter drugih stroškov dela, pa tudi stroškov povračil zaposlencem z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred (deleži v razširjenem dobičku).

Med stroške dela se uvrščajo (SRS 15.3., 2006):

- plače v kosmatem (bruto) znesku;
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo delavcem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem (bruto) znesku, ki bremenijo delodajalca;
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko nehajo delati v podjetju;
- dajatve za davke in prispevke od zgoraj naštetih postavk, ki bremenijo izplačevalca.

S stroški iz drugih pogodbenih razmerij mislimo predvsem na stroške storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, na primer *avtorski honorarji in delo po podjemni pogodbi, sejnine* idr. Ker gre po vsebini torej predvsem za stroške storitev, se za njihovo razvidovanje, obračunavanje in razkrivanje uporablja SRS 14 – *stroški materiala in storitev*.

### *1.1.1 RAZVRŠČANJE STROŠKOV DELA IN STROŠKOV POVRAČIL ZAPOSLENCEM TER STROŠKOV STORITEV*

Po SRS 15.1. (2006) so zasluzki zaposlencev vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida.

Medtem ko smo stroške dela predhodno že opredelili, so deleži v razširjenem dobičku in ne stroški dela:

- zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo člani organov v podjetju, ki ne prejemajo plač, in
- zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo zaposlenci v podjetju kot dodatek k plačam.

Deleže v razširjenem dobičku skupaj z ustreznimi dajatvami v izkazu poslovnega izida upoštevamo med prevrednotovalnimi poslovnimi odhodki.

Po SRS 14.2. (2006) se stroški storitev razvrščajo po izvornih vrstah. Podrobnejšo razčlenitev določi podjetje samo. Njihovo razčlenjevanje po namenskih (funkcionalnih) skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

### *1.1.2 PRIPOZNAVANJE STROŠKOV DELA IN STROŠKOV POVRAČIL ZAPOSLENCEM TER STROŠKOV STORITEV*

SRS 15.7. (2006) določa, da se stroški dela pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v kosmatem znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač in plačam sorodnih postavk pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Take listine so na primer pogodba o zaposlitvi, evidenca prisotnosti zaposlencev na delu, odobrene prošnje za dopust, zdravniško spričevalo za odsotnost z dela, zahtevki za refundiranje, delovna knjižica<sup>1</sup> idr.

Tudi za ostale stroške, na primer stroške storitev (SRS 14.10., 2006), kot so avtorski honorar, pogodbeno delo in povračila za službena potovanja (SRS 15.26., 2006), velja, da so za njihovo pripoznanje potrebna ustrezna dokazila, na podlagi katerih se obračunavajo ter so povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi. Za službena potovanja so to ustrezno izpolnjeni potni nalogi z vsemi dokazili, ki so potrebna za pripoznanje stroškov. V primeru dela po pogodbi o delu in izplačilu avtorskih honorarjev pa so to pogodbe o delu (v nadaljnjem besedilu: podjemne pogodbe) in pogodbe o avtorskem delu, REK–2 obrazci, razna poročila o opravljenem delu idr.

Z omenjenimi dokumenti se revizor prepriča, da so tako stroški dela kot tudi ostali stroški v zvezi z opravljanjem dela ter z njimi povezane obveznosti obračunani na ustreznih podlagah.

---

<sup>1</sup> Delovne knjižice se s 1.1.2009 ukinejo (83. člen Zakona o delovnih razmerjih (2007)) in se zamenjajo s socialnimi karticami (elektronska delovna knjižica), na podlagi katerih se bo uvedel elektronski register zaposlitev.

### *1.1.3 ZAČETNO RAČUNOVODSKO MERJENJE STROŠKOV DELA IN STROŠKOV POVRAČIL ZAPOSLENCEM TER STROŠKOV STORITEV*

Stroške dela in stroške povračil zaposlencem je potrebno obračunavati v skladu z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi (SRS 15.9., 2006). Napisano pomeni, da je pomembno, da so dokumenti, ki predstavljajo podlago za obračunavanje zadevnih stroškov, aktualni in sovpadajo z vsakokratnimi izplačili zaposlencem.

Ker med zaposlenci in delodajalcem lahko pride do nesoglasij v zvezi s pogodbenimi določili in z njimi povezanimi izplačili, SRS določajo, da mora podjetje za tisti del stroškov dela, katerega izplačilo zahtevajo zaposlenci na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, podjetje pa takemu izplačilu nasprotuje, oblikovati ustrezne rezervacije (SRS 15.10., 2006). Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročne zasluge, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ter za pokojnine (SRS 10.44., 2006). Oblikovanje omenjenih rezervacij je načeloma obvezno, razen če bi opustitev pomembno vplivala na računovodske izkaze (Jeran, 2007, str. 7).

Po SRS 14.13. (2006) se stroški storitev, ki se ne zadržujejo v zalogah, ob njihovi nabavi izkazujejo v dejanskih zneskih. SRS 14 (2006) v točki c) (*začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev*) posebno pozornost posveča razmejenim stroškom storitev. Tako določa, da med stroški storitev ne sme biti postavk, ki bi še morale biti sestavni del neopredmetenih sredstev ali aktivnih časovnih razmejitev (SRS 14.14., 2006). Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali takšni dejanski stroški materiala in storitev (SRS 14.15., 2006).

### *1.1.4 PREVREDNOTOVANJE STROŠKOV PLAČ IN STROŠKOV POVRAČIL ZAPOSLENCEM TER STROŠKOV STORITEV*

Po SRS 15.13. (2006) se stroški plač praviloma ne prevrednotujejo. Prevrednotenje se pojavi izključno kot prevrednotenje zaradi upoštevanja poslovnega izida za posamezno leto, kar pomeni, da se stroški plač prevrednotujejo, če se zaposlencem glede na uresničeni razširjeni dobiček v posameznem poslovnem letu prizna delež v njem. Kot predhodno že omenjeno, se ta delež ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, temveč kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v obravnavanem poslovnem letu. Enako se obravnavajo nagrade upravi (ravnateljstvu) in članom nadzornega sveta. Da pa bi se prevrednotenje lahko opravilo, morajo po SRS 15.16. (2006) za to obstajati določene podlage. Te so:

- *pravna obveznost podjetja* – participacija zaposlencev v razširjenem dobičku je opredeljena v pogodbah o zaposlitvi, internem aktu podjetja idr.;
- *odločitev poslovodstva ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo* – pristojni organi morajo udeležbo zaposlencev v razširjenem dobičku in druge podobne odločitve potrditi s sklepom;
- *nedvoumno izkazana posredna obveznost podjetja*.



Stroški storitev se prevrednotujejo v redkih primerih, če pa že, pa se po SRS 14.17. (2006) prevrednotenje opravi na koncu poslovnega leta.

#### *1.1.5 RAZKRIVANJE STROŠKOV DELA IN STROŠKOV POVRAČIL ZAPOSLENCEM TER STROŠKOV STORITEV*

Podjetja morajo v skladu z zakoni in standardi pri pripravljanju letnih poročil oblikovati razkritja oziroma pojasnila nekaterih kategorij, zajetih v računovodskih izkazih. Slednja interesnim skupinam pomembno pripomorejo k celovitemu razumevanju računovodskih izkazov. V SRS 30.38. (2006) je razkrivanje opredeljeno kot predstavljanje znotraj računovodskega informiranja, ki zagotavlja poštene informacije in ne zbuja nobenih pomislekov v zvezi z računovodskimi podatki, s katerimi seznanja uporabnike. V okviru računovodskega procesa za posamezno poslovno leto razkritja sicer predstavljajo zadnjo fazo le-tega.

Obseg razkritij je odvisen od velikosti podjetij in z njo povezanimi zakonskimi določili, vrste interesnih skupin, lahko je odvisen tudi od interesov posloводства itd. Evans (2003, str. 336) navaja tri obsege razkritij:

- *ustrezna razkritja* – minimalna, nezavajajoča razkritja, ki so nujno potrebna pri odločitvah;
- *pravična oziroma etična razkritja* – vsem interesnim skupinam so na voljo informacije v enakem obsegu;
- *popolna razkritja* – vsem interesnim skupinam so na voljo vse relevantne informacije, potrebne za odločanje.

V okviru stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij velja, da podjetja, ki niso zavezana k reviziji, razkrivajo samo zakonsko določene informacije in podatke, predpisane v Zakonu o gospodarskih družbah (2006; v nadaljnjem besedilu: ZGD-1) (SRS 15.20. in 14.26., 2006). Ostala pa morajo razkritja oblikovati tudi v skladu s SRS za vse pomembne zadeve, katerih naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

V skladu s SRS 15.20. (2006) so v okviru stroškov dela tako potrebna razkritja:

- deležev v razširjenem dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki (na primer zaposlenci);
- zaslužkov in deležev v razširjenem dobičku, ki pripadajo upravi (ravnateljstvu) in drugim organom;
- programov drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev zunaj odpravnin ter določb, v zvezi z njimi pa tudi kritij in uporabnikov programov in
- predhodno že omenjenih morebitnih zahtev zaposlencev po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, katerim podjetje nasprotuje, kakor tudi morebitne rezervacije za omenjene zahteve, oblikovane v skladu z SRS 10 (2006).

## 1.2 MEDNARODNI STANDARDI RAČUNOVODSKEGA POROČANJA

Mednarodni standardi računovodskega poročanja zaslužke zaposlencev urejajo v mednarodnem računovodskem standardu 19 (2006), ki predpisuje, kako naj zaposlovalci obračunavajo in razkrivajo zaslužke zaposlencev. Standard loči štiri vrste zaslužkov zaposlencev, in sicer:

- *kratkorodne zaslužke zaposlencev*, kot so plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku in premije (če so plačljivi v dvanajstih mesecih po koncu obdobja) ter nedenarne zaslužke (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev;
- *pozaposlitvene zaslužke*, kot so pokojnine, drugi upokojitveni zaslužki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba;
- *druge dolgoročne zaslužke zaposlencev*, tudi plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleže v dobičku, premije in odložene zaslužke, če so plačljivi po dvanajstih mesecih ali več po koncu obdobja; in
- *odpravnine*.

Stroški iz drugih pogodbenih razmerij pomembno temeljijo na zakonskih določilih in predpisih na ravni posamezne države in jih MRS tako ne obravnavajo.

## 1.3 ZAKONODAJNI OKVIR

Zakonodajni okvir s področja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij obsega naslednje zakone:

- Zakon o delovnih razmerjih,
- Zakon o dohodnini,
- Zakon o davku na izplačane plače,
- Zakon o prispevkih za socialno varnost,
- Zakon o določitvi minimalne plače,
- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju,
- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju,
- Zakon o zaposlovanju tujcev,
- Zakon o preprečevanju dela na črno,
- Zakon o posebnem davku na določene prejemke,
- Zakon o avtorski in sorodnih pravicah,
- drugi.

Urejenost delovnega prava se med državami razlikuje. V nekaterih se plača izplačuje mesečno, v drugih tedensko, različne so oblike delovnih razmerij itd. V okviru Evropske unije so z namenom poenotenja nekaterih področij v državah članicah (organizacija delovnega časa, obveščanje delavcev o delovnih pogojih, zdravje in varstvo pri delu, enakost spolov, odpuščanje delavcev) bile sprejete razne direktive. Te so znotraj evropskega prava sekundarni pravni vir, ki je za vsako članico, na katero je naslovljen, zavezujoč glede ciljev, ki jih je treba doseči,

državnim oblastem pa sta prepuščeni oblika in metoda za njihovo realizacijo. Praviloma niso neposredno uporabljive, temveč služijo kot sredstvo za harmonizacijo pravnih ureditev med državami članicami (Bečan, Belopavlovič, Petriček & Tratnik, 2005, str. 5). Vsebine posameznih direktiv so vključene v slovenski zakonodajni okvir dohodkov iz zaposlitve.

V nadaljevanju bosta za potrebe nadaljnje obravnave na splošno predstavljena Zakon o delovnih razmerjih (2002; v nadaljnjem besedilu: ZDR) in Zakon o dohodnini (2006, v nadaljevanju besedila: ZDoh-2). Omenjena zakona sta bistvena za razumevanje stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij. Prvi določa osnove pravnega razmerja med zaposlenci in delodajalci, drugi pa podrobneje opredeljuje posamezne dohodke in njihovo davčno obravnavo. Ostale zakone in predpise, pomembne za področje stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij ter določila v tem poglavju predstavljenih zakonov, bomo podrobneje obravnavali v okviru predstavitve praktičnega primera revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij v 2. poglavju.

**ZDR** ureja delovna razmerja, ki se sklepajo s pogodbo o zaposlitvi med delavcem in delodajalcem. Določa pravice in obveznosti obeh.

Kot *delovno razmerje* opredeljuje razmerje med delavcem in delodajalcem, v katerem se delavec prostovoljno vključi v organiziran delovni proces delodajalca in v njem za plačilo, osebno in nepretrgano opravlja delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca.

*Delavec* po tem zakonu je vsaka fizična oseba, ki je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi, *delodajalec* pa pravna in fizična oseba ter drug subjekt, kot je državni organ, lokalna skupnost, podružnica tujega podjetja ter diplomatsko in konzularno predstavništvo, ki zaposluje delavca na podlagi pogodbe o zaposlitvi.

**ZDoh-2** podrobneje opredeljuje dohodke iz zaposlitve ter ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja dohodnine, ki je opredeljena kot davek od dohodkov fizičnih oseb.

V nasprotju z opredelitvijo z vidika podjetja, ko prejemki zaposlencev ter sodelavcev na podlagi drugih pogodbenih razmerij predstavljajo strošek podjetja, se za namene davčne obravnave teh prejemkov uporablja predvsem izraz dohodki iz zaposlitve. Dohodek iz zaposlitve je najpomembnejša vrsta dohodka, tako z vidika države (glede na število zavezancev, ki prejemajo tovrstne dohodke) kakor tudi z vidika strukture obdavčljivih dohodkov davčnih zavezancev (Škof et al., 2007, str. 175). Seznanjenost z opredelitvijo dohodkov iz zaposlitve je za revizorja pri revidiranju stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij ključna, saj je na podlagi te zmožen presoditi, na kakšen način mora biti posamezni strošek dela oziroma strošek iz drugega pogodbenega razmerja obdavčen.

ZDoh-2 (2006) v 36. členu *dohodek iz zaposlitve* opredeljuje kot vsako izplačilo in boniteto, povezano z zaposlitvijo, in ga nadalje deli na dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz

drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi (v nadaljevanju besedila: dohodek iz drugega pogodbenega razmerja).

Iz Priloge 1 razberemo, da za dohodke iz zaposlitve velja sintetična obdavčitev dohodkov (v veljavi od leta 1991). To pomeni, da so dohodki obdavčeni preko letne davčne osnove, sintetično preko progresivnih davčnih stopenj in ob upoštevanju davčnih olajšav. Ostali sintetično obdavčeni dohodki so dohodki iz dejavnosti, dohodki iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodki iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter drugi dohodki iz 105. člena ZDoh-2 (Galič, 2007, str. 16).

Nasprotje sintetične obdavčitve je ceduralna obdavčitev dohodkov, po kateri se vsak dohodek obdavči posebej, samo enkrat, in to po proporcionalni stopnji brez upoštevanja davčnih olajšav. Med te dohodke spadajo obresti, dividende in dobiček iz kapitala (Galič, 2007, str. 16).

ZDoh-2 torej ureja oba načina obdavčenja, vendar je za namene tega diplomskega dela relevantna le sintetična obdavčitev, ki se nanaša na dohodke iz zaposlitve in s tem na stroške dela ter stroške iz drugih pogodbenih razmerij.

Pomembnejši *dohodki iz delovnega razmerja* po 37. členu ZDoh-2 (2006) so:

- plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije,
- regres za letni dopust, jubilejna nagrada, odpravnina, solidarnostno pomoč,
- povračilo stroškov v zvezi z delom,
- boniteta, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana,
- nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki,
- prejemki, prejeti zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve,
- nadomestila in druge prejemki, ki so prejeti od delodajalca ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost,
- dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja.

Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja je opredeljen v 38. členu ZDoh-2 (2006), ki pravi, da dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. To so torej dohodki, ustvarjeni iz vsakega pogodbenega razmerja, ki ni delovno razmerje. Mednje se uvrščajo predvsem (Galič, 2007, str. 68):

- dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela, in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov,
- dohodek na podlagi podjetne pogodbe (pogodba o delu),

- dohodek na podlagi opravljanja dela ali storitve na neki drugi podlagi (poslovanje, opravljanje funkcije na podlagi imenovanja – na primer nadzorniki),
- dohodek dijakov in študentov od dela na podlagi napotnice pooblaščenega študentskega servisa,
- dohodek verskih delavcev in
- dohodek, dosežen s posameznim poslom iz neodvisnega razmerja.

Iz zgornjih opredelitev vidimo, da ne gre popolnoma enačiti pojmov dohodek iz delovnega razmerja in stroškov dela ter dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ter stroškov iz drugih pogodbenih razmerij. Udeležba v razširjenem dobičku, ki je po zakonodaji opredeljena kot dohodek iz delovnega razmerja, se po SRS 15.4. (2006) ne obravnava kot strošek dela. Podobno, kot bomo videli v poglavju 1.4, velja za povračila stroškov v zvezi z opravljanjem dela, ki lahko imajo naravo stroškov dela ali pa naravo stroškov storitev oziroma drugih stroškov, in za avtorske honorarje, ki se po svoji naravi vedno uvrščajo med stroške storitev, po ZDoh-2 pa se lahko presojujejo kot dohodek iz delovnega razmerja ali kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

## **1.4 OPREDELITEV POSAMEZNIH STROŠKOV DELA IN STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIJ**

### *1.4.1 PLAČA IN NADOMESTILA PLAČE*

Plača skupaj z nadomestilom plače predstavlja zaslužek zaposlenca, ki mu pripada za njegovo delo. Obračuna se lahko kot plača po času ali pa kot plača po učinku. Glede na obseg je lahko kosmata plača (bruto plača, ki vključuje prispevke in davke) ali čista plača (neto plača – kar ostane od bruto plače po odtegnjenih davkih in prispevkih) (Turk, 2002, str. 444).

Po 126. členu ZDR (2002) je plačilo po pogodbi o zaposlitvi sestavljeno iz plače, ki mora biti vedno v denarni obliki, in morebitnih drugih vrst plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo. Pri plači mora delodajalec upoštevati minimum, določen z zakonom oziroma kolektivno pogodbo, ki neposredno zavezuje delodajalca.

Osnovne sestavine plače so (ZDR, 2002, 126. člen, 2. točka):

- osnovna plača,
- del plače za delovno uspešnost,
- dodatki,
- plačilo za poslovno uspešnost, če je le-to dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi.

*Osnovna plača* se določi glede na zahtevnost dela, za katerega je delavec sklenil pogodbo o zaposlitvi.

*Delovna uspešnost* delavca se določi, upošteva je gospodarnost, kvaliteto in obseg opravljanja dela, za katerega je delavec sklenil pogodbo o zaposlitvi.

*Dodatki* se določijo za posebne pogoje dela, ki izhajajo iz razporeditve delovnega časa, in sicer za nočno delo, nadurno delo, delo v nedeljo, delo na praznike in dela proste dneve po zakonu. Dodatki za posebne pogoje dela, ki izhajajo iz posebnih obremenitev pri delu, neugodnih vplivov okolja in nevarnosti pri delu, ki niso vsebovani v zahtevnosti dela, se lahko določijo s kolektivno pogodbo, na primer dodatek za delo z mladostniki, po Kolektivni pogodbi za dejavnost vzgoje in izobraževanja v Republiki Sloveniji (1996, 80.d člen). Osnova za izračun dodatkov je osnovna plača delavca za polni delovni čas oziroma ustrezna urna postavka. Najbolj pogost dodatek je dodatek za minulo delo, ki pripada vsem delavcem in po ZDR (2002, 238. člen) znaša najmanj 0,5% za vsako dopolnjeno leto delovne dobe. Višina dodatka za delovno dobo se lahko določi s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti oziroma s pogodbo o zaposlitvi, če je le-ta višji od 0,5%.

Po 134. členu ZDR (2002) se plača izplačuje za plačilna obdobja, ki ne smejo biti daljša od enega meseca. Pri tem se kot skrajni rok izplačila določa 18. dan po preteku plačilnega obdobja.

Delavec ima za čas odsotnosti z dela pravico do nadomestila plače v primerih in v trajanju, določenem z zakonom, ter v primerih odsotnosti z dela, ko ne dela iz razlogov na strani delodajalca. Nadomestilo plače delavcu pripada v naslednjih primerih (ZDR, 2002, 137. člen):

- odsotnost z dela zaradi izrabe *letnega dopusta*, plačane odsotnosti zaradi *osebnih okoliščin* (lastna poroka, rojstvo otroka, smrt ožjih sorodnikov, hujše nesreče, ki zadane zaposlenca), *izobraževanja*, z zakonom določenih *praznikov* in *dela prostih dni* in ko delavec ne dela iz *razlogov na strani delodajalca*; v teh primerih znaša nadomestilo 100 % osnove; če delavec ne more opravljati dela zaradi višje sile, je upravičen do polovice plačila, do katerega bi bil sicer upravičen, če bi delal, vendar ne manj kot 70% minimalne plače;
- nezmožnosti dela zaradi *bolezni in poškodbe* (v višini in trajanju določenem z zakonom): do 30 dni v breme delodajalca (vendar največ 120 dni v letu), od 31. dneva naprej v breme zdravstvenega zavarovanja; delodajalec je dolžan delavcu zagotoviti nadomestilo plače v višini 80 % osnove za bolezni in poškodbe, ki niso povezane z delom, za poklicne bolezni in poškodbe pa v višini 100 % osnove; višina nadomestila, ki gre v breme zdravstvenega zavarovanja, je določena s »*Pravilnikom o obračunu bruto nadomestil plač med začasno zadržanostjo od dela v breme obveznega zdravstvenega zavarovanja in o načinu vlaganja zahtevkov delodajalcev za povračilo izplačanih nadomestil*«

Nadomestilo plače ne sme presegati zneska plače, ki bi jo zaposlenec prejel, če bi delal.

#### 1.4.2 BONITETA

Kot boniteta se po ZDoh-2 (2006, 39. člen, 1. točka) šteje vsaka ugodnost, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotavlja delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti.

Najpogostejše vrste bonitet, ki jih delodajalci zagotavljajo delojemalcem, so (ZDoh-2, 2006, 39. člen, 2. točka):

- uporaba osebne vozila za privatne namene,
- nastanitev,
- posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne,
- popust pri prodaji blaga in storitev,
- izobraževanje delojemalca ali njegovega družinskega člana,
- zavarovalne premije in podobna plačila,
- darila, ki jih zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu, in
- pravica delojemalcev do nakupa delnic.

Bonitete so torej praviloma zagotovljene v naravi, kar pomeni, da ima vrednotenje bonitet velik pomen pri njihovem obračunavanju. Način njihovega obračunavanja določa ZDoh-2.

#### *1.4.3 REGRES ZA LETNI DOPUST, JUBILEJNA NAGRADA, ODPRAVNINA IN DRUGI STROŠKI DELA*

*Regres* mora delodajalec delavcu, ki ima pravico do letnega dopusta, izplačati najmanj v višini minimalne plače<sup>2</sup> (ZDR, 2002, 131. člen). Izplačati ga mora do prvega julija tekočega koledarskega leta. S kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti se lahko v primeru nelikvidnosti delodajalca določi kasnejši rok izplačila regresa, vendar najkasneje do prvega novembra tekočega koledarskega leta. V primeru, da ima delavec pravico le do sorazmernega dela letnega dopusta, ima pravico le do sorazmernega dela regresa. Pomemben pri regresu je način obračunavanja prispevkov in davkov. Po 3. členu Zakona o prispevkih za socialno varnost (1998; v nadaljnjem besedilu: ZPSV) se prispevki od regresa za letni dopust obračunajo, če ta presega 70% povprečne bruto plače predpreteklega meseca zaposlenih v Republiki Sloveniji. Dohodnina se od regresa obračunava v skladu s 5. odstavkom 127. člena ZDoh-2 (2006) po povprečni stopnji dohodnine od enomesečnega dohodka.

*Jubilejna nagrada* je nagrada, ki jo prejme zaposlenec od zadnjega delodajalca za dopolnitev določene delovne dobe. Po 47. členu Kolektivne pogodbe za obrt in podjetništvo (2008) pripada zaposlencu jubilejna nagrada za dopolnitev 10, 20 in 30 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu.

*Odpravnina* je zaslužek zaposlenca bodisi zaradi *odločitve podjetja*, da konča službovanje zaposlenca pred običajnim datumom upokojitve, bodisi zaradi *odločitve zaposlenca*, da v

---

<sup>2</sup> Višina bruto minimalne plače od 1.8.2008 naprej znaša 589,19 €. Na dan 31.12.2007, na katerega se je revizija računovodskih izkazov v 2. poglavju obravnavanega podjetja opravljala, je znesek bruto minimalne plače znašal 538,53 €. Način določitve minimalne plače je določen v Zakonu o določitvi minimalne plače (ZDMP). Slednji določa, da se vsakega 1.8. v letu višina minimalne plače uskladi s pričakovano rastjo cen življenjskih potrebščin. Znesek minimalne plače na podlagi navedene ocene in po posvetovanju s socialnimi partnerji ugotovi minister oziroma ministrica, pristojna za delo.

zameno zanj prostovoljno zapusti delovno mesto, bodisi zaradi *redne upokojitve* (SRS 15.24., 2006).

Zaposlenci so med opravljanjem dela upravičeni do povračila stroškov v zvezi z opravljanjem tega dela. Ta in zgoraj omenjeni dohodki ter drugi dohodki zaposlencev iz delovnega razmerja lahko imajo naravo stroškov dela ali naravo drugih vrst stroškov. Povračila in drugi dohodki, ki *niso neposredno povezani s poslovanjem* podjetja ter se knjigovodsko obravnavajo kot strošek dela, so: povračilo za prevoz na delo in z njega; povračilo za prehrano med delom; šolnine, ki niso v interesu delodajalca; solidarnostne podpore; jubilejne in druge nagrade ter predhodno že obravnavani regres za letni dopust. Povračila in drugi dohodki zaposlencev, ki pa *so v neposredni povezavi s poslovanjem* podjetja, so: *plačila za službena potovanja* (dnevnice, kilometrine ...); *šolnine v interesu podjetja* in *stroški dela na terenu*. Le-ti se ne obravnavajo kot stroški dela, temveč kot stroški storitev. Med omenjene spadajo tudi *stipendije*, ki se uvrščajo med druge stroške.

Višino povračil stroškov v zvezi z opravljanjem dela in drugih dohodkov zaposlencev iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, določa »*Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (2008)*«.

#### 1.4.4 AVTORSKI HONORAR

Avtorske honorarje ureja Zakon o avtorski in sorodnih pravicah (2007; v nadaljnjem besedilu ZASP). Slednji avtorsko delo definira kot individualne intelektualne stvaritve s področja književnosti, znanosti in umetnosti, ki so na kakršenkoli način izražene. Obsegajo zlasti (ZASP-UPB3, 2007, 5 člen, 2. točka) :

- govornjena dela, kot npr. govori, pridige, predavanja;
- pisana dela, kot npr. leposlovna dela, članki, priročniki, študije ter računalniški programi;
- glasbena dela z besedilom ali brez besedila;
- gledališko-glasbena in lutkovna dela;
- koreografska in pantomimska dela;
- fotografska dela in dela, narejena po postopku, podobnem fotografiranju;
- avdiovizualna dela;
- likovna dela, kot npr. slike, grafike in kipi;
- arhitekturna dela, kot npr. skice, načrti ter izvedeni objekti s področja arhitekture, urbanizma in krajinske arhitekture;
- dela uporabne umetnosti in industrijskega oblikovanja;
- kartografska dela;
- predstavitve znanstvene, izobraževalne ali tehnične narave (tehnične risbe, načrti, skice, tabele, izvedenska mnenja, plastične predstavitve in druga dela enake narave).

Presojajo se lahko kot (Galič, 2007, str. 103):

- dohodek iz delovnega razmerja,
- dohodek iz drugega pogodbenega razmerja,



- dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti,
- dohodek iz prenosa premoženjskih pravic.

#### *1.4.5 DELO PO PODJEMNI POGODBI*

Delo po podjemni pogodbi ureja Obligacijski zakonik (OZ-UPB1, 2007, 11. poglavje). Določa pravice in obveznosti naročnika in podjemnika. Na splošno se pogodba o delu lahko sklene na primer takrat, kadar delodajalec potrebuje določen kader za posamezen posel, nima pa dolgoročnih potreb po tem kadru. Z vidika delavca je delo po podjemni pogodbi bolj fleksibilno, saj ni vezan na enega delodajalca. Z davčnega vidika pa je ta oblika razmerja najbolj obremenjena.

### **1.5 SISTEM KNJIGOVODSKEGA EVIDENTIRANJA IN UMESTITEV V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

Preden dokončno preidemo na samo revidiranje, si pogledjmo še sistem knjigovodskega evidentiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij ter z njimi povezanih terjatev in obveznosti.

Plače in drugi stroški dela se obračunavajo v računovodstvu plač, ki sodi v okvir stroškovnega računovodstva. Podjetje stroške dela vračunava najmanj enkrat mesečno. V nekaterih primerih se lahko stroški dela časovno razmejujejo, na primer vnaprej vračunani stroški neizkoriščenega letnega dopusta zaposlencev. Obračun plač se knjiži s temeljnico na podlagi rekapitulacije obračuna plač po zaposlencih na način, prikazan v Tabeli 1 na naslednji strani.

Tabela 1: Knjiženje plač in drugih stroškov dela

<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
250	Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače		X
162	Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih institucij (refundacije - osnova)	X	
470	Plače zaposlencev	X	
471	Nadomestila plač zaposlencev	X	
<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
250	Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače	X	
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač		X
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač		X
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač		X
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestil plač zaposlencem		
<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	X	
162	Druge kratkoročne terjatve do drž. in drugih institucij (refundacije - prispevki)	X	
262	Obveznosti za prispevke izplačevalca		X
<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
475	Druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov	X	
263	Obveznosti za davek od izplačanih plač		X
<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila (prevoz, prehrana) in drugi prejemki zaposlencev	X	
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja		X

Vir: R. Hieng, S. Koželj, M. Odar & V. Zupančič, *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe in zadruga*, 2008, str. 254.

Tabela 2 na naslednji strani prikazuje način knjiženja stroškov storitev, relevantnih za našo obravnavo.

*Tabela 2: Knjiženje stroškov storitev – povračila v zvezi s stroški dela, avtorski honorarji in delo po podjemni pogodbi*

a) Povračila stroškov

<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
285	Ostale kratkoročne poslovne obveznosti		X
414	Povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom	X	

b) podjemne pogodbe

<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
285	Ostale kratkoročne poslovne obveznosti		X
265	Obveznosti za davčni odtegljaj		X
262	Obveznosti za prispevke izplačevalca		X
418	Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje	X	

c) avtorski honorarji – iz delovnega razmerja

<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja		X
257	Kratkoročne obveznosti za davek iz drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki se ne obračunavajo skupaj s plačami		X
418	Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje	X	

d) avtorski honorarji – iz delovnega razmerja

<b>Konto</b>	<b>Opis</b>	<b>Debet</b>	<b>Kredit</b>
285	Ostale kratkoročne poslovne obveznosti		X
265	Obveznosti za davčni odtegljaj		X
418	Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje	X	

*Vir: R. Hieng et al., Kontni načrti in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe in zadruga, 2008, str. 238-244.*

Stroški dela in stroški iz drugih pogodbenih razmerij so vključeni v izkaz poslovnega izida in predstavljajo poslovne odhodke. Z njimi povezane obveznosti in terjatve so praviloma vsebovane v okviru kratkoročnih poslovnih obveznosti (lahko tudi v okviru dolgoročnih obveznosti in rezervacij; na primer izplačilo deležev v razširjenem dobičku čez več let, jubilejne nagrade in odpravnine pri upokojitvi ter pokojnine) oziroma v okviru kratkoročnih poslovnih terjatev (na primer terjatve za refundacije za odsotnost delavcev z dela). Da pa bi se obveznosti do zaposlencev ter z njimi povezane terjatve v bilanci stanja ob koncu obračunskega obdobja pojavljale kot odprte obveznosti in terjatve, je potrebna predpostavka, da podjetje plače in druge stroške zaposlencev izplačuje naslednji mesec za pretekli mesec. Možno je seveda tudi, da podjetje z izplačili zamuja in ima ob koncu obračunskega obdobja izkazano večjo obveznost, ne le za zadnji mesec obračunskega obdobja. Enako velja za obveznosti, povezane s stroški iz drugih pogodbenih razmerij.

## 2 REVIDIRANJE STROŠKOV DELA IN STROŠKOV IZ DRUGIH POGODBENIH RAZMERIJ NA PRIMERU IZBRANEGA PODJETJA

### 2.1 KRATKA PREDSTAVITEV OBRAVNAVANEGA PODJETJA

Podatki za namen praktičnega primera diplomskega dela so pridobljeni na podlagi dejanske revizije računovodskih izkazov (na dan 31.12.2007) družbe z omejeno odgovornostjo, katere imena na željo posloводства ne bomo omenjali, zato jo bomo v nadaljevanju imenovali zgolj podjetje.

Podjetje deluje od leta 1993 in se po ZGD-1 po številu zaposlenecv ter vrednosti aktive uvršča med srednje družbe. V letu 2007 je povprečno število zaposlenecv tako znašalo 116. Delovno razmerje z zaposlenci je sklenjeno z bodisi individualno pogodbo o zaposlitvi bodisi s kolektivno pogodbo med delavci in zasebnimi delodajalci<sup>3</sup>. Podjetje v zadnjih letih dosega konstantno rast prihodkov.

### 2.2 TEORETIČNA IZHODIŠČA

V praksi in teoriji poznamo več vrst revidiranja. Eden izmed načinov delitve je delitev glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo. S tega vidika poznamo *zunanje (external auditing)*, *notranje (internal auditing)* in *državno revidiranje (governmental auditing)*. Zunanje revidiranje opravljajo revizorji, ki niso uslužbenci organizacije, v kateri opravljajo revidiranje. Notranje revidiranje pa je opredeljeno kot neodvisno presojanje, vpeljana v organizaciji za preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitve zanjo. Državno revidiranje opravljajo revizorji, vezani na državne organe (Taylor & Glezen, 1996, str. 36).

V ožjem pomenu pa revidiranje lahko razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja. V tem pogledu poznamo *revidiranje računovodskih izkazov*, *revidiranje skladnosti s predpisi* in *revidiranje poslovanja*.

Čeprav med navedenimi vrstami revidiranja ne moremo potegniti jasnih meja, bo za namene tega diplomskega dela relevantno predvsem revidiranje računovodskih izkazov. Slednje je definirano kot zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva (Taylor & Glezen, 1996, str. 34).

Omenjena vrsta revidiranja uporablja postopek, ki se imenuje uradno potrjevanje. Uradna potrditev se v obliki, ki se uporablja pri revidiranju računovodskih izkazov, nanaša na neodvisno in pristojno osebo, ki sporoči mnenje ali sodbo, ali uradne trditve v računovodskih izkazih podjetja v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom (splošno sprejeti standardi) (Taylor & Glezen, 1996, str. 34).

---

<sup>3</sup> 1.8.2008 je kolektivno pogodbo med delavci in zasebnimi delodajalci zamenjala kolektivna pogodba za obrt in podjetništvo.

Namen revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (Mednarodni standard revidiranja 200, 2006, str. 4, v nadaljnjem besedilu: MSR). Pri tem je revizor odgovoren za oblikovanje in izražanje mnenja o računovodskih izkazih, poslovodstvo pa za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov. Podano revizorjevo mnenje pa poslovodstva ne razbremeni odgovornosti za računovodske izkaze.

Pri revidiranju gre za najvišjo obliko nadziranja, ki predstavlja pretežno popravljalno, na izvedenskem obravnavanju zasnovano poznejše nadziranje. To spoznanje zahteva, da je revizija v skladu z MSR 300 (2006) ustrezno (skrbno) načrtovana ter da je tako zagotovljena njena učinkovitost. Revizor se mora zato med drugim pred pričetkom revizije *seznaniti z okoljem podjetja in značilnostmi njegovega poslovanja*. MSR 315 (2006, 2. odstavek) tako določa, da »revizor v takšni meri spozna organizacijo in njeno okolje, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, da mu zadošča za prepoznanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov.«

V skladu z napisanim lahko opredelimo štiri stopnje revizijskega procesa (Arens, Elder & Beasley, 2005, str. 151):

1. Načrtovanje revizijskega pristopa
2. Preizkušanje kontrol in podroben preizkus transakcij
3. Analitični postopki in podrobni preizkus podatkov
4. Zaključek revizije in oddaja revizijskega poročila

V nadaljevanju so posamezne stopnje in postopki v okviru teh predstavljene podrobneje, omenimo pa naj, da proces revizije ne poteka strogo po tem zaporedju, saj se veliko postopkov uporablja in je pomembnih v okviru različnih stopenj. Na primer: ugotovitve analitičnih postopkov so pomembne tako za fazo načrtovanja kakor tudi za fazo preizkusa podatkov, revizijsko tveganje je povezano z vsako fazo revizijskega procesa itd.

### **2.3 NAČRTOVALNA STOPNJA**

Preden se revizor posveti dejanskemu revidiranju podatkov, mora opraviti razna predhodna dela, kot so spoznati zunanje in notranje okolje poslovnega sistema, oceniti revizijsko tveganje, določiti prag pomembnosti (materialnosti), izbrati sistem vzorčenja idr. To mu, v tesni povezavi z ugotovitvami preveritve obstoja in preizkusa notranjih kontrol, pomaga pri določitvi obsega izvedbe nadaljnjih postopkov, s katerimi si pridobi zadosten obseg ustreznih dokazov o poštenosti računovodskih izkazov. Odločitev o obsegu izvedbe postopkov je pomembna zato, ker revizor ne more jamčiti za točnost računovodskih izkazov, saj bi slednje pomenilo, da je pregledal vse poslovne dogodke zadevnega poslovnega leta ter da so vsi ti dogodki kvantitativno točno ovrednoteni, kar pa je v praksi nemogoče. Prvič je lahko preverjanje s 100% pokritjem s

stroškovnega vidika izjemno obremenjeno, drugič pa računovodski izkazi vsebujejo tudi mnenja, ocene in sodbe, ki jih ni mogoče natančno kvantitativno ovrednotiti.

Pri načrtovanju mora revizor upoštevati predvsem naslednjih pet stvari (Taylor & Glezen, 1996, str. 301):

- *tveganje pri delovanju* (temelječe na splošnih okoliščinah v gospodarstvu in dejavnosti ter naročnikovih posebnosti),
- *pričakovano zaupanje v ustroj notranjega kontroliranja*,
- *začetno oceno pomembnosti*,
- *mogoča problematična področja* v računovodskih izkazih in okoliščine, ki bi utegnile zahtevati podaljšanje ali spremembo pričakovanih revizijskih postopkov in
- *vrsto pričakovanega revizijskega poročila*.

Potrebne informacije za načrtovanje se pridobivajo iz splošnih virov (povpraševanje pri poslovodstvu, revije, državne in druge publikacije, objavljena letna poročila, internetni viri itd.) in iz analitičnih postopkov. Ko se izvedejo vsi potrebni postopki za učinkovito načrtovano revizijo, se pridobljene informacije znotraj revizijske skupine zberejo in oblikujeta se revizijska strategija ter revizijski načrt.

### *2.3.1 SEZNANJANJE Z OKOLJEM POSLOVNEGA SISTEMA*

Spoznanje poslovnega okolja podjetja pomaga revizorju razumeti, ali je le-to izpostavljeno tveganjem, ki bi lahko vplivala na navedbe v računovodskih izkazih. S tem mislim predvsem na *splošna gospodarska tveganja* in *tveganja znotraj panoge*, ki dajo revizorju dodatne informacije, potrebne za oblikovanje ocene tveganja pri delovanju.

Naslednji korak je spoznanje notranjega okolja podjetja in s tem seznanjanje o *tveganjih v podjetju* (prav tako del tveganja pri delovanju). Vsako podjetje ima določene značilnosti, ki vplivajo na tveganje, da so v računovodskih izkazih pomembno napačne navedbe. Nekatere od teh značilnosti izvirajo neposredno iz zavestnih odločitev poslovodstva, druge pa iz drugih virov, kot so na primer lastnosti partnerjev (podjetje ima na primer nekaj velikih partnerjev ali pa veliko malih), pravna ureditev, finančni položaj podjetja idr. Značilnosti, na katere ravnateljstvo neposredno vpliva (način poslovanja, obseg načrtovanja, neoporečnost in menjavanje osebja, odnos do računovodskih usmeritev in računovodskega poročanja itd.), določajo kontrolno okolje podjetja, ki je del ustroja notranjega kontroliranja (Taylor & Glezen, 1996, str. 303).

### *2.3.2 POMEMBNOST*

Pomembnost je glavni dejavnik, ki ga revizorji upoštevajo pri načrtovanju in vrednotenju dokazov pri izvajanju revizije. V bistvu gre za znesek, ki predstavlja prag, od katerega naprej nepravilnosti v računovodskih izkazih vplivajo na revizorjevo mnenje.

Ker mora revizor pri opravljanju dela upoštevati določene časovne omejitve, katerih prekoračitev bi prinesla dodatne stroške, je v načrtovalni fazi ocena pomembnosti potrebna predvsem zaradi obratnega sorazmerja med zneski v računovodskih izkazih, ki so za revizorje pomembni, in količino revizijskega dela, ki je potrebna za uradno potrditev poštenosti računovodskih izkazov (Taylor & Glezen, 1996, str. 229).

Začetna ocena pomembnosti se lahko določi na ravni računovodskih izkazov, lahko pa revizor za posamezne konte določi višji oziroma nižji prag pomembnosti. Skozi potek revizije se slednja lahko spreminja, saj se na primer lahko pojavijo razni kvalitativni podatki, ki naknadno vplivajo na revizorjevo oceno pomembnosti.

Splošno uporabljena sodila so 0,5–1% prihodkov od prodaje ali 5–10% dobička za preizkušanje postavk v izkazu poslovnega izida ter 1–2% sredstev za preizkušanje postavk v bilanci stanja, vendar ni enotnega pravila. Za potrebe oblikovanja mnenja o računovodskih izkazih kot celoti je pomembnost lahko drugačna. To, kar je pomembno v povezavi z računovodskimi izkazi, vključuje kvalitativne in subjektivne ozire kot tudi razmerja med različnimi podatki (Revizijski priročnik, 1995, poglavje 6, str. 5).

Pogosto se ob določanju pomembnosti uporablja korekcijski faktor. Slednji se opredeli glede na to, ali gre na primer za novega naročnika ali za naročnika, ki je stranka že več let, glede na ocenjeno tveganje pri delovanju, glede na ocenjeno tveganje pri kontroliranju idr. Če je korekcijski faktor večji od 1, se prag pomembnosti sorazmerno poviša. Tem manj zaupanja imamo v naročnika, tem višji je korekcijski faktor.

Glede na to, da gre pri obravnavanem podjetju za naročnika, s katerim se sodeluje že zadnja štiri leta, korekcijskega faktorja nismo določili. Pri določitvi praga pomembnosti smo tako upoštevali manjšega izmed zneskov:

- a) 0,5% celotnih prihodkov in
- b) 1% aktive v bilanci stanja.

Pomembnost na ravni stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij (vključno s pripadajočimi postavkami v bilanci stanja) je v letu 2007 tako znašala približno 28 tisoč EUR (0,5% celotnih prihodkov), kar predstavlja približno odstotek letnih stroškov dela.

### 2.3.3 REVIZIJSKO TVEGANJE

Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor izrazi neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno. Je funkcija tveganja pomembno napačne navedbe in tveganja, da napačna navedba s strani revizorja ne bo odkrita (MSR 200, 2006, str. 9).

Podobno kot oceno pomembnosti lahko tudi revizijsko tveganje razdelimo na *celotno revizijsko tveganje*, ki je povezano z računovodskimi izkazi kot celota, in *posamezno revizijsko tveganje*, ki

je povezano s posameznimi saldi na kontih, vrstami poslov in razkritji ter z njimi povezanimi uradnimi trditvami.

Posamezno revizijsko tveganje nadalje sestavljajo (MSR 200, 2006, str. 11–12):

- *tveganje pri delovanju* – dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo, ki utegne biti posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna ob predpostavki, da ni s tem povezanih kontrol;
- *tveganje pri kontroliranju* – tveganje, da notranje kontroliranje organizacije ne bo pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo napačne navedbe, ki bi lahko nastopila v neki uradni trditvi in ki bi lahko bila posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna;
- *tveganje pri odkrivanju* – tveganje, da revizor ne bo odkril napačne navedbe v neki uradni trditvi, ki bi lahko bila posamezno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembna.

Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju (skupaj predstavljata tveganje pomembno napačne navedbe) sta tveganji organizacije in obstajata neodvisno od revizije računovodskih izkazov. Na podlagi njune ocene revizor načrtuje vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

Navedene vrste posameznega revizijskega tveganja lahko povežemo s štirimi fazami revizijskega procesa, kot to prikazuje Slika 1.

*Slika 1: razčlenitev revizijskega tveganja glede na posamezne faze revizijskega procesa*

Načrtovanje revizije	Spoznanje in preizkus ustroja notranjega kontroliranja	Preizkus podatkov	Izdaja revizijskega poročila
Ocena tveganja pri delovanju	Ocena tveganja pri kontroliranju	Ugotovitev tveganja pri odkrivanju	Ovrednotenje revizijskega tveganj

*Vir: D. H. Taylor & W. G. Glezen, Revidiranje: zasnove in postopki, 1996, str. 12.*

Matematično povedano je posamezno revizijsko tveganje zmnožek njegovih podvrst, kot ga prikazuje enačba (1).

$$\begin{array}{ccccccc}
 \textit{posamezno} & & \textit{tveganje} & & \textit{tveganje} & & \textit{tveganje} \\
 \textit{revizijsko} & = & \textit{pri} & x & \textit{pri} & x & \textit{pri} \\
 \textit{tveganje} & & \textit{delovanju} & & \textit{kontroliranju} & & \textit{odkrivanju}
 \end{array} \quad (1)$$

Revizijsko tveganje se lahko opredeli kvantitativno, na primer 5%, ali kvalitativno, na primer majhno, zmerno itd.



Če napisano apliciram na naš primer, bi o revizijskem tveganju lahko razmišljali na sledeč način. Postavke, vsebovane na kontih plač (tako na kontih stanj kot tudi na kontih tokov), so sestavljene iz zaslužkov zaposlencev ali pa se navezujejo nanje. Tako zaposlenci sami, kakor tudi za ustrezno obračunavanje dajatev (davek na izplačane plače, dohodnina, prispevki ...) pristojne ustanove (pristojni davčni uradi) predstavljajo nenehne kontrolne mehanizme v postopku obračunavanja in izplačevanja dohodkov. V primeru obstoja in ustreznega delovanja notranjih kontrol lahko *tveganje pri kontroliranju* ocenimo kot relativno majhno.

Nekoliko drugače je s *tveganjem pri delovanju*. Zaradi relativno hitro spreminjajoče se zakonodaje na področju plač (zakoni, kolektivne pogodbe itd.), raznih aneksov k obstoječim pogodbam o zaposlitvah ter v primerjavi s terjatvami na primer relativno zapletenih izračunov v smislu dopustov, dnevnic (in z njimi povezano upravičenostjo do malic), refundacij in drugih dogodkov, ki vplivajo na zaslužke zaposlencev, se pojavlja določeno tveganje glede točnosti, popolnosti, razkritij in drugih uradnih trditev posloводства. Vendar pa tveganje pri delovanju ne gre označiti za veliko, saj je število poslovnih dogodkov, povezanih s plačami in drugimi stroški dela ter stroški iz drugih pogodbenih razmerij med poslovnim letom relativno majhno (odvisno sicer od števila zaposlencev, vendar kumulativno gledano 12 obračunov na leto, dodatno še regres in morebitna 13. plača ter posamezna druga izplačila) in je zato verjetnost napak manjša. V skladu z napisanim bi tveganje pri delovanju lahko označili za zmerno.

Razmišljanje bi lahko zaključili z enačbo (2):

$$TO = \frac{RT}{TD \times TK} \quad (2)^4.$$

Če posamezno sprejemljivo revizijsko tveganje povezano s konti stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij, ocenimo kot 4%, tveganje pri delovanju 45% in tveganje pri kontroliranju 25%, je načrtovano tveganje pri odkrivanju (enačba (3)):

$$TO = \frac{0,04}{0,45 \times 0,25} = 0,36 \text{ oziroma } 36\%. \quad (3)$$

Rezultat nam pove, da revizor v okviru revidiranja podatkov na kontih stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij lahko načrtuje večje tveganje, da napake ne bo odkril, saj je verjetnost pojavitve in neodkritja napake relativno majhna. Enako kot pomembnost pa se tudi revizijsko tveganje lahko spreminja skozi potek revizije, tako da je uresničeno tveganje lahko drugačno kot načrtovano.

---

<sup>4</sup> Oznake pomenijo: TO – tveganje pri odkrivanju, RT – revizijsko tveganje, TD – tveganje pri delovanju, TK – tveganje pri kontroliranju.

#### 2.3.4 VZORČENJE

Pri preizkusu podatkov in preizkusu notranjih kontrol revizor tehta med tem, koliko podatkov oziroma dogodkov naj preveri, preden povečanje obsega slednjih doprinese več stroškov kot koristi.

Pri tem ima na voljo 3 možnosti (MSR 530, 2005, str. 8):

- izbiro vseh postavk (100-odstotno preiskovanje),
- izbiro posameznih postavk in
- uporabo revizijskega vzorčenja.

Potreba po vzorčenju se pojavlja v skladu z omejitvami, s katerimi se revizor pri delu srečuje. Pri nekaterih kontih je vzorčenje torej potrebno, saj bi preveritev vseh evidentiranih postavk bila zelo zamudna, kar je neizogibno povezano z dodatnimi stroški. Določene konte, na primer v okviru kapitala oziroma konte, na katerih je čez poslovno leto bilo relativno malo sprememb, pa revizor preveri s 100% pokritjem.

Vzorčenje se lahko opravi z uporabo *statističnih* (določitev velikosti vzorca z uporabo tabele naključnih števil, tabele tveganj itd.) ali *nestatističnih* metod (izbira skupine zaporednih poslov za mesec v letu, izbira poslov na določen dan, izbor vsake tridesete postavke itd.). Za statistično vzorčenje je značilna naključna izbira vzorca in uporaba teorije verjetnosti za vrednotenje izidov vzorcev ter merjenje tveganja pri vzorčenju.

V povezavi z vzorčenjem se pojavlja določeno tveganje (*tveganje pri vzorčenju*), ki je opredeljeno kot tveganje, da bodo revizorjevi sklepi, zasnovani na vzorcu, drugačni od sklepov, do katerih bi prišel, če bi bila podvržena istemu revizijskemu procesu celotna množica podatkov oziroma dogodkov.

Odvisno od značilnosti vzorca in cilja preizkusa se revizor odloči, ali je vzorčenje potrebno, in če je, katero metodo je smiselno uporabiti (odkriti samo prisotnost napak ali opredeliti vrsto in vzrok napak). Velikokrat se v praksi uporablja metoda izbire posameznih postavk, ki je prav tako nek način vzorčenja, saj revizor ne preveri celotnega vzorca. Je pa izbira posameznih postavk po presoji podvržena *tveganju izven vzorčenja* (tveganje, da so revizorjevi sklepi napačni zaradi drugih razlogov, ki niso velikost vzorca). Pri izbiri posameznih postavk se vzorec lahko oblikuje z uporabo naslednjih kriterijev (MSR 530, 2005, str. 9):

- postavke z velikimi vrednostmi ali ključne postavke,
- vse postavke nad določenim zneskom,
- postavke za pridobitev informacij (o poslovanju, vrsti poslovnih dogodkov in notranjih kontrolah),
- postavke za preizkušanje postopkov.

Metoda izbire posameznih postavk zahteva podrobnejše poznavanje značilnosti naročnikovega poslovanja ter s tem tveganja pri delovanju. Prednost uporabe metode izbora posameznih postavk je manjša poraba časa za izbor vzorca, slabost pa morebitna pristranskost izbora postavk.

Ker se plače v primerjavi z drugimi poslovnimi dogodki v poslovnem letu obračunajo relativno malokrat, lahko revizor preveri velik del teh podatkov, v določenih primerih lahko doseže celo 100% pokritje. Večja pozornost se ob upoštevanju nihanja števila zaposlenecv posveča izsledkom analitičnih postopkov, s katerimi se iščejo neobičajni odkloni od pričakovanih vrednosti, ti pa se nato preverijo z izbiro posameznih postavk. Lahko pa uporabi vzorčenje, na primer takrat, ko preverja pravilnost obračunavanja in izplačevanja plač na ravni posameznega zaposlenca, ko ni očitnega odklona v zasluških med zaposleni znotraj poslovnega leta.

### 2.3.5 UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV

V skladu z MSR 250 (2005, str. 6) revizor, da bi lahko načrtoval revizijo, pridobi splošna spoznanja o zakonskih in regulativnih okvirih, ki se nanašajo na organizacijo in panogo, ter ugotovi, kako organizacija upošteva te okvire.

Da bi revizor lahko preveril pravilnost izkazanih stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij ter z njimi povezanih obveznosti in terjatev, mora biti seznanjen z nekaterimi določili posameznih zakonov. Pomembnejši na zadevnem področju so:

- **Zakon o dohodnini**

Tabela 3 prikazuje višine davka, ki ga morajo zavezanci glede na dosežen dohodek plačati. Poleg dohodninskih lestvic je pri obračunu davčnega odtegljaja potrebno upoštevati višino in vrsto olajšav (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane člane, olajšava za dodatno pokojninsko zavarovanje, posebne in osebne olajšave ...), ki pripadajo posameznim zaposlencem.

*Tabela 3: Dohodninska lestvica za leti 2007 in 2008*

DOHODNINSKA LESTVICA ZA LETO 2007			DOHODNINSKA LESTVICA ZA LETO 2008		
Letna davčna osnova (EUR)		Stopnja	Letna davčna osnova (EUR)		Stopnja
nad	do		Nad	do	
0	6.800	16%	0	7.187,60	16%
6.800	13.600	27%	7.187,60	14.375,20	27%
13.600		41%	14.375,20		41%

*Vir: ZDoh – 2, 2006, 122. člen; Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008, 2007, 2. člen.*

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, 2006) v 283. členu določa, da plačnik davka davčni odtegljaj izračuna in odtegne ob obračunu dohodka, plača pa na dan izplačila dohodka. Če je izplačevalec osebnih prejemkov pravna oseba oziroma zasebnik, davek obračuna in odtegne izplačevalec dohodkov. Ta mora davčnemu organu predložiti obračun dohodkov najpozneje na dan izplačila teh. V primeru, da dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka,

akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi davčne napovedi zavezanca.

- **Zakon o prispevkih za socialno varnost**

ZPSV določa obračunavanje in plačevanje ter stopnje prispevkov za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, porodniško varstvo in za zaposlovanje (v nadaljnjem besedilu: prispevki za socialno varnost) v skladu z zakoni, na podlagi katerih so prispevki uvedeni, ter določa osnovo za obračunavanje in plačevanje prispevkov za zaposlovanje. Stopnja prispevkov znaša 22,1% za prispevke za socialno varnost iz plače (prispevki delojemalca) in 16,1% za prispevke za socialno varnost za plače (prispevki delodajalca) (ZPSV, 2001, 8. in 11. člen). Obračun prispevkov za socialno varnost se v skladu s 353. členom ZDavP-2 (2006) opravi na način in v rokih, ki veljajo za davek od dohodkov fizičnih oseb. Pomeni, da če je delodajalec pravna oseba ali zasebnik, prispevke obračuna na obračunu davčnih odtegljajev in plača na dan izplačila dohodka za delojemalca delodajalec. Ta mora davčnemu organu predložiti obračun prispevkov in plačilne liste za zaposlene pri zasebniku najkasneje na dan izplačila osebnih prejemkov.

- **Zakon o davku na izplačane plače**

Zakon o davku na izplačane plače (2006, v nadaljevanju besedila: ZDIP) v 5. členu določa, da se davek obračuna ob obračunu plač, plača pa se v šestih dneh po izplačilu plač, vendar najpozneje do prvega naslednjega izplačila plač. Tabela 4 prikazuje stopnje davka na izplačane plače za leti 2007 in 2008<sup>5</sup>.

Tabela 4: Stopnje davka na izplačane plače za leti 2007 in 2008

STOPNJE ZA LETO 2007			STOPNJE ZA LETO 2008		
Bruto plača		Stopnja	Bruto plača		Stopnja
Nad	do		Nad	Do	
0	689	0,00%	0	689	0,00%
689	1.669	2,30%	689	1.669	1,10%
1.669	3.130	4,70%	1.669	3.130	2,30%
3.130		8,90%	3.130		4,40%

Vir: ZDIP-UPB2, 2006, 4. člen.

Kljub dejstvu, da je za dobro načrtovanje in izvedbo revizije računovodskih izkazov pomembno revizorjevo poznavanje zakonov in drugih predpisov, odgovornost, da organizacija posluje v skladu z zakoni in drugimi predpisi ter za preprečevanje in odkrivanje neskladnosti z njimi, nosi poslovodstvo (MSR 250, 2005, str. 5). Revizor ni in ne more biti odgovoren za preprečevanje neupoštevanja zakonov in drugih predpisov (MSR, 2005, str. 6).

<sup>5</sup> S 1. januarjem 2009 preneha obveznost plačevanja davka na izplačane plače (4. člen ZDIP).

### 2.3.6 CILJI REVIDIRANJA

Ker revizor podaja mnenje na računovodske izkaze kot celoto, je njegov glavni cilj izraziti mnenje, ali so ti v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi). Preden pa lahko poda tako mnenje, revizor na ravni posameznih kontov zasleduje različne cilje, s katerimi preverja, ali so uradne trditve posloводства v povezavi s temi konti veljavne.

V okviru stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij lahko opredelimo naslednjih pet splošnih uradnih trditev ter z njimi povezane revizijske cilje (Taylor & Glezen, 1996, str. 260):

- *obstoj ali pojavitev* – posloводство uradno trdi, da vsa sredstva (na primer terjatve za refundacije) in dolgovi iz bilance stanja *obstajajo* ter da so se vsi odhodki v izkazu poslovnega izida v obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, tudi dejansko *pojavi*li;
- *pravice in obveznosti* – posloводство uradno trdi, da dejansko *dolguje* obveznosti, izkazane v računovodskih izkazih in da slednje niso last tretjih strank;
- *popolnost* – posloводство uradno trdi, da so v računovodskih izkazih *zajete vse* terjatve, obveznosti in odhodki, povezani s stroški dela in stroški iz drugih pogodbenih razmerij;
- *vrednotenje* – posloводство uradno trdi, da so vse terjatve, obveznosti in odhodki v računovodskih izkazih prikazani v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) v primernih zneskih. Dolgovi (kratkoročni in dolgoročni) se tako po SRS 9.23. (dolgoročni dolgovi) in SRS 11.21. (kratkoročni dolgovi) praviloma merijo po odplačni vrednosti po metodi efektivnih obresti;
- *predstavitev in razkritje* – posloводство uradno trdi, da so zneski v računovodskih izkazih razvrščeni pravilno in da so v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) navedena vsa potrebna razkritja.

Po MSR 500 (2006, str. 8) med pomembnejše uradne trditve spadata tudi *točnost* in *časovna uvrstitev*:

- *točnost* – vsi zneski v računovodskih izkazih so ovrednoteni točno in evidentirani brez napak. Postavke v računovodskih izkazih morajo biti usklajene z analitičnimi evidencami. Točno in v skladu z zakoni in pogodbami morajo biti obračunani vsi elementi posameznih stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij;
- *časovna uvrstitev* – vse obveznosti, terjatve in odhodki morajo biti evidentirani v poslovnem obdobju, v katerem so se tudi pojavili.

Revizijski cilji se uresničujejo preko preverjanja obstoja in delovanja notranjih kontrol, nadalje pa preko ustreznih postopkov preizkusov podatkov, katerih vrsta, obseg in časovna razporeditev se določijo na podlagi rezultatov spoznanja in preizkusov notranjih kontrol.

V nadaljevanju so navedeni postopki, s katerimi se bomo v okviru revizije računovodskih izkazov obravnavanega podjetja prepričali o pravilnosti poslovodskih trditvev na področju stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij.

- *Obstoj ali pojavitev* – vsa sredstva in dolgovi na dan bilance stanja *obstajajo* in vsi odhodki v izkazu poslovnega izida so se v obdobju, ki ga obravnavajo računovodski izkazi, tudi dejansko *pojavi*.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- uskladili zneske na REK-1 obrazcih z obveznostmi in terjatvami, izkazanimi v bilanci stanja; izkazane terjatve za refundacije bomo dodatno potrdili s strani državne institucije potrjenimi zahtevki za refundacije;
- uskladili debetni promet na kontih plač s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
- preverili pogodbe o zaposlitvi in druge evidence nekaterih zaposlencev, kakor tudi podjemne pogodbe in pogodbe za avtorska dela;
- preverili plačila izkazanih obveznosti in terjatev po datumu bilance stanja;
- opravili kontrolo prometa na kontih plač;
- potrdili stroške plač z REK-1 obrazci.

- *Pravice in obveznosti* – obveznosti in terjatve, izkazane v bilanci stanja, podjetje dejansko *dolguje* oziroma ima pravico do terjatev in te niso last tretjih strank.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- preverili pogodbe o zaposlitvi in druge evidence nekaterih zaposlencev, kakor tudi podjemne pogodbe in pogodbe za avtorska dela;
- pridobili potrjene REK-1 obrazce in s strani državne institucije potrjene zahtevke za refundacije in jih uskladili z zneski, izkazanimi v bilanci stanja;
- primerjali podatke iz glavne knjige s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
- preverili plačila izkazanih obveznosti in terjatev po datumu bilance stanja.

- *Popolnost* – v računovodskih izkazih so *zajete vse* terjatve, obveznosti in odhodki, povezani s stroški dela in stroški iz drugih pogodbenih razmerij.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- uskladili število zaposlencev, navedeno na REK-1 obrazcu, s številom zaposlencev, navedenim v kumulativni rekapitulaciji plač, ter številom v seznamu zaposlencev;
- uskladili zneske na REK-1 obrazcih z obveznostmi in terjatvami, izkazanimi na dan 31.12.2007 v bilanci stanja;
- opravili kontrolo prometa na kontih plač;

- primerjali podatke iz glavne knjige s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
  - preverili pogodbe o zaposlitvi in druge evidence nekaterih zaposlencev (plačilne liste, delovne knjižice ...), kakor tudi podjemne pogodbe in pogodbe za avtorska dela. Tako se prepričamo, da pogodbe ne vsebujejo morebitnih obveznosti, ki niso vključene v računovodske evidence;
  - primerjali stanja obveznosti iz naslova plač in letnih stroškov dela s tistimi iz preteklega obdobja ob upoštevanju sprememb povprečnega števila zaposlencev;
  - opravili pregled stroškov dela po mesecih in iskali morebitne neobičajne odklone ob upoštevanju števila zaposlencev;
  - opravili oceno prispevkov delodajalca glede na strošek dela po REK-1 obrazcih;
  - potrdili stroške plač z REK-1 obrazci.
- *Vrednotenje* – vse terjatve, obveznosti in odhodki so v računovodskih izkazih prikazani v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) v *primernih zneskih*.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- pridobili potrjene REK-1 obrazce in s strani državne institucije potrjene zahteve za refundacije in jih uskladili z zneski, izkazanimi v bilanci stanja;
  - preverili pogodbe o zaposlitvi in druge evidence nekaterih zaposlencev, kakor tudi podjemne pogodbe in pogodbe za avtorska dela;
  - preverili plačila izkazanih obveznosti in terjatev po datumu bilance stanja;
  - uskladili debetni promet na kontih plač s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
  - pridobili potrjene REK-1 obrazce in s strani državne institucije potrjene zahteve za refundacije in jih uskladili z zneski, izkazanimi v bilanci stanja;
  - opravili oceno prispevkov delodajalca glede na strošek dela po REK-1 obrazcih;
  - potrdili stroške plač z REK-1 obrazci.
- *Predstavitev in razkritje* – zneski v računovodskih izkazih so razvrščeni pravilno in v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) so navedena vsa potrebna razkritja.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- pri analitičnih postopkih in podrobnih preizkusih saldov preverili, ali so med stroške dela vključeni res samo stroški dela, med stroške storitev in druge stroške pa povračila in drugi prejemki, ki so v neposredni povezavi s poslovanjem;
  - pri pregledu letnega poročila preverili, ali so opravljena vsa razkritja v skladu z ZGD-1 in SRS 15.
- *Točnost* – vsi zneski v računovodskih izkazih so ovrednoteni točno in evidentirani brez napak.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- pridobili potrjene REK-1 obrazce in s strani državne institucije potrjene zahteve za refundacije in jih uskladili z zneski, izkazanimi v bilanci stanja;
- uskladili debetni promet na kontih plač s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;

- preverili pogodbe o zaposlitvi in druge evidence nekaterih zaposlencev, kakor tudi podjemne pogodbe in pogodbe za avtorska dela;
  - preverili plačila izkazanih obveznosti in terjatev po datumu bilance stanja;
  - opravili kontrolo prometa na kontih plač;
  - potrdili stroške plač z REK-1 obrazci;
  - opravili oceno prispevkov delodajalca glede na strošek dela po REK-1 obrazcih;
  - opravili oceno davkov in prispevkov za dela po pogodbi o delu.
- *Časovna uvrstitev* – vse obveznosti, terjatve in odhodki morajo biti evidentirani v poslovnem obdobju, v katerem so se tudi pojavili.

O pravilnosti poslovske trditve se bomo prepričali tako, da bomo:

- pridobili potrjene REK-1 obrazce in s strani državne institucije potrjene zahtevke za refundacije in jih uskladili z zneski, izkazanimi v bilanci stanja;
- uskladili debetni promet na kontih plač s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine;
- preverili pogodbe o zaposlitvi in druge evidence nekaterih zaposlencev (plačilne liste, delovne knjižice ...), kakor tudi podjemne pogodbe in pogodbe za avtorska dela;
- opravili kontrolo prometa na kontih plač;
- potrdili stroške plač z REK-1 obrazci;
- opravili oceno prispevkov delodajalca glede na strošek dela po REK-1 obrazcih;
- opravili oceno davkov in prispevkov za dela po pogodbi o delu;
- primerjali stanja obveznosti iz naslova plač in letnih stroškov dela s tistimi iz preteklega obdobja ob upoštevanju sprememb povprečnega števila zaposlencev;
- opravili pregled stroškov dela po mesecih in iskali morebitne neobičajne odklone ob upoštevanju števila zaposlencev.

## **2.4 VREDNOTENJE NOTRANJEGA KONTROLIRANJA**

Notranje kontrole predstavljajo vse metode in postopke, ki jih je uvedlo poslovodstvo podjetja, da bi zagotovilo zaščito sredstev, ki se uporabljajo v delovnem procesu (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005, str. 230). Njihov temeljni namen je zmanjševanje možnih negativnih učinkov ugotovljenih tveganj pri doseganju ciljev organizacije (zmanjševanje možnih izgub), hkrati pa pravočasno zaznavanje in izkoriščanje priložnosti (povečevanje možnih koristi) (Blejec, 2007, str. 9). Organizacija jih vzpostavlja, da bi dosegla predvsem naslednje cilje (Taylor & Glezen, 1996, str. 390):

- pravilno odobravanje poslov in delovanja;
- oblikovanje in uporabljanje ustreznih listin in evidenc za evidentiranje poslov in dogodkov ter ločevanje dolžnosti, tako da postopke, namenjene za odkrivanje napačnih navedb, izvajajo osebe, ki jih ne morejo zagrešiti;
- ustrezno zavarovanje dostopa do sredstev in evidenc ter njihove uporabe;
- neodvisno preverjanje delovanja, usklajevanja in primerjanja sredstev z evidentirano odgovornostjo.



Osnovne sestavine ustroja notranjih kontrol so (Taylor & Glezen, 1996, str. 341):

- okolje kontroliranja,
- računovodski sistem in
- kontrolni postopki (notranje računovodske kontrole).

### ***Okolje kontroliranja***

Opredelimo ga lahko kot skupek postopkov, smernic in dejanj, ki odsevajo celovit odnos lastnikov in posloводства podjetja do notranjih kontrol in njihovega pomena za organizacijo (Arens et al., 2005, str. 274).

Lastniki in posloводство s svojim obnašanjem in dejanji odločilno vplivajo na organizacijsko kulturo podjetja. Predstavljajo potreben pogoj za učinkovit računovodski sistem in uspešne kontrolne postopke. Slednja sta namreč lahko še tako zanesljiva, pa njune koristi ob poslovodu, ki v svojih lastnostih ni naklonjeno notranjim kontrolam, zbledijo.

Pri spoznavanju in ocenjevanju okolja, znotraj katerega računovodski sistem in kontrolni postopki delujejo, je revizor pozoren predvsem na naslednja področja (Menard, Mahnič, Dobnik, & Nemeč, 1994, str. 13–17):

- učinkovitost organiziranosti,
- vloga posloводства ter upravnega in nadzornega odbora,
- način dela notranje revizijske službe,
- uresničljivost načrtov podjetja,
- ustreznost in zanesljivost informacij,
- zanesljivost ocen posloводства,
- obstoj ustreznih postopkov in usmeritev za kontroliranje poslovanja,
- nevarnost, da bi posloводство namerno opustilo kontrolne postopke in namerno izkrivilo računovodske izkaze,
- učinkovitost nadziranja delovanja računalniške službe,
- druga ravnanja posloводства,
- ustreznost kadrovske usmeritve podjetja,
- tehnična opremljenost podjetja.

### ***Računovodski sistem***

Računovodski sistem predstavlja niz nalog v organizaciji, pri katerih so poslovni dogodki obravnavani kot podlaga za vnašanje v računovodske evidence. Prepoznaval, preračunal, razvrščal, knjižil in povzemal bi naj poslovne dogodke ter poročal o njih (Odar, 2008, str. 2). Računovodski sistem je del informacijskega podsistema poslovnega sistema. Sestavljajo ga poslovne knjige (glavna knjiga, dnevnik idr.) in knjigovodske listine (računi, pogodbe, naročilnice, dobavnice id). Omogoča sestavljanje računovodskih izkazov in posloводство ter druge interesne skupine oskrbuje s podatki in informacijami, potrebnimi za učinkovito in uspešno vodenje ter s tem delovanje poslovnega sistema. Vključuje ustrezne postopke in evidence, katerih nameni so (Menard et al., 1994, str. 17):

- izkazovati in evidentirati vse odobrene poslovne dogodke;
- opisovati poslovne dogodke dovolj podrobno, da se lahko ustrezno razvrstijo za računovodsko poročanje;
- meriti vrednosti poslovnih dogodkov, tako da se njihove denarne vrednosti lahko izkazujejo v računovodskih izkazih;
- ugotavljati, kdaj so poslovni dogodki nastali, da se zagotovi evidentiranje v pravem obračunskem obdobju;
- v računovodskih izkazih ustrezno prikazovati poslovne dogodke in pojasnila o njih.

### ***Kontrolni postopki***

Kontrolni postopki oziroma notranje računovodske kontrole so smernice in postopki, ki poleg tistih, ki so že del kontrolnega okolja in računovodskega sistema, omogočajo razumno zagotovilo, da se dosegajo cilji podjetja glede obravnavanja poslovnih funkcij, ohranjanja podatkov v evidencah in zavarovanja terjatev. Imajo neposreden vpliv na točnost, zanesljivost in popolnost računovodskih evidenc in izkazov ter zasledujejo naslednje cilje (Menard et al., 1994, str. 18-23):

- *popolnost vložka* – evidentirani so vsi podatki o poslih, ki morajo biti vsebovani v računovodskih evidencah in izkazih;
- *točnost vložka* – vsak posel je evidentiran s pravilnim zneskom in pravilno časovno opredelitvijo;
- *odobrenost poslov* – nastale posle naj odobravajo le ustrezno pooblaščen osebe;
- *ažurnost evidenc* – poslovne knjige v vsakem trenutku kažejo posledice vseh poslov;
- *neoporečnost evidenc* – stalni in sprotni poslovni podatki<sup>6</sup> so popolni, točni in odobreni toliko časa, dokler se evidence ne ažurirajo z naslednjimi (novimi) podatki, ki morajo spet biti popolni, točni in odobreni (uskajevanje in potrjevanje stanj);
- *varnost sredstev* – dostop do sredstev (tako fizični kot računalniški) je ustrezno omejen in omogočen samo pooblaščenim osebam;
- *razmejenost dolžnosti* – opredelitev in razdelitev opravil in nalog na način, da so odobravanje skupin poslov, izvajanje kontrolnih postopkov, ko so posli opravljeni, nadziranje teh postopkov, ravnanje s sredstvi in vzdrževanje evidenc, ki se nanašajo na ta sredstva, zaupani različnim osebam (en posel ne sme biti v pristojnosti ene same osebe);
- *nadziranje delovanja* – nadziranje delovanja je ustrezno vgrajeno v računovodski sistem in zagotavlja, da se pomembne napake odkrijejo pravočasno (preverja pravilnost in točnost dela zaposlencev, ki opravljajo temeljne kontrolne postopke).

Kontrolnih postopkov ne gre strogo ločiti od računovodskega sistema, saj se le-ti navezujejo na posle, pri katerih računovodski sistem sodeluje. S spoznanjem računovodskega sistema tako dobimo vpogled tudi v kontrolne postopke, zato se obe sestavini ustroja notranjega kontroliranja

---

<sup>6</sup> Avtor loči dve vrsti podatkov v računovodskem sistemu. Sprotni poslovni podatki se nanašajo predvsem na posamezne poslovne dogodke. Stalni poslovni podatki pa so tisti, ki se ne ali se samo občasno spreminjajo, pri obdelavi v računovodskem sistemu pa se uporabijo večkrat.

običajno proučujeta sočasno. V skladu z napisanim revizor spozna računovodski sistem do mere, da razume, kje naj bi kontrolne točke in s tem kontrole, s katerimi bi se zgoraj navedeni cilji dosegali, obstajale. Posle v okviru računovodskega sistema je glede na njihove značilnosti mogoče razvrstiti na različne načine, eden od teh načinov je združitev poslov v naslednje štiri poslovne cikle (Taylor & Glezen, 1996, str. 386–389):

- *cikel financiranja* – vključuje gospodarske dogodke, povezane s pridobivanjem finančnih sredstev in z občasnimi naložbami;
- *cikel nabavljanja* – vključuje gospodarske dogodke, povezane s pridobivanjem blaga in storitev od dobaviteljev in zaposlencev v zameno za plačilne obveznosti ter s poravnavanjem teh obveznosti;
- *cikel proizvodnje* – vključuje gospodarske dogodke, povezane z vzdrževanjem, uporabo in preoblikovanjem njegovih dejavnikov;
- *cikel prodaje* – vključuje gospodarske dogodke, povezane z razdeljevanjem sredstev drugim v zameno za obljube o plačilu in prejemanju finančnih sredstev v zvezi s poravnavanjem teh obljub (terjatev).

Za področje stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij je torej relevantno razumevanje cikla nabavljanja. Sicer se v literaturi in praksi cikel plač pogosto obravnava posebej<sup>7</sup>.

S spoznanjem in razumevanjem notranjih kontrol revizor postavi začetno oceno *tveganja pri kontroliranju*, določi vrste mogočih napačnih navedb, upošteva dejavnike, ki vplivajo na tveganje pomembno napačnih navedb, in ustrezno načrtuje preizkuse podatkov (Taylor & Glezen, 1996, str. 341). Mera, do katere je potrebno spoznati smernice in postopke ustroja notranjega kontroliranja, se med konti in uradnimi trditvami razlikuje, odvisna pa je predvsem od zapletenosti sistema, ki obdeluje podatke o poslih, izkušnj, pridobljenih od prejšnjih revizorjev, ocene tveganja pri delovanju, poznavanje dejavnosti, ocene pomembnosti in zasnovane začetne revizijske strategije (Taylor & Glezen, 1996, str. 366).

Revizor spoznava ustroj notranjih kontrol s povpraševanjem pri osebju v podjetju, s preiskovanjem listin, opazovanjem dejavnosti in poslovanja, s podatki iz preteklih revizij in drugimi postopki. Svoja spoznanja in ugotovitve pa mora ustrezno dokumentirati. Dve izmed pogostejših metod sta:

- *naris poteka s spremljajočimi opisi toka listin*: grafični opis toka podatkov v poslovnem sistemu ali delu poslovnega sistema (če je že oblikovan s strani naročnika, lahko revizor pri spoznavanju notranjih kontrol uporabi tega) in
- *vprašalnik o notranjih kontrolah*.

Preizkus notranjih kontrol vključuje postopke, kot so povpraševanje, opazovanje, pregledovanje listin in ponovno izvajanje, in je usmerjen v načrtovanje ali delovanje usmeritve ali postopka ustroja notranjega kontroliranja za ocenjevanje njene oziroma njegove učinkovitosti pri

---

<sup>7</sup> Glej na primer *Vrednotenje notranjega kontroliranja (vodič)* (1998) ali Menard et al. (1994).

preprečevanju ali odkrivanju pomembno napačnih navedb v uradni trditvi o računovodskih izkazih (Taylor & Glezen, 1996, str. 342). Izsledki preizkusa lahko vplivajo na ponovno oceno revizijskega tveganja, oceno pomembnosti ter oceno časa, obsega in vrste preizkusov podatkov.

Posamezni konti v računovodskih evidencah imajo različne lastnosti (velikost, pomembnost ...), zato je različna tudi uporabnost postopkov pri preverjanju uradnih trditev. Kljub temu pa je za uradne trditve, povezane s pomembnimi saldi kontov ali vrstami poslov, mogoče razviti dve osnovni revizijski strategiji, in sicer (Taylor & Glezen, 1996, str. 340):

- *metodo preizkušanja predvsem podatkov* – Revizor zbere vse ali večino dokazov s preizkusi podatkov in le malo ali pa sploh ne zaupa v kontrole. Posledica te metode je ocena, da je tveganje pri kontroliranju največje ali blizu največjemu (ta metoda bi bila lahko ustrezna za uradno trditev o obstoju pri kratkoročno nevračunanih stroških);
- *metodo manjšega tveganja pri kontroliranju* – Revizor zmerno ali precej zaupa v kontrole, zato izvede razmeroma malo preizkusov podatkov (uradna trditev o popolnosti pri obveznostih do zaposlencev iz naslova plač bi lahko ustrezala tej metodi).

Če notranje kontrole v podjetju niso prisotne ali pa so zelo pomanjkljive, preizkus teh ni potreben, saj je takrat tveganje pri kontroliranju veliko in se uporabi metoda preizkušanja predvsem podatkov. V nasprotnem primeru, ko so notranje kontrole vzpostavljene na neki ustrezni ravni, revizor opravi njihov preizkus. Le-te pa je mogoče razporediti v dve osnovni kategoriji (Taylor & Glezen, 1996, str. 412):

- preizkuse kontrol, ki so usmerjeni v *uspešnost oblikovanja* usmeritev ali postopka ustroja notranjega kontroliranja in ugotavljajo, ali je usmeritev ali postopek uspešno oblikovan za preprečevanje ali odkrivanje pomembno napačnih navedb v uradnih trditvah;
- preizkuse kontrol, ki so usmerjeni v *uspešnost delovanja* usmeritev ali postopka ustroja notranjega kontroliranja in ugotavljajo, kako se usmeritev ali postopek uporablja, doslednost uporabe v revizijskem obdobju in kdo je uporabnik.

Smiselno je (predvsem v primeru večjega naročnika ali novega naročnika), da se preizkus notranjih kontrol opravlja že tekom poslovnega leta. Ob zaključni reviziji se tako preizkus kontrol lahko izvede v manjšem obsegu ali pa sploh ne in se večja pozornost nameni preizkusu podatkov.

V Prilogi 2 je priložen izvleček revizijske dokumentacije revidiranja notranjih kontrol podjetja. Na podlagi spoznanja in preizkusa notranjih kontrol je bilo ugotovljeno, da te obstajajo, in ocenjeno, da so ustrezno vzpostavljene in da delujejo uspešno.

## **2.5 PREIZKUSI PODATKOV**

Revizor mora pri svojem delu zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko da primerno zagotovilo o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Z revizijskimi dokazi razumemo vse informacije, ki jih uporablja revizor pri pripravljanju sklepov, na podlagi katerih oblikuje revizijsko mnenje (MSR 500, 2006, str. 3). Ker torej dokazi predstavljajo osnovo, na kateri

revizor oblikuje svoje mnenje, morajo ti biti zbrani v zadostnem obsegu, hkrati pa ustrezati kvalitativnemu merilu neoporečnosti.

Dokaze, na podlagi katerih se prepriča o poštenosti podatkov, izkazanih v računovodskih izkazih, revizor pridobi iz različnih virov. Več virov uporabi in bolj ko se dokazi iz različnih virov ujemajo, zanesljivejši so. V splošnem velja, da so (MSR 500, 2006, str. 5):

- zunanji dokazi, pridobljeni pri neodvisnih organizacijah, zanesljivejši kot notranji;
- notranji dokazi zanesljivejši, če so uspešne z njimi povezane notranje kontrole (večje tveganje pri kontroliranju zahteva več dokazov in obratno);
- neposredno pridobljeni revizijski dokazi zanesljivejši kot posredno oziroma s sklepanjem pridobljeni dokazi;
- dokazi zanesljivejši, če obstajajo v dokumentirani obliki (papirni, elektronski idr.);
- dokazi, ki jih dajejo izvorni dokumenti, zanesljivejši kot revizijski dokazi, pridobljeni s fotokopijami ali posnetki.

Po avtorjih Boynton, Johnson in Kell (2001, str. 203-211) so postopki zbiranja dokazov naslednji:

- *analiziranje*: proučevanje in primerjanje razmerij istovrstnih ekonomskih kategorij v določenem obdobju ter razčlenjevanje zneskov na smiselni način. S postopkom revizor ugotavlja informacije, neskladne s pričakovanji, in odmike, ki pomembno odstopajo od pričakovanih vrednosti;
- *preiskovanje*: preverjanje listin (v papirni, elektronski in drugi obliki) v zvezi s poslovnimi dogodki in saldi;
- *potrjevanje*: pridobivanje pisnih potrditev tretjih strank o poslovnih dogodkih, saldih in drugih informacijah;
- *povpraševanje*: poizvedovanje pri upravi, uslužbencih in drugih udeležencih ter interesnih skupinah v revidiranem podjetju o poslovnih dogodkih in saldih;
- *štetje*: štetje oprijemljivih virov, kot so na primer denar v blagajni, material in blago ter gotovi izdelki;
- *opazovanje*: opazovanje izvajanja določenih postopkov in nalog v revidiranem podjetju (kontrolnega delovanja, štetje zalog ...);
- *izračunavanje*: ponovno izračunavanje saldov nekaterih kontov (revizor preverja matematično točnost dokumentov oziroma razvidov);
- *primerjanje*: primerjanje oziroma vzporejanje poslovnih dogodkov ali saldov.

Ker se zaradi prekrivanja posameznih stopenj revizijskega procesa le-te lahko izvajajo hkrati (na primer *dvonamenski preizkusi*), so zgornji postopki lahko uporabljeni kot postopki ocenjevanja tveganja, postopki preizkusov kontrol ali postopki preizkušanja podatkov. Vsi postopki zbiranja dokazov pa niso uporabljivi za vsak konto. Uporabnost se razlikuje glede na vrsto konta ali uradne trditve ter pripadajočih ciljev revidiranja, tveganj in listin oziroma evidenc, ki so podlaga za salde na kontih. Pomembno pa je poudariti, da zbiranje dokazov o posamezni trditvi ne more nadomestiti dokazov o drugi trditvi (npr. trditev o obstoju obveznosti iz plač ne more nadomestiti trditve o popolnosti obveznosti iz plač).

Preizkusi podatkov so v splošnem sestavljeni iz (Taylor & Glezen, 1996, str. 264):

- *analitičnih postopkov* – proučevanje in primerjanje razmerij med podatki z namenom odkriti nepričakovana nihanja oziroma odklone saldov na kontih;
- *preizkusov podrobnosti o poslih in saldih* – opazovanje, potrjevanje, preverjanje itd.

### 2.5.1 ANALITIČNI PREGLED PODATKOV

MSR 520 (2007, str. 4) analitične postopke opredeljuje kot ovrednotenje računovodskih informacij, opravljeno s proučevanjem verjetnih razmerij med računovodskimi in neračunovodskimi podatki. Obsegajo tudi raziskovanje ugotovljenih nihanj in razmerij, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali se pomembno razlikujejo od napovedanih zneskov.

Ker se analitični postopki razen za namen preizkusov podatkov uporabljajo tudi za ocene tveganja pri spoznavanju organizacije in njenega okolja (načrtovalna stopnja) ter pri celovitem ponovnem pregledu ob koncu revizije, jih je smiselno opraviti na začetek revizijskega procesa. S tem zagotovimo, da morebitna neobičajna odstopanja opazimo takoj in njihovo preverjanje vključimo v postopke, povezane z notranjimi kontrolami in preizkusi podatkov.

Analitični postopki vključujejo proučevanje primerjav med računovodskimi informacijami podjetja s (MSR 520, 2007, str. 4):

- primerljivimi informacijami iz prejšnjih obdobj;
- pričakovanimi izidi podjetja (predračuni, napovedi);
- primerjavo podobnih panožnih podatkov (na primer primerjava razmerja med prihodki in stroški dela ali deleža stroškov dela v celotnih stroških s povprečjem v panogi oziroma drugimi organizacijami).

Z analitičnimi postopki se proučujejo tudi razmerja med (MSR 520, 2007, str. 4):

- posameznimi računovodskimi informacijami, za katere se pričakuje, da bodo v skladu z napovedljivim vzorcem, zasnovanim na izkušnjah organizacije (na primer odstotek kosmatega dobička);
- računovodskimi informacijami in ustreznimi neračunovodskimi informacijami, kot je razmerje med stroški plač in številom zaposlencev.

Da bi revizor lahko preučil razmerja in opravil primerjavo med informacijami in ustreznimi konti ter s tem določil vrste in zneske glavnih sintetičnih in tudi analitičnih kontov, mora izdelati vodilne tabele (Priloga 3). Pri tem si pomaga z bruto bilanco zadevnega obračunskega obdobja.

V nadaljevanju so predstavljeni nekateri analitični postopki in v sklopu teh navedeni osnovni podatki na področju stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij obravnavanega podjetja.

*2.5.1.1 Primerjanje stanj obveznosti iz naslova plač in letnih stroškov dela s tistimi iz preteklega obdobja ob upoštevanju sprememb povprečnega števila zaposlencev*

Iz Tabele 5 lahko razberemo, da so se obveznosti za čiste plače in nadomestila plač v proučevanem obdobju povečale za 20%. Razlog je predvsem povečanje števila zaposlencev v letu 2007. V skladu s tem so se povečale tudi obveznosti za prispevke, dohodnino in obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja. Izjema so obveznosti iz naslova davka na izplačane plače, ki so se zmanjšale v skladu z zmanjšanjem stopenj davka na izplačane plače v letu 2007 (glej Tabela 4 na str. 24).

*Tabela 5: Obveznosti iz naslova plač podjetja*

<b>Konto</b>	<b>Postavka</b>	<b>31.12.2007 (v EUR)</b>	<b>31.12.2006 (v EUR)</b>	<b>Indeks</b>
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	118.684	98.843	120
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač	42.367	34.773	122
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač	29.313	21.953	134
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja	16.847	12.610	134
263	Obveznosti za davek od izplačanih plač	4.331	6.518	66
262	Prispevki na plače	30.865	25.332	122
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestili plač zaposlencem	1.832	2.326	79
<b>Skupaj</b>		<b>251.860</b>	<b>209.767</b>	<b>121</b>
	Povprečno število zaposlencev	116	105	110

*Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.*

Ob pogledu na primerjavo letnih stroškov dela med obračunskima obdobjema 2007 in 2006 v Tabeli 6 na naslednji strani pridemo do podobnih ugotovitev. V skladu s povečanjem števila zaposlencev so se povečale tudi postavke stroškov dela. Izjeme so stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev, ki so se zmanjšali zaradi spremembe poslovne politike v letu 2007 (nižja plačila zaposlencem za dodatno pokojninsko zavarovanje), ko se je spremenilo tudi vodstvo podjetja, in stroški delodajalčevih dajatev od plač in drugih prejemkov zaradi v prejšnjem odstavku že navedenih razlogov. Glede na podobna gibanja obeh primerjav bi tako že lahko sklepali, da so obveznosti in stroški iz naslova plač izkazani ustrezno.

Tabela 6: Stroški dela podjetja

Konto	Opis	2007 (v EUR)	2006 (v EUR)	Indeks
47	Stroški dela	2.751.154	2.413.467	115
470	Plače zaposlencev	1.675.336	1.542.892	109
471	Nadomestila plač zaposlencev	332.104	187.430	177
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev	38.904	43.976	88
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila (prevoz na delo in z njega, prehrana, ločeno življenje) in drugi prejemki zaposlencev	316.803	270.323	117
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	328.218	279.759	117
475	Druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	83.116	89.088	93
<b>Skupaj</b>		<b>2.774.480</b>	<b>2.413.467</b>	<b>115</b>
Povprečno število zaposlencev		116	105	110

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

### 2.5.1.2 Pregled stroškov dela po mesecih in iskanje morebitnih neobičajnih odklonov ob upoštevanju povprečnega števila zaposlencev

S pomočjo podatkov v Tabeli 7 lahko poiščemo morebitne neobičajne odklone znotraj obračunavanja plač in na podlagi njih sklepamo o ustreznosti izkazanih stroškov dela. Kot orodje za primerjavo in analizo smo uporabili verižni in bazični indeks (indeks s stalno osnovo). Prvi primerja podatke tekočega meseca s podatki preteklega meseca, drugi pa prikazuje spremembe glede na izbrano osnovno obdobje, v našem primeru mesec januar. Izračuni kažejo, da so gibanja bruto plač na zaposlenega po posameznih mesecih znotraj pričakovanj in tako ne kažejo neobičajnih odklonov. Iz podatkov razberemo tudi, da se je povprečno število zaposlencev čez leto praviloma povečevalo (izjema je mesec julij). Podatek je pomemben z vidika potreb po testiranju obveznosti za odpravnine v primeru večjega zmanjšanja števila zaposlencev.

Tabela 7: Kumulativna bruto plača po mesecih glede na povprečno število zaposlencev podjetja

Mesec	Bruto plača (v EUR)	Povprečno število zaposlencev	Bruto plača na zaposlenega (v EUR)	Verižni indeks	Bazični indeks
januar	155.386	106	1.466		100,00
februar	158.311	108	1.494	101,88	101,88
marec	160.876	110	1.518	101,62	103,53
april	164.132	115	1.548	102,02	105,63
Maj	169.894	117	1.603	103,51	109,34
junij	171.214	117	1.615	100,78	110,19
Julij	167.111	114	1.577	97,60	107,55
avgust	169.412	116	1.598	101,38	109,03
september	172.453	117	1.627	101,80	110,98
oktober	177.321	120	1.673	102,82	114,12
november	188.145	124	1.775	106,10	121,08
december	192.336	126	1.814	102,23	123,78

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum Revizija d.o.o..



Rezultati analitičnega postopka torej ne nakazujejo na nepravilnosti pri obračunavanju plač in tako lahko sklepamo, da so izkazani stroški dela ustrezni.

### 2.5.1.3 Kontrola evidentiranih stroškov prispevkov delodajalca

Da bi lahko ocenili pravilnost izkazanih prispevkov delodajalca, moramo bruto plače zmanjšati za znesek refundacij, saj tako dobimo ustrezno osnovo za prispevke, ki so strošek podjetja. Prispevki delodajalca znašajo 16,1% od osnove. Glede na usklajenost evidentiranih prispevkov in oceno prispevkov iz podatkov iz REK-1 obrazcev (Tabela 8) se da sklepati, da so prispevki delodajalca ustrezno obračunani in evidentirani.

Tabela 8: Ocena prispevkov na plače podjetja

Bruto plače po REK-1 (v EUR)	Refundacije po REK-1 (v EUR)	Strošek bruto plač po REK-1 (osnova za prispevke) (v EUR)	Ocenjeni prispevki delodajalca (16,1%) (v EUR)	Evidentirani prispevki delodajalca (v EUR)	Razlika (v EUR)
2.046.591	41.150	2.005.441	322.877	322.877	0

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum Revizija d.o.o..

### 2.5.1.4 Kontrola prometa na kontih plač

Pri testu gre za primerjanje vsote debetnega prometa na kontih stroškov plač in debetnega prometa terjatev iz naslova refundacij, z vsoto kreditnega prometa na kontih obveznosti iz naslova plač. Naj omenimo, da je za uspešno izvedbo postopka potrebno dosledno knjiženje stroškov dela in pripadajočih obveznosti ter terjatev. Test opravimo tako, da primerjamo kreditni promet kontov 250 z debetnim prometom kontov 162, 470 in 471, nato pa primerjamo debetni promet kontov 250 s kreditnim prometom kontov 251, 253 in 254 (oboje prikazuje Tabela 1 v Prilogi 4). Nato preverimo še usklajenost kreditnega prometa na kontih 255 z debetnim prometom na kontih 473, kreditni promet na kontih 262 z debetnim prometom na kontih 475 in 162 (Tabela 2 v Prilogi 4) ter kreditni promet na kontih 263 z debetnim prometom na kontih 474 (Tabela 3 v Prilogi 4).

Glede na usklajenost prometa med posameznimi konti lahko sklepamo, da so stroški dela evidentirani ustrezno. Ali so tudi pravilno obračunani, pa v okviru analitičnih postopkov lahko preverimo tako, da pri potrditvi stanj z REK-1 obrazcem slednjega pomnožimo z 12 (dvanajst mesecev, ker podjetje izplačuje plače enkrat mesečno) in če naša ocena ne odstopa mnogo od dejansko evidentiranih stroškov, lahko potrdimo ustreznost stroškov, v nasprotnem primeru pa moramo najti vzroke za odstopanje.

S kontrolo prometa lahko ob ustreznem evidentiranju preverimo tudi pravilnosti evidentiranja stroškov iz drugih pogodbenih razmerij (avtorske honorarje, pogodbeno delo, sejnine ...).

### *2.5.1.5 Ostali analitični postopki v okviru revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij*

Razen podrobneje predstavljenih, bi lahko v okviru revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij opravili še druge analitične postopke, kot na primer:

- primerjanje deleža stroškov dela v celotnih stroških s prejšnjim obdobjem ob upoštevanju povprečnega števila zaposlencev;
- vpliv povečanja minimalne plače na povečanje stroškov dela;
- delež stroškov dela v primerjavi s čistimi prihodki od prodaje;
- drugi.

### *2.5.2 PODROBNI PREIZKUSI SALDOV IN POSLOV*

#### *2.5.2.1 Potrditev stanj obveznosti in terjatev iz naslova plač*

Podjetja v Sloveniji plače obračunavajo enkrat mesečno, na način, predstavljen v poglavju 2.4. Glede na to, da naročnik plače izplačuje do 12. dne naslednjega meseca za pretekli mesec, mora v saldu kontov obveznosti biti izkazana obveznost enomesečnih zadnjih plač v poslovnem letu. To pa velja le v primeru, da podjetje nima neporavnanih obveznosti iz naslova obračunanih plač. Obveznosti za neto plače in nadomestila plač lahko torej potrdimo z zadnjo rekapitulacijo obračunanih plač. Podobno velja za dohodnino ter prispevke za socialno varnost. Izplačevalec osebnih prejemkov mora namreč davek od osebnih prejemkov in prispevke obračunati hkrati z obračunom osebnih prejemkov, plačati pa ob izplačilu osebnih prejemkov (ZDavP-2, 2006, 283. in 353. člen). V saldu konec poslovnega leta je tako izkazana tudi obveznost za davek od osebnih prejemkov in prispevke. Enako velja tudi za obveznosti do delavcev za druge prejemke iz dela, ki se ponavljajo iz meseca v mesec (kot npr. nadomestilo za prehrano ter prevoz z dela in na delo), davek na izplačane plače, terjatve iz naslova refundacij in morebitne druge prejemke in z njimi povezane obveznosti in terjatve, ki se obračunavajo hkrati s plačami.

Izkazane obveznosti iz naslova neto plač, davčnega odtegljaja in prispevkov lahko torej potrdimo z REK-1 obrazcem za zadnji mesec v poslovnem letu. Izkazano terjatev za refundacije potrdimo z zahtevkom za refundacijo, potrjenem s strani državne inštitucije. Davek na izplačane plače potrdimo z zadnjim obračunom davka na izplačane plače. Vse izkazane obveznosti in terjatve v smislu popolnosti dodatno preverimo s kontrolo zapiranja (plačil) po datumu bilance stanja in se tako prepričamo, da so bila v obračunu vsebovana res vsa izplačila zaposlencem.

Iz Tabele 9 na naslednji strani vidimo, da pri potrjevanju v glavni knjigi izkazanih obveznosti iz naslova plač z REK-1 obrazcem, decembrsko kumulativno rekapitulacijo plač ter obračunom davka na izplačane plače ni bilo ugotovljenih razlik.

Tabela 9: Potrditev obveznosti iz naslova plač

Konto	Postavka	31.12.2007 (v EUR)	Potrditev (v EUR)	Razlika
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	118.684	118.684	0
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač	42.367	42.367	0
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač	29.313	29.313	0
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja	16.847	16.847	0
263	Obveznosti za davek od izplačanih plač	4.331	4.331	0
265	Obveznosti za davčni odtegljaj	7.621	7.621	0
262	Prispevki na plače	30.865	30.865	0
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestili plač zaposlencem	1.832	1.832	0
<b>Skupaj</b>		<b>251.860</b>	<b>251.860</b>	<b>0</b>

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..

Tudi pri preveritvi izkazanih terjatev iz naslova refundacij za invalidnine in boleznine (Tabela 10) ni bilo razlik med zneski v zahtevkih za refundacijo in zneski, evidentiranimi v glavni knjigi. Preverili smo tudi plačila po datumu bilance stanja in ugotovili, da so na dan revizije vse izkazane obveznosti iz naslova plač in z njimi povezane terjatve, vsebovane v bilanci stanja na dan 31.12.2007, bile zaprte brez razlik.

Tabela 10: Potrditev terjatev za refundacije

Konto	Postavka	31.12.2007 (v EUR)	Potrditev (v EUR)	Razlika (v EUR)
162	Druge kratkoročne terjatve do države in drugih inštitucij	10.641	10.641	0
16211	Terjatve za refundacije boleznin	6.728	6.728	0
16212	Terjatve za invalidnine	3.913	3.913	0
<b>Skupaj</b>		<b>10.641</b>	<b>3.688</b>	<b>0</b>

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..

### 2.5.2.2 Kontrola stroškov plač

Pravilnost evidentiranih stroškov plač lahko preverimo s primerjavo mesečnih napovedi za izplačilo na REK-1 obrazcih in s kontrolo prometa na kontih plač.

Ilustrativni primer v Prilogi 5 prikazuje podatke dvanajstih REK-1 obrazcev za poslovno leto 2007, ki smo jih primerjali s stroški dela na kontih 470, 471, 472, 474 in 475 ter tako preverili, ali so izkazani stroški dela na dan 31.12.2007 ustrezni.

Podatek o letni vsoti bruto plače smo zmanjšali za znesek refundacij in tako dobili podatek o letnem bruto strošku plače, ki smo ga primerjali s podatki na kontih 470 in 471. Enako primerjavo smo naredili za prispevke delojemalca, davke na izplačane plače in prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje (v nadaljnjem besedilu: PDPIZ). Podatke o teh smo primerjali z evidentiranimi stroški na kontih 472, 474 in 475. Za test stroškov davka na

izplačane plače smo uporabili podatke iz obračunov davka na izplačane plače. Nepravilnosti pri primerjavi niso bile ugotovljene. Pojavila se je le razlika znotraj stroškov dela, saj podjetje knjiži del premije PDPIZ, ki ga plačajo zaposleni (zavezanci), v breme bruto plač na konto 470. Na konto 472 se knjiži del premije PDPIZ, ki ga plača podjetje.

Podobno kot že v poglavju 2.5.1.3 (analitični postopek preveritve ustreznosti izkazanih stroškov prispevkov delodajalca) je torej tudi v tem primeru v smislu ustrezne primerjave prispevkov delodajalca od podatka na REK-1 obrazcih potrebno odšteti prispevke od refundacij, saj te niso strošek podjetja, ampak pristojnega zavoda. Preverili smo tudi usklajenost prometa na kontu 162 s podatki o refundacijah iz REK-1 obrazcev in ugotovili, da so podatki usklajeni.

### 2.5.2.3 Kontrola z napovedjo dohodnine

Namen tega testa je preveriti, ali je knjiženi debetni promet na kontih obveznosti iz naslova plač in drugih stroškov dela ter stroškov iz drugih pogodbenih razmerij skladen z napovedjo dohodnine (kontrolnimi podatki), ki jo podjetja morajo pristojnemu davčnemu uradu oddati najkasneje do 31. januarja za preteklo poslovno leto. Pomembno je upoštevati, da knjiženi promet na stroškovnih kontih ni skladen z napovedjo, saj so stroški knjiženi po načelu strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka, napoved pa vsebuje podatke o izplačilih v posameznem poslovnem letu. Tako je na primer decembrska plača izplačana šele januarja naslednje leto in zato ne bo vključena v dohodninsko napoved. Pri testu smo ugotovili razliko v višini 1.496 €. 1.487 € predstavlja obračunane prispevke od invalidnin, ki se ne plačajo. Ostalih 9 € predstavlja nepomemben znesek. Iz testa lahko sklepamo, da so podatki v računovodskih evidencah skladni s kontrolnimi podatki za odmero dohodnine.

### 2.5.2.4 Kontrola obračunov stroškov iz drugih pogodbenih razmerij

V tem poglavju bo prikazana preveritev pravilnosti obračuna avtorskih honorarjev in prejemkov po pogodbi o delu. Tabela 11 prikazuje vodilno tabelo stroškov iz drugih pogodbenih razmerij podjetja.

*Tabela 11: Stroški storitev fizičnih oseb podjetja*

Konto	Opis	2007 (v EUR)	2006 (v EUR)	Indeks
418030	Avtorski honorarji	5.948	9.796	61
418010	Pogodbeno delo	124.343	65.704	189
418010	Posebni davek na pogodbeno delo	31.086	16.426	189
418011	Prispevki PIZ od pogodbenega o dela	7.461	3.942	189
418012	Prispevki zdrav.var. od pogodbenega dela	734	374	196
<b>Skupaj</b>		<b>169.572</b>	<b>96.241</b>	<b>176</b>

*Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.*

## Avtorski honorar

Na kontu 418030 smo za namene testa po metodi izbire posameznih postavk izbrali vzorec postavk, ki smo ga podrobneje testirali s primerjavo evidentiranih stroškov s pripadajočimi REK-2 obrazci in pogodbami o avtorskem delu. Tabela 12 prikazuje ilustrativni primer pravilnega načina obračuna glede na sklenjeno pogodbo za eno izmed izbranih postavk.

*Tabela 12: Obračun avtorskega honorarja*

	(v EUR)
bruto znesek	1.150
- normirani stroški (10%)	115
= davčna osnova	1.035
x 25% davek	259
= neto izplačilo	891
<b>Strošek podjetja</b>	<b>1.150</b>
<b>Knjižen strošek</b>	<b>1.150</b>
<b>Razlika</b>	<b>0</b>

*Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..*

Pri preveritvi REK-2 obrazca smo ugotovili, da je avtorski honorar glede na avtorsko pogodbo obračunan pravilno ter da med knjiženim stroškom in REK-2 obrazcem ni razlik. V primeru, da je upravičenec zavezanec za davek na dodano vrednost, je potrebno do bruto izplačila obračunati tudi davek na dodano vrednost.

Namesto normiranih stroškov v višini 10% dohodka je za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada (ZDoh-2, 2006, 41. člen, točka 4). Pri tem je potrebno opomniti, da se v primeru odvisnega razmerja povračila stroškov ne vključijo v bruto znesek honorarja, temveč se obračunajo posebej, enako kot pri delovnem razmerju na podlagi pogodbe o zaposlitvi. Pri neodvisnem razmerju pa so povračila stroškov vključena v bruto znesek avtorskega honorarja (pojasnilo DURS, št. 4210-395/2007, 9. 10. 2007).

Ker je avtorsko delo davčno manj obremenjeno kot delo po pogodbi o delu oziroma delo po pogodbi o zaposlitvi, je pri preverjanju avtorskih honorarjev razen ustreznosti obračuna potrebno paziti na vrsto dela, za katero je pogodba o avtorskem delu sklenjena. Če je namreč upravičenec hkrati tudi zaposlen v podjetju in ima razmerje naravo odvisnega razmerja, delo, ki ga opravlja po pogodbi o avtorskem delu, ne sme soditi v okvir del, za katera je sklenjena pogodba o zaposlitvi. Prav tako je potrebno preveriti, ali se delo sploh uvršča med avtorska dela, če ne bi razmerje moralo biti urejeno s podjemno pogodbo. V našem primeru so bili vsi testirani avtorski honorarji izplačani v okviru neodvisnega razmerja, vsa dela in storitve pa so imela naravo avtorskih del.

## Podjemna pogodba

Kot lahko razberemo iz Tabele 13, je delo po podjemni pogodbi davčno bolj obremenjeno kot avtorska dela. Bruto strošek podjetja sestavljajo bruto znesek plačila, 25% posebni davek na določene prejemke (določen v 5. členu Zakona o posebnem davku na določene prejemke (1993); v nadaljevanju besedila ZPDDP), 6% prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za nesreče pri delu (določen v 8. členu Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja (2000)) in pavšalni prispevek v višini 2,91 € za obvezno zdravstveno zavarovanje (določen v 3. členu Sklepa o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje (2006)).

Tabela 13: Obračun podjemne pogodbe

	(v EUR)
bruto znesek	3.200
- normirani stroški (10%)	320
= davčna osnova	2.880
x 25% (akontacija dohodnine)	720
= neto izplačilo	<b>2.480</b>
Bruto znesek x 25% (posebni davek na določene prejemke)	<b>800</b>
Bruto znesek x 6% (prispevki za socialno varnost)	<b>192</b>
Pavšalni prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje	<b>2,91</b>
<b>Strošek podjetja</b>	<b>4.195</b>
<b>Knjižen strošek</b>	<b>4.195</b>
<hr/>	
<b>Razlika</b>	<b>0</b>

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..

Enako kot pri pogodbi o avtorskem delu se lahko tudi v tem primeru uveljavljajo dejanski stroški prevoza in nočitev v zvezi z opravljanjem dela ali storitev (ZDoh-2, 2006, 41. člen, 4. točka), ki se pri delu po podjemni pogodbi všttevajo v bruto pogodbeni znesek (ZPDDP, 1993, 3. člen).

Vzorec za testiranje posameznih obračunov podjemnih pogodb smo po metodi izbire posameznih postavk (izstopajoči, večji zneski) izbrali iz seznama izplačil po podjemnih pogodbah po mesecih, ki smo ga pridobili od podjetja. Pri preveritvi REK-2 obrazca smo ugotovili, da so obračuni narejeni pravilno ter da med knjiženim stroškom in REK-2 obrazcem ni razlik (Tabela 13).

Obveznosti iz naslova avtorskih honorarjev in podjemnih pogodb, odprte na dan bilance stanja, je z REK-2 obrazci mogoče potrditi na enak način, kot je bil prikazan v poglavju 2.5.2.1 za obveznosti iz naslova plač. Če se odprte obveznosti nanašajo na večje število pogodb, revizor uporabi vzorčenje.

### 2.5.2.5 Kontrola obračunov drugih stroškov dela in povračil zaposlencem

V tem poglavju bo predstavljeno testiranje in kontrola obdavčitve drugih prejemkov, ki jih zaposlenci prejemajo med svojim službovanjem. Mislimo predvsem na povračila stroškov v zvezi z delom (prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, terenski dodatek,

nadomestilo za ločeno življenje itd.), povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem (dnevnice, stroški prevoza vključno s stroški uporabe delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini), stroški za prenočišče itd.), regres za letni dopust, jubilejna nagrada, odpravnina, solidarnostna pomoč, plačila vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo in druge dohodke, ki se do višine, ki jo določi vlada, ne všttevajo v davčno osnovo (ZDoh-2, 2006, 44. člen).

Višina povračil v zvezi z delom, ki se ne všteva v davčno osnovo, je bila v letu 2007 določena z *Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo*<sup>8</sup> (2006). V primeru, da delodajalec zaposlencu izplača višja povračila, kot je določeno z uredbo, se razlika všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Zadevne prejeme lahko testiramo na dva načina, vzorčno ali analitično. Pri vzorčnem testiranju na podlagi izbrane metode vzorčenja izberemo določeno število subjektov, za katere podrobno testiramo obračun povračil. Analitično povračila testiramo z izračunom povprečnega zneska povračila na zaposlenega, ki ga nato primerjamo z uredbo, na primer povračilo za malico oziroma prevoz. Obravnavano podjetje ima za zaposlene v lastni menzi organizirano regresirano malico. Vsak zaposlenec prejme glede na število dni v mesecu bone, na podlagi katerih dobi malico. Pri pregledu načina obračuna regresirane malice smo ugotovili, da podjetje za izdane bone za malico sicer vodi specifikacijo po zaposlencih, vendar pa, ko prejmejo od dobavitelja mesečni račun za malico, z njim ne zapirajo obveznosti za bone po zaposlencih, ampak s skupnim zneskom stanje na kontu 25510. V finančno računovodski službi tako ne vedo, kateri boni so bili unovčeni in kateri ne. Saldo na dan 31.12.2007 tako lahko vsebuje bone, izdane v prejšnjih letih. Analitična evidenca, s katero bi bilo možno potrditi, da je izkazana obveznost iz naslova prehrane med delom do zaposlenecv realna, torej ne obstaja.

Razen drugih stroškov dela in povračil zaposlencem, katerih davčne meje so določene z uredbo, bi predstavil še testiranje vplačanih premij prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih za račun delojemalca zavarovanca plačuje delodajalec. 44. člen ZDoh-2 (2006) določa, da se v davčno osnovo delojemalca ne všteva znesek do 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.390 € letno (znesek, ki ga določi minister za finance, najpozneje v decembru tekočega leta za naslednje leto, se enkrat letno uskladi s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji za mesec november tekočega leta v primerjavi z mesecem novembrom prejšnjega leta). Delodajalec lahko do omenjenega zneska za vplačane premije v skladu s 65. členom ZDoh-2 (2006) uveljavlja davčno olajšavo za leto, v katerem so bile premije plačane. Enako v 58. členu določa Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2006; v nadaljevanju besedila: ZDDPO-2). V skladu s 117. členom ZDoh-2 (2006) se letna davčna osnova zavezanca, ki je rezident, lahko zmanjša za znesek premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jo je plačal zavezanec zase izvajalcu pokojninskega načrta, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca oziroma 5,844% pokojnine zavarovanca

---

<sup>8</sup> 1.8.2008 jo je zamenjala Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. 76/2008, 25. julij 2008).

in ne več kot 2.390 € letno. V primeru, da premijo prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja plačujeta tako delodajalec kot tudi delojemalec sam, se v skladu z 2. točko 117. člena ZDoh-2 (2006) upošteva skupni znesek vplačanih premij. Zavezanec lahko v tem primeru kot davčno olajšavo uveljavlja razliko med 2.390 € in zneskom premij, vplačanih s strani delodajalca.

Iz pridobljenega seznama zaposlencev za december (Priloga 6) smo po naključnem izboru izbrali 6 zavezancev za PDPZ in preverili, ali letne vplačane premije presegajo mejo, do katere se te ne všttevajo v davčno osnovo. Iz Tabele 14 je razvidno, da premije ne presegajo zakonskih določil in se zato tudi ne obračunavajo bonitete iz tega naslova. Podjetje za premije, ki jih plačuje, uveljavlja davčno olajšavo za leto, v katerem so bile te plačane. Lahko sklenemo, da je obračun premij ustrezen.

*Tabela 14: Test vplačil PDPZ za izbrane zaposlene*

Zaposlenec	Bruto plača 12/07 (v EUR)	Prispevki PIZ 12/07 (v EUR)	PDPZ podjetje 12/07 (v EUR)	PDPZ zaposlenec 12/07 (v EUR)	PDPZ skupaj 12/07 (v EUR)	24% prispevkov PIZ 12/07 (v EUR)	2007 vplačano (meja 2.390 EUR)
Z1	6.049	1.337	60	15	75	321	<b>1.160</b>
Z2	5.907	1.305	63	15	78	313	<b>1.230</b>
Z4	4.672	1.032	28	20	48	248	<b>690</b>
Z7	3.851	851	24	0	24	204	<b>295</b>
Z15	1.813	401	25	0	25	96	<b>310</b>
Z128	821	181	23	0	23	44	<b>283</b>

*Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o.*

#### 2.5.2.6 Analiza individualnih obračunov in pogodb

Namen tega testa je preveriti, ali iz pogodb o zaposlitvi, s katerimi je sklenjeno delovno razmerje, izhajajo potencialne bodoče obveznosti podjetja do zaposlencev. Mišljene so predvsem morebitne udeležbe v razširjenem dobičku, bonitete in druge ugodnosti, kakor tudi morebitne napake pri obračunavanju dohodkov v preteklosti.

Ker podjetje zaposluje več kot 100 delavcev, ni mogoče preveriti vseh pogodb, sklenjenih z zaposlenci, zato smo od podjetja pridobili že prej omenjeni seznam zaposlencev za obdobje december 2007 (Priloga 6). Iz njega smo nato z izbiro posameznih zaposlencev izbrali tistih 6, za katere smo pridobili pogodbe o zaposlitvi (z morebitnimi aktualnimi aneksi k pogodbam), plačilne liste in delovne knjižice. Pri izbiri zaposlencev smo upoštevali višino bruto plače in delovno mesto, ki ga zaposlenec zaseda. Razlog za to je ta, da organizacije običajno nudijo dodatne ugodnosti zaposlencem na višjih položajih. Kljub temu smo preverili tudi obračune plač za 2 zaposlenca na nižji ravni v hierarhiji podjetja.

Pridobljeni seznam zaposlencev smo primerjali z REK-1 obrazcem za mesec december in preverili, ali je število zaposlencev med obema listinama usklajeno. Nato smo preverili



uskklajenost vsot bruto in neto prejemkov, prispevkov in davčnega odtegljaja. Pri tem nismo ugotovili razlik.

Štiri pogodbe o zaposlitvi so bile individualne, dve pa sklenjeni na podlagi Kolektivne pogodbe med delavci in zasebnimi delodajalci. Pogodbe o zaposlitvi smo preverili v smislu skladnosti z zakonskimi določili (ZDR, kolektivna pogodba) ter preverili, ali je zaposlenec glede na svoje delovno mesto in zadolžitve razvrščen v ustrezni plačilni razred na podlage sistematizacije delovnih mest. V Sloveniji so plače običajno določene po principu koeficientov med posameznimi plačilnimi razredi, zato lahko morebitna prenizka izplačila preverimo z množkom plače po prvem tarifnem razredu z določenim koeficientom za zaposlenega, ki je določen v njegovi pogodbi o zaposlitvi. Nadalje smo primerjali zneske, določene v pogodbi, z zneski na plačilnih listah. Posebej smo preverili, ali so dodatki za uspešnost, minulo delo idr. skladni s pogodbenimi določili in evidenco v delovni knjižici. Ob tem smo posvetili pozornost kriterijem, na podlagi katerih se obračunavajo dodatki za uspešnost pri delu, in se seznanili s postopkom ter osebami, ki odločajo o dodatkih za uspešnost. Potrebno je namreč zagotoviti ustrezno razmejitev dolžnosti v smislu preprečevanja subjektivnega dodeljevanja dodatkov, kakor tudi ustrezno mero objektivnosti kriterijev. Na morebitno obveznost vključevanja v davčno osnovo smo v skladu s postopkom, opisanim v poglavju 2.5.2.5, testirali tudi dnevna povračila za prevoz na delo in z njega, kakor tudi povračila za prehrano med delom.

Pri pregledu pogodb o zaposlitvi, plačilnih list in delovnih knjižic smo ugotovili naslednje nepravilnosti oziroma posebnosti:

- Pri obračunu plač prihaja do minimalnih, nepomembnih razlik med bruto plačo, določeno v pogodbi, ter bruto plačo na plačilni listi. Razlika znaša približno 2 evra na zaposlenega.
- Pri pregledu pogodbe o zaposlitvi zaposlenca 6 smo opazili, da se delavcu obračunava dodatek na delovno dobo, čeprav je v individualni pogodbi o zaposlitvi določeno, da je v osnovno plačo dodatek na delovno dobo že vključen. Pogodba je bila podpisana 26.3.2007, kar pomeni, da je zaposlenec v obdobju od aprila 2007 do marca 2008 v nasprotju s pogodbenimi določili dobival dodatek na delovno dobo. Dodatek je znašal 5,5% bruto plače v posameznem mesecu.
- Pri pregledu delovne knjižice pa je bilo ugotovljeno tudi, da je zaposlenec 6 od leta 2005 pa do podpisa nove pogodbe (26.3.2007) prejemal premajhen dodatek na delovno dobo, in sicer prej omenjenih 5.5%. Iz delovne knjižice je namreč razvidno, da je januarja 2005 zaposlenec imel dopolnjenih 15 let delovne dobe, kar znesse 7,5 % dodatka na delovno dobo. Dodatek na delovno dobo se tekom let 2005 in 2006 ter dela leta 2007 tudi ni spreminjal.
- Pri zaposlencu 2 znesek obračunane osnovne bruto plače na plačilni listi ne sovпада z osnovno bruto plačo, določeno v pogodbi o zaposlitvi. Razlika je približno 250 €.

## **2.6 POROČANJE O IZSLEDKIH REVIZIJE**

Po zaključku vseh načrtovanih postopkov in pregledu ugotovljenih nepravilnosti oziroma posebnosti revizor oceni, ali so zbrani dokazi dovolj trdna podlaga za izdajo ustreznega mnenja.

Če meni, da rabi za izdajo mnenja dodatne dokaze, se odloči, katere dodatne postopke bo izvedel oziroma katerega izmed že uporabljenih bo poglobil.

Če pa oceni, da so pridobljeni dokazi dovolj dobra podlaga za izdajo mnenja, revizor in ostali člani revizijske skupine ugotovitve združijo in na podlagi slednjih oblikujejo *pismo poslovodstvu*. Običajno nato sledi sestanek z odgovornimi z namenom pridobiti dodatna pojasnila o vprašanih oziroma pripombah; po njem se oblikuje dokončna podoba pisma, v katerem so poslovodstvu predstavljene vse ugotovljene nepravilnosti, z njimi povezana tveganja in priporočila za njihovo odpravo. Ko so vsa vprašanja pojasnjena, lahko revizor sestavi dokončne računovodske izkaze ter ob postavitvi končne ocene tveganja izda ustrezno mnenje v revizijskem poročilu. Slednje mora v skladu z MSR 700 (2007, str. 9) vsebovati naslednje elemente:

- *naslov*,
- *naslovnik*,
- *uvodni odstavek* (opredeli organizacijo, katere računovodski izkazi so bili revidirani, in navede, da so bili računovodski izkazi revidirani),
- *odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze*,
- *revizorjeva odgovornost*,
- *revizorjevo mnenje* (zajema sklicevanje na okvir računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri oblikovanju računovodskih izkazov in revizijsko mnenje),
- *druge poročevalne obveznosti*,
- *revizorjev podpis*,
- *datum revizorjevega poročila*,
- *revizorjev naslov*.

Sámo mnenje lahko ima 3 oblike (MSR 701, 2007):

- *mnenje brez pridržkov* – revizor na računovodske izkaze nima pripomb, lahko pa v primeru posebnosti doda pojasnjevalni odstavek, ki ne vpliva na mnenje;
- *mnenje s pridržki* – revizor ugotovi, da ne more izraziti pritrdilnega mnenja, da pa posledice nesoglasja z ravnateljstvom ali omejitve področja niso bile tako bistvene ali prodorne, da bi zahtevale odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja;
- *odklonilno mnenje* – revizor sklene, da so posledice nesoglasja tako bistvene in prodorne za računovodske izkaze, da pridržki v poročilu ne zadostujejo za razkritje zavajajoče ali nepopolne narave računovodskih izkazov.

V sicer redkejših primerih, ko ugotovi, da so možne posledice omejitve področja tako bistvene in prodorne, da ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na podlagi katerih bi mnenje izrazil, revizor *mnenje zavrne*.

Okoliščine, ki vplivajo na vrsto mnenja, so (MSR 701, 2007, str. 6):

- *omejitev področja revizorjevega dela* – mnenje lahko ima obliko mnenja s pridržkom ali zavrnitve mnenja;
- *nesoglasje s poslovodstvom glede sprejemljivosti izbranih računovodskih usmeritev, metod njihove uporabe ali ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih* – mnenje lahko ima obliko mnenja s pridržkom ali odklonilnega mnenja.

Če revizor izrazi mnenje, drugačno od mnenja brez pridržkov, mora v revizorjevem poročilu navesti opis vseh bistvenih razlogov in, če je možno, izmerjene možne učinke na računovodske izkaze. MSR 701 (2007, str. 6) priporoča, da se za ta namen v revizijskem poročilu doda poseben odstavek pred odstavkom z mnenjem ali zavrnitvijo mnenja in če obstaja, doda napotilo na obsežnejšo razpravo v pojasnilih računovodskih izkazov.

Nadalje je naveden izsek iz pisma poslovodstvu, ki se nanaša na pregled stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij obravnavanega podjetja.

### **Ugotovitev**

Pri pregledu pogodbe o zaposlitvi zaposlenca 6 smo opazili, da se delavcu obračunava dodatek na delovno dobo, čeprav je v individualni pogodbi o zaposlitvi določeno, da je v osnovno plačo dodatek na delovno dobo že vključen. Pogodba je bila podpisana 26.3.2007, kar pomeni, da je zaposlenec v obdobju od aprila 2007 do marca 2008 v nasprotju s pogodbenimi določili dobival dodatek na delovno dobo. Dodatek je znašal 5,5% bruto plače v posameznem mesecu.

Nadalje je pri pregledu delovne knjižice bilo ugotovljeno, da je zaposlenec 6 od leta 2005 pa do podpisa nove pogodbe (26.3.2007) prejemal premajhen dodatek na delovno dobo, in sicer prej omenjenih 5.5%. Iz delovne knjižice je namreč razvidno, da je imel zaposlenec januarja 2005 dopolnjenih 15 let delovne dobe, kar zneso 7,5 % dodatka na delovno dobo. Dodatek na delovno dobo se tekom let 2005 in 2006 ter dela leta 2007 tudi ni spreminjal.

### *Možna tveganja*

Nedoslednost pri obračunavanju plač in drugih stroškov dela lahko privede do nepotrebnih dodatnih stroškov podjetja v smislu previsokih izplačil ali pa v smislu sporov z zaposlenci ob nastanku obveznosti v prihodnosti.

### *Priporočilo*

Zaradi sprememb pogodb o zaposlitvi v letu 2007 svetujemo, da se računovodstvu iz kadrovske službe posreduje vse aktualne pogodbe o zaposlitvi, vključno z morebitnimi aneksi, kakor tudi evidence o minulem delu ter se nato za posamezne zaposlene ustrezno uskladi parametre v računalniškem modulu za obračun plač. Prav tako svetujemo večjo informiranost računovodstva s strani kadrovske službe.

## **Ugotovitev**

Pri preveritvi pravilnosti obračuna regresirane malice smo ugotovili, da podjetje za izdane bone za malico sicer vodi specifikacijo po zaposlencih, vendar pa, ko prejmejo od dobavitelja mesečni račun za malico, z njim ne zapirajo obveznosti za bone po zaposlencih, ampak s skupnim zneskom stanje na kontu 25510. Stanje na kontu 25510 je prvotno vzpostavljeno na podlagi izdanih bonov. Poraba bonov pa je lahko nižja. Obveznosti do zaposlencev iz naslova prehrane med delom je na dan 31.12.2007 tako za približno 1.500 € višja od obveznosti na podlagi izdanih bonov za mesec december.

### *Možna tveganja*

V finančno računovodski službi ne vedo, kateri boni so bili unovčeni in kateri ne. Analitična evidenca, s katero bi bilo možno potrditi, da je izkazana obveznost iz naslova prehrane med delom do zaposlencev realna, torej ne obstaja. Saldo na dan 31.12.2007 tako lahko vsebuje bone, izdane v prejšnjih letih, ki ne bodo nikoli unovčeni. V preteklosti so bili tako tudi knjiženi stroški prehrane, ki dejansko niso nastali.

### *Priporočilo*

Svetujemo, da se uvede nov sistem regresirane prehrane zaposlencev. Ti prehrane več ne bi dobivali na podlagi izdanih bonov, ampak bi se v menzi samo podpisali na evidenčni list, ki bi ga prejel dobavitelj. Ta bi enako kot do sedaj izdal podjetju račun, ki bi služil kot osnova za knjiženje stroškov in obveznosti. Tako bi bilo zagotovljeno, da podjetje knjiži samo tiste stroške, ki jih je dejansko tudi imelo. Precenjene obveznosti pa bi bilo potrebno odpisati v dobro prihodkov.

## **Ugotovitev**

Pri zaposlencu 2 znesek obračunane osnovne bruto plače na plačilni listi ne sovпада z osnovno bruto plačo, določeno v pogodbi o zaposlitvi. Razlika je približno 250 €. Po pojasnilu finančno računovodske službe je do napake prišlo zato, ker je v mesecu septembru prišlo do dogovora o povečanju osnovne bruto plače, vendar aneks k pogodbi še ni bil podpisan. Predložen nam je bil osnutek aneksa.

### *Možna tveganja*

Pogodbeno neurejeni ustni dogovori predstavljajo potencialno tveganje sporov v prihodnosti, kar za podjetje lahko predstavlja nevarnost dodatnih stroškov.

### *Priporočilo*

Vsaka sprememba pogodbenih določil se naj z ustrezno podpisanim aneksom pisno uredi. V skladu s tem svetujemo, da se hkrati pri pregledu pogodbenih določil, ki smo ga svetovali pod prvo ugotovitvijo, posveti pozornost tudi aktualnosti pogodb in pripadajočih aneksov.

Glede na opredeljeno pomembnost lahko zaključimo, da so ugotovljene nepravilnosti nepomembne in zato na izdajo revizijskega mnenja nimajo vpliva. Uradne trditve posloводства v

zvezi s stroški dela in stroški iz drugih pogodbenih razmerij so (ob upoštevanju revizijskega tveganja) torej resnične in poštene.

## **SKLEP**

Ker je dohodek iz zaposlitve tako z vidika države kakor tudi z vidika deleža v obdavčljivih dohodkih davčnih zavezancev najpomembnejša vrsta dohodka, pogovori in pogajanja o njem prevladujejo v družbenem vsakdanu. Leto 2008 je na tem področju bilo še posebej dinamično. Odvijale so se številne stavke zaposlencev in potekala so dolga pogajanja, tako v zasebnem kot tudi javnem sektorju. Pomembno so svoj pečat pustile tudi parlamentarne volitve, pred in po katerih na socialnih in tudi drugih področjih vselej pride do zakonodajnih sprememb.

V takem dinamičnem okolju je zaposlencem kot enemu najpomembnejših elementov poslovnega procesa potrebno zagotoviti čim bolj stabilne razmere znotraj organizacije, v kateri deluje. Navsezadnje je delovna sila tista, ki opravlja s sredstvi, skrbi za njihovo pravilno rabo in ustrezno delovanje ter se je sposobna učiti. Na zaposlence je zato potrebno gledati tudi kot na intelektualno premoženje in ne samo strošek. Da bi pa to intelektualno premoženje lahko čim bolj izkoristili, je ustrezen nadzor nad poslovanjem ključnega pomena za organizacijo, vpeto v družbeno okolje.

V diplomskem delu je tako bil prikazan, kot ena od vrst nadzora, celovit proces revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij v okviru revizije računovodskih izkazov. V prvem poglavju smo podrobneje obravnavali stroške dela in stroške iz drugih pogodbenih razmerij z vidika njihovega računovodskega obravnavanja ter slovenski zakonodajni okvir na področju dohodkov iz zaposlitve. V drugem poglavju pa smo postavili teoretična izhodišča revidiranja ter opredelili posamezne faze revizijskega procesa, znotraj katerih smo prikazali primer revidiranja stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij v praksi na izbranem podjetju.

Če zaključimo praktični primer obravnavanega podjetja, lahko sklenemo, da ob upoštevanju revizijskega tveganja v okviru revizije stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij niso bile odkrite nepravilnosti oziroma posebnosti, ki bi bistveno vplivale na oblikovane računovodske izkaze. Tako lahko uradne poslovodske trditve opredelimo kot resnične in poštene.

Ugotovitev, da so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega stanja podjetja, poslovodstvu potrjuje, da je podlaga za odločanje dobra in da mu pripravljena poročila pomagajo sprejeti prave ter pravočasne ukrepe. Z vidika stroškov dela in stroškov iz drugih pogodbenih razmerij to pomeni, da podjetje ne ogrožajo pomembne potencialne obveznosti do zaposlencev v prihodnosti, hkrati pa lahko pomeni, da so zaposlenci pri opravljanju svojega dela zadovoljni. Zadovoljstvo zaposlencev pa predstavlja pomemben element njihove motivacije za delo in nadaljnje učenje, kar bogati intelektualno premoženje podjetja. S tem se povečuje njegova konkurenčnost na trgu in zagotavlja dodatna stabilnost v razmerah spremenljivega in nepredvidljivega poslovnega okolja.

## LITERATURA IN VIRI

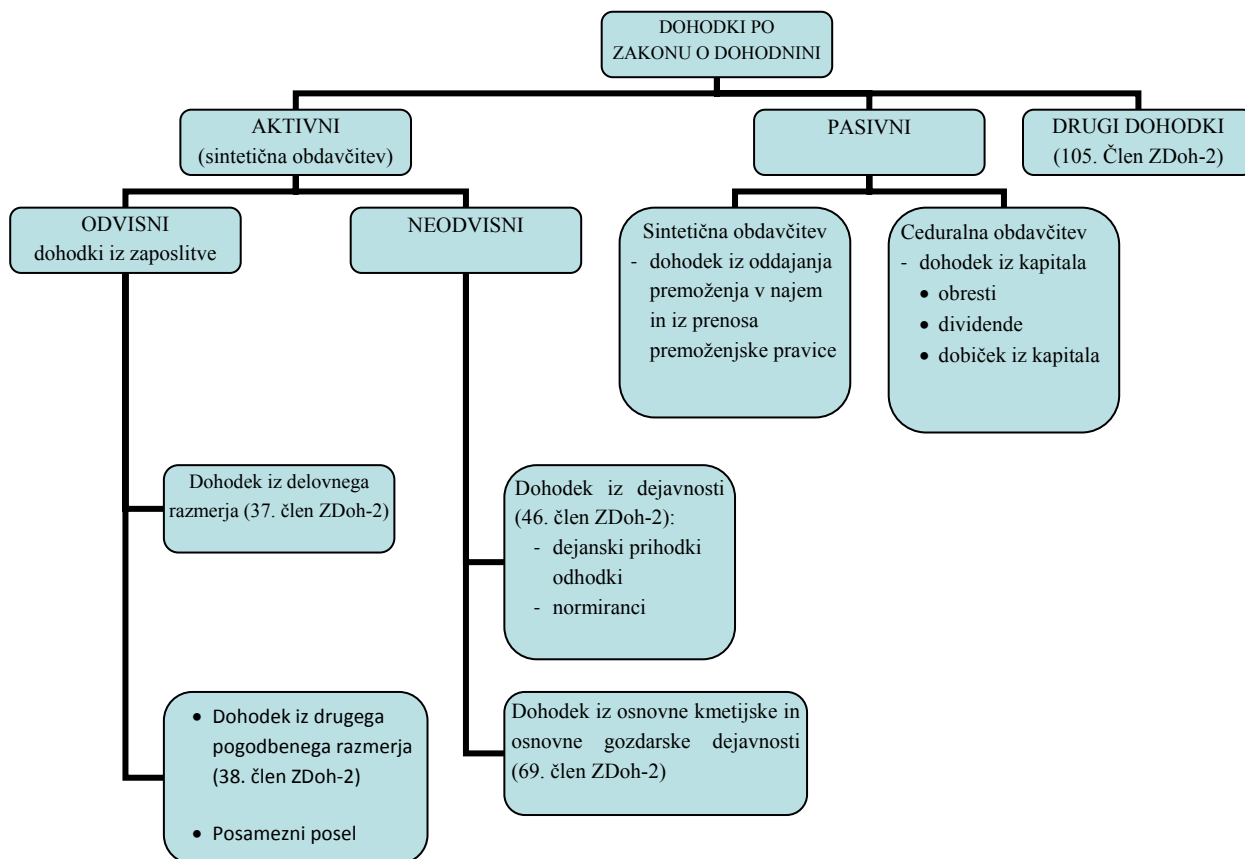
1. Arens, A. A., Elder, R. J. & Beasley, M. S. (2005). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. (10<sup>th</sup> ed) New Jersey: Pearson Education International.
2. Bečan, I., Belopavlovič, N., Petriček, T. & Tratnik, L. (2005). *Evropsko delovno pravo*. Ljubljana: GV Založba, d.o.o.
3. Blejec, J. (2007). Splošni dejavniki oblikovanja in vrednotenja okolja kontroliranja. *Revizor*, XVIII (11), 7–30.
4. Boynton, W. C., Johnson, R. M. & Kell, W. G. (2001). *Modern Auditing*. (7<sup>th</sup> ed.) New York: John Wiley & Sons inc.
5. Evans, T. G. (2003). *Accounting Theory: Contemporary Accounting Issues*. Mason: South-Western cop.
6. Galič, J. (2007). *Obdavčitev plač in drugih dohodkov iz zaposlitve po novi davčni zakonodaji*. Lesce: Legat.
7. Hayes, R. S., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*. (2<sup>nd</sup> ed.) Harlow: Pearson Education.
8. Hieng, R., Koželj, S., Odar, M. & Zupančič, V. (2008). *Kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe in zadruga*. (2. izd.) Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
9. *Interni viri podjetja Ecum Revizija d.o.o.*
10. Jerman, S. (2007). Rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi – računovodsko in davčno obravnavanje. *Revizor*, XVIII (2), 7–46.
11. Kolektivna pogodba za dejavnost vzgoje in izobraževanja v Republiki Sloveniji. (1996). *Uradni list RS*. (Št. 34/1996, 29. junij 1996).
12. Kolektivna pogodba za obrt in podjetništvo. (2008). *Uradni list RS*. (Št. 73/2008, 18. julij 2008).
13. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
14. *Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004*. (2006). (2. dopl. izd.) Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
15. *Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju*. (2005). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
16. Menard, V., Mahnič, M., Dobnik, D. & Nemeč, A. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol podjetja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
17. Obligacijski zakonik. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 97/2007, 24. oktober 2007).
18. Odar, M. (2008). *Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol* [gradivo za izobraževanje]. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 119/2007, 24. december 2007).
20. Pravilnik o obračunu bruto nadomestil plač med začasno zadržanostjo od dela v breme obveznega zdravstvenega zavarovanja in o načinu vlaganja zahtevkov delodajalcev za povračilo izplačanih nadomestil. (2004). *Uradni list RS*. (Št. 130/2004, 3. december 2004, št. 121/2005, 3. december 2005, št. 129/2006, 12. december 2006, 134/2006, 20. december 2006, št. 8/2007, 29. januar 2007).

21. *Revizijski priročnik*. (1995). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
22. Sklep o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja. (2000). *Uradni list RS*. (Št. 111/2000, 1. december 2000).
23. Sklep o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 126/2006, 12. december 2006).
24. Sklep o spremembah Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 23/2007, 16. marec 2007).
25. *Slovenski računovodski standardi 2006*. (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Škof, B. et al. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna Fakulteta Univerze v Mariboru.
27. Taylor, D. H. & Glezen, W. G. (1996). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
28. Turk, I. (2002). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Turk, I., Kavčič, S. & Koželj, S. (2003). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (2006). *Uradni list RS*. (Št. 140/2006, 29. december 2006).
31. Zakon o avtorski in sorodnih pravicah. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 16/2007, 23. februar 2007, št. 68/2008, 8. julij 2008).
32. Zakon o davčnem postopku. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
33. Zakon o davku na dodano vrednost. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
34. Zakon o davku na izplačane plače. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 21/2006, 27. februar 2006).
35. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2006) *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006, št. 56/2008, 6. junij 2008, št. 76/2008, 25. julij 2008).
36. Zakon o delovnih razmerjih. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 103/2007, 15. maj 2002, št. 103/2007, 13. november 2007).
37. Zakon o dohodnini. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006, št. 10/2008, 30. januar 2008, št. 78/2008, 30. julij 2008).
38. Zakon o določitvi minimalne plače. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 114/2006, 9. november 2006, št. 36/2008, 11. april 2008).
39. Zakon o gospodarskih družbah. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 60/2006, 9. junij 2006, št. 10/2008, 30. januar 2008, št. 68/2008, 8. julij 2008).
40. Zakon o posebnem davku na določene prejemke. (1993). *Uradni list RS*. (Št. 72/1993, 31. december 1993, št. 22/1994, 28. april 1994, št. 45/1995, 4. avgust 1995, št. 12/1996, 29. februar 1996).
41. Zakon o prispevkih za socialno varnost. (1996). *Uradni list RS*. (Št. 5/1996, 31. januar 1996, št. 34/1996, 29. junij 1996, št. 3/1998, 17. januar 1998, št. 81/2000, 15. september 2000, št. 97/2001, 4. december 2001).





## Priloga 1: Razdelitev dohodkov iz zaposlitve



Vir: J. Galič, *Obdavčitev plač in drugih dohodkov iz zaposlitve po novi davčni zakonodaji, 2007, str. 36 – 39.*

## Priloga 2: Izvleček iz vprašalnika vrednotenja notranjih kontrol podjetja

OCENA OKOLJA KONTROLIRANJA	
1. VLOGA UPRAVE	
Ali so informacije, s katerimi vodstvo nadzira izvajanje načrtov, finančne rezultate, pomembne poslovne dogodke, pogodbe in poslovne rizike, pravočasne in zadostne - s katerimi kontrolnimi postopki se to zagotavlja;	Mesečno v finančno-računovodski službi in analitični službi pripravijo vrsto analiz in poročil. Izdela se izkaz poslovnega izida, pregled nad stroški dela, storitev in materiala, analiza prihodkov po posameznih dejavnostih... Ti podatki se primerjajo s podatki za pretekle mesece in s podatki iz enakih obdobjih prejšnjih let. Trimesečno pa se pripravi še obsežnejša poročila, ki vključujejo tudi izdatavo bilance stanja.
Pogostost sestankov uprave in vključevanje raznih komisij v nadzor nad poslovanjem.	Včasih so obstajali mesečni sestanki, trenutno pa jih zaradi pogostih zamenjav direktorjev ni.
2. UČINKOVITOST ORGANIZACIJE IN VODENJA	
Ali sta znotraj vodstva število ljudi in izkušenenost ustrezna glede na velikost naročnika in zapletenost posla;	Da.
Ali obstajajo zapisane smernice in postopki kontroliranja;	Da.
3. KADROVSKA POLITIKA	
Ali se zapisani postopki zaposlovanja, izobraževanja, ocenjevanja, napredovanja in nagrajevanja tudi izvajajo;	Da.
4. RIZIKO NAMERNEGA NAPAČNEGA PRIKAZA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	
Ali je odnos vodstva do že vzpostavljenih kontrolnih postopkov pozitiven;	Da.
5. ZANESLJIVOST FINANČNIH POROČIL	
Ustreznost osebja, ki dela na finančnem področju, glede na velikost in zahtevnost posla;	Dobra.
6. NOTRANJA REVIZIJA	
Ní prisotna	
<b>FINANČNA FUNKCIJA IN NADZORNE KONTROLE V UPORABNISKIH RESITVAH - CIKEL PLAČ</b>	
Katere ključne kazalce poslovanja pregleduje vodstvo za nadzor nad stroški dela?	V analitični službi pripravljajo mesečno primerjavo med prihodki ter stroški plač ter stroški materiala in storitev po posameznih oddelkih. Nato se analizira kolikšen delež prihodkov predstavljajo stroški ter primerja s podatki za pretekle mesece ter leta.
<b>ZAPIS KONTROL V UPORABNISKIH RESITVAH</b>	
1. ODOBRITEV IN POTRDIČEV	
Kolo je pristojen za evidentiranje opravljenega dela, kako se evidenca izdela in kolo jo potrdi?	V tajništvu se pripravi evidenca ur po zaposlenih, katera se nato posreduje v računovodstvo. Vodja računovodstva nato na tej podlagi pripravi obračun plač za posameznega delavca ter tudi pripravi vse potrebne obrazce, dokumente ter zbirni nalog plačil za posredovanje na banko.
Kolo je pristojen za odobritev nakazil plač?	Direktor.
2. POPOLNOST VNOSA PODATKOV	
Ali se izvaja redno ocenjevanje zaposlenih in posvetovanja z njimi?	Da. Direktor oceni vodje posameznih oddelkov, vodje pa ocenjujejo svoje podrejene.
3. TOČNOST VNOSA PODATKOV	
Ali se kadrovska evidenca vodi izven računovodske službe	Da, v tajništvu.
Ali obstaja kontrolna ura, ter na kakšen način se beleži čas prisotnosti na delu?	Da, obstaja kontrolna ura. Delovni čas pa je odvisen od posameznih skupin v katero zaposleni sodi in se praviloma prilagaja trenutnim potrebam.
Ali so delavci podpisali in prevzeli obračunske liste?	Da, delavci podpisujejo plačilne liste.
4. NEOPOREČNOST STALNIH PODATKOV	
Kolo je pooblaščen za kakršnekoli spremembe stalnih podatkov, merodajnih za obračun in izplačilo plač?	Tajništvo, kadrovska.
5. POPOLNOST IN TOČNOST	
Kako se zagotavlja, da je periodično azuriranje za potrebe paketne obdelave podatkov pravilno izvedeno?	Temeljnica za plače se kreira avtomatsko v modulu za obračunavanje plač, nato pa se avtomatsko prepiše v računovodski program.
6. POPOLNOST IN TOČNOST ZBIRNIH PODATKOV	
Kako se analitična evidenca izplačanih plač usklajuje z glavno knjigo?	Dvakrat letno se izdela periodična obdelava in se potem primerja s konti stroškov dela.
7. OMEJEN DOSTOP DO SREDSTEV IN EVIDENC	
Kako je omejen oz. zaščiten dostop do podatkov o zaposlenih in njihovih plačah?	Podatke do plač imajo v tajništvu (vendar ne do obračunov) ter v računovodstvu in analitični službi.
Ali obstaja ustrezna razmejitev dolžnosti med obračunavanjem plač in odobritvami sprememb (novo zaposleni in čas trajanja zaposlitve)	Da. Obračuni plač se vsrjijo v računovodstvu, medtem ko se pogodbe za na novo zaposlene pripravijo v tajništvu-kadrovski.

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..

### Priloga 3: Vodilne tabele

#### Obveznosti iz naslova plač

Konto	Postavka	31.12.2007 (v EUR)	31.12.2006 (v EUR)	Indeks
251	Kratkoročne obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	118.684	98.843	120
253	Kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač	42.367	34.773	122
254	Kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač	29.313	21.953	134
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja	16.847	12.610	134
263	Obveznosti za davek od izplačanih plač	4.331	6.518	66
262	Prispevki na plače	30.865	25.332	122
282	Kratkoročne obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač in nadomestili plač zaposlencem	1.832	2.326	79
<b>Skupaj</b>		<b>251.860</b>	<b>209.767</b>	<b>121</b>
	Povprečno število zaposlencev	116	105	110

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

#### Stroški dela

Konto	Opis	2007 (v EUR)	2006 (v EUR)	Indeks
47	Stroški dela	2.751.154	2.413.467	115
470	Plače zaposlencev	1.675.336	1.542.892	109
471	Nadomestila plač zaposlencev	332.104	187.430	177
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev	38.904	43.976	88
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila (prevoz na delo in z njega, prehrana, ločeno življenje) in drugi prejemki zaposlencev	316.803	270.323	117
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	328.218	279.759	117
475	Druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	83.116	89.088	93
<b>Skupaj</b>		<b>2.774.480</b>	<b>2.413.467</b>	<b>115</b>
	Povprečno število zaposlencev	116	105	110

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

#### Terjatve iz naslova refundacij

Konto	Opis	31.12.2007 (v EUR)	31.12.2006 (v EUR)	Indeks
162	Druge kratkoročne terjatve do države in drugih inštitucij	10.641	3.688	289
16211	Terjatve za refundacije bolezni	6.728	2.145	314
16212	Terjatve za invalidnine	3.913	1.543	254
<b>Skupaj</b>		<b>10.641</b>	<b>3.688</b>	<b>289</b>

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

Vodilna tabela stroškov storitev fizičnih oseb podjetja

Konto	Opis	2007 (v EUR)	2006 (v EUR)	Indeks
418030	Avtorski honorarji	5.948	9.796	61
418010	Pogodbeno delo	124.343	65.704	189
418010	Posebni davek na pogodbeno delo	31.086	16.426	189
418011	Prispevki PIZ od pogodbenega o dela	7.461	3.942	189
418012	Prispevki zdrav.var. od pogodbenega dela	734	374	196
<b>Skupaj</b>		<b>169.572</b>	<b>96.241</b>	<b>176</b>

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

## Priloga 4: Kontrola prometa na kontih plač

Tabela 1: Promet na kontih bruto plač podjetja

Konto	Opis	Debet (v EUR)	Kredit (v EUR)
25000	Obveznosti za vračunane plače		2.007.440
25010	Obveznosti za vračunane plače v breme drugih		39.388
16211	Terjatve za refundacije boleznin	33.176	
16212	Terjatve za invalidnine	6.212	
47000	Plače zaposlencev	1.605.343	
47020	Plače zaposlencev – dodatki	69.993	
47100	Nadomestila plač zaposlencev	290.230	
47101	Nad. plač po zakonu	41.874	
<b>Skupaj</b>		<b>2.046.828</b>	<b>2.046.828</b>
<b>Razlika</b>		<b>0</b>	<b>0</b>

Konto	Opis	Debet (v EUR)	Kredit (v EUR)
25000	Obveznosti za vračunane plače	2.007.440	
25010	Obveznosti za vračunane plače v breme drugih	39.388	
47200	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja	38.904	
25100	Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač		1.257.428
25101	Obveznosti za refundirana nadomestila		35.162
25310	Prispevki PIZ		315.986
25311	Prispevki zdravstveno varstvo		129.656
25312	Prispevki za zaposlovanje		2.854
25316	Prispevki za porodniško varstvo		2.039
25400	Davek iz plač in nadomestil plač		301.705
26600	Obveznosti za PDZ		40.903
<b>Skupaj</b>		<b>2.085.732</b>	<b>2.085.732</b>
<b>Razlika</b>		<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

Tabela 2: Promet na kontih prispevkov na izplačane plače podjetja

Konto	Opis	Debet (v EUR)	Kredit (v EUR)
47410	Prispevki PIZ	177.482	
47411	Prispevki zdravstveno zavarovanje	131.557	
47412	Prispevki za nesreče pri delu	10.629	
47413	Prispevki za zaposlovanje	1.203	
47414	Prispevki za porodniško varstvo	2.006	
26260	Obvez.za prisp. na plače pokoj. Prispevek		180.418
26261	Obvez.za prisp. na plače za zdrav. var.		133.733
26262	Obvez.za prisp. na plače za poškđ. pri delu		10.805
26263	Obvez.za prisp. na plače za zaposlovanje		1.223
26264	Obvez.za prisp .na plače za por. varst.		2.040
<b>Skupaj</b>		<b>328.218</b>	<b>328.218</b>
<b>Razlika</b>		<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

Tabela 3: Promet na kontih davka na izplačane plače

Konto	Opis	Debet (v EUR)	Kredit (v EUR)
47500	Davek na izplačane plače	83.116	
26300	Obveznosti za davek od izplačanih plač		83.116
<b>Skupaj</b>		<b>83.116</b>	<b>83.116</b>
<b>Razlika</b>		<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2007.

## Priloga 5: Kontrola stroškov plač

Ilustrativni primer: Primerjava podatkov z REK-1 obrazcev z evidentiranimi stroški dela in prometom na kontih terjatev za refundacije

Mesec	Bruto (v EUR)	Refundacije (v EUR)	Nadomestila (po pred. PIZ) (v EUR)	Bruto strošek (v EUR)	Prispevki delodajalca (v EUR)	Davčni odtegljaj (v EUR)	DPIZ (v EUR)	Davek na plače (v EUR)
januar	155.386	2.128	736	153.258	24.899	22.493	3.659	6.719
februar	158.311	1.654	658	156.657	25.382	23.112	3.543	6.450
marec	160.876	1.936	704	158.940	25.788	23.536	3.432	6.551
april	164.132	3.202	655	160.930	26.320	24.087	3.635	6.981
maj	169.894	3.623	695	166.271	27.241	24.936	3.458	8.145
junij	171.214	3.832	614	167.382	27.467	25.098	3.453	8.145
julij	167.111	4.532	650	162.579	26.800	24.651	3.356	7.436
avgust	169.412	4.813	675	164.599	27.167	24.964	3.342	7.813
september	172.453	3.340	597	169.113	27.669	25.156	3.390	7.600
oktober	177.321	4.998	693	172.323	28.437	25.798	3.245	7.894
november	188.145	4.351	664	183.794	30.185	28.561	3.240	5.051
december	192.336	2.742	634	189.594	30.864	29.313	3.150	4.331
<b>Skupaj</b>	<b>2.046.59</b>	<b>41.150</b>	<b>7.974</b>	<b>2.005.441</b>	<b>328.218</b>	<b>279.212</b>	<b>40.903</b>	<b>83.116</b>

Konto	Postavka	31.12.2007 (v EUR)	Potrditev (v EUR)	Razlika (v EUR)
470	Plače zaposlencev	1.675.336	2.005.441	1.999
471	Nadomestila plač zaposlencev	332.104		
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev	38.904	40.903	-1.999
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	322.877	322.877	0
475	Druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	83.116	83.116	0
<b>Skupaj</b>		<b>2.452.337</b>	<b>2.452.337</b>	<b>0</b>

	(v EUR)	
Refundacije po REK-1	41.150	
Konto 16211	33.176	Bruto boleznine
	5.341	Prispevki na boleznine
Konto 16212	6.212	Neto invalidnine
	1.762	Prispevki iz invalidnin (prispevki se po 207. členu ZPIZ ne plačujejo, zato se izkazuje samo invalidnina zmanjšana za prispevke iz prejemkov)
Konto 162	39.388	Refundacije
Razlika 162 in REK-1	0	

Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..

**Priloga 6: Seznam zaposlencev podjetja v obračunskem obdobju 12/07**

<b>Zaposlenec</b>	<b>Bruto plača (v EUR)</b>	<b>Prispevki (v EUR)</b>	<b>Davčni odtegljaj (v EUR)</b>	<b>Neto plača (v EUR)</b>	<b>Odtegljaji (v EUR)</b>	<b>Povračila (prevoz, prehrana...) (v EUR)</b>	<b>Izplačilo (v EUR)</b>
Z1	6.049	1.337	1.597	3.115	0	103	3.218
Z2	5.907	1.305	1.552	3.050	0	60	3.110
Z3	5.096	1.126	1.293	2.677	0	31	2.708
Z4	4.672	1.032	1.157	2.482	0	34	2.516
Z5	4.389	970	1.067	2.352	0	35	2.387
Z6	4.166	921	996	2.249	0	34	2.283
Z7	3.851	851	895	2.105	0	55	2.160
Z8	2.731	604	538	1.590	0	60	1.650
Z9	2.731	604	538	1.590	0	74	1.664
Z10	2.149	475	352	1.322	0	65	1.387
Z11	2.034	450	193	1.392	0	90	1.482
Z12	1.983	438	299	1.246	0	29	1.275
Z13	1.863	412	260	1.191	0	22	1.213
Z14	1.825	403	251	1.170	0	68	1.238
Z15	1.813	401	249	1.163	242	54	976
...	...	...	...	...	...	...	...
Z128	821	181	63	577	0	41	618
<b>SKUPAJ</b>	<b>192.336</b>	<b>42.366</b>	<b>29.313</b>	<b>120.516</b>	<b>1.832</b>	<b>6.961</b>	<b>125.646</b>

*Vir: Interna dokumentacija podjetja Ecum revizija d.o.o..*