

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

REVIZIJA STROŠKOV DELA

Ljubljana, april 2005

ALEŠ MASLAČEVIĆ

IZJAVA

Študent Aleš Maslačević izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 1.4.2005 Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. SPLOŠNO O REVIDIRANJU	2
2.1. Opredelitev in vrste revizije	2
2.2. Načela in pravila kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev	3
2.3. Načrtovanje revizije	5
2.4. Ustroj notranjih kontrol	7
2.4.1. Kontrolno okolje	8
2.4.2. Računovodski sistem	8
2.4.3. Kontrolni postopki	9
2.5. Vloga preizkusa podatkov oziroma zbiranje in vrednotenje dokazov	10
2.6. Poročanje o izsledkih revizije	12
3. STROŠKI DELA V ZAKONODAJI IN STANDARDIH	13
3.1. Pojem plače	13
3.2. Opredelitev stroškov dela po SRS 15 in MRS 19	13
3.3. Urejanje plač po zakonu	15
3.4. Interni pravilniki – sistemizacija delovnih mest	18
3.5. Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem	19
3.7. Uskopinjevanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem	20
3.8. Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem	21
4. METODIKA REVIDIRANJA STROŠKOV DELA	21
4.1. Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem	21
4.2. Revizijski cilji, povezani s stroški dela	22
4.3. Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem	23
4.4. Notranje kontrole iz naslova stroškov dela	23
4.5. Program za revidiranje podatkov o stroških dela	26
4.6. Analitični postopki	26
4.6.1. Priprava vodilne tabele	27
4.6.2. Analiza kazalnikov	28
4.6.3. Razmerja med konti	28
4.7. Preizkus podrobnosti poslovnih dogodkov	30
4.7.1. Preizkus mesečnih obračunov plač	31
4.7.2. Preveritev ustreznosti izkazovanja stroškov dela za mesec december	34
4.7.3. Preveritev skladnosti s predpisi	36
5. SKLEP	37
LITERATURA	38
VIRI	39
PRILOGE	

1. UVOD

Revidiranje je proces neodvisnega zbiranja in vrednotenja dokazov o revidiranem podjetju z namenom poročati o skladnosti informacij v računovodskih izkazih s Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS). Revizor je odgovoren za oblikovanje in izražanje mnenja o računovodskih izkazih, za pripravo računovodskih izkazov pa je odgovorno poslovodstvo revidiranega podjetja.

Za mnenje o računovodskih izkazih mora revizor pridobiti ustrezno zagotovilo, da so podatki v računovodskih evidencah zanesljiva in zadostna podlaga za pripravljane računovodskih izkazov. Da si revizor lahko pridobi takšno zagotovilo, mora oceniti računovodske sisteme in notranje kontrole, na katere se želi opreti, šele nato pa lahko določi obseg, vrsto in časovni okvir nadaljnjih revizijskih postopkov. Opraviti mora preizkuse podatkov, ki se mu zdijo potrebni glede na ocenjene okoliščine.

V diplomski nalogi bom predstavil ocenjevanje delovanja notranjih kontrol v poslovnem ciklu stroškov dela, preveritev podatkov, potrebnih za obračun stroškov dela in njihovo usklajevanje s slovensko zakonodajo.

Področje stroškov dela sem si za diplomsko nalogo izbral zato, ker stroški dela za večino podjetij predstavljajo pomemben delež v celotnih stroških (poslovanja) in ker menim, da bi moral vsak posameznik sam znati preveriti izračun svoje neto plače (saj je vsakemu v interesu, da dobi, kar mu pripada). Če notranje kontrole na področju cikla stroškov dela niso vzpostavljene ali pa delujejo pomanjkljivo, lahko tak sistem privede do nepravočasnih in nepravilno obračunanih plač, zlorab in posledično do poslabšanja motivacije med zaposlenimi, kar lahko vpliva na produktivnost njihovega dela. Vsega tega, si dandanašnja podjetja ne bi smela privoščiti, saj neusmiljeno in vse bolj globalno okolje zahteva čim bolj strokoven način razmišljanja oziroma delovanja.

Ta problem sem izpostavil zato, ker sodobna podjetja, ki zanemarjajo področje stroškov dela, ki je neposredno odvisno le od njih samih, s tem lahko le še poslabšajo svojo konkurenčno sposobnost v širšem poslovnem okolju. Zato predstavlja vzpostavitev zanesljivega sistema nadzora stroškov dela osnovno vrednoto tržno usmerjenega podjetja.

Vsebinsko sem diplomsko nalogo, poleg uvoda in sklepa, razdelil na tri dele. V prvem delu po uvodu bom predstavil teoretični vidik revidiranja, predvsem pomen notranjih kontrol. V drugem delu bom obravnaval aktualne novosti zakonov in predpise, povezane s področjem stroškov dela. Tretji del naloge pa prikazuje sam postopek revidiranja stroškov dela. Pri tem delu želim predvsem prikazati vlogo, ki jo ima preizkus podatkov pri zbiranju dokazov, ki so osnova, na podlagi katere se izrazi mnenje o računovodskih izkazih. Cilj praktičnega dela diplomske naloge je predstaviti revizijske cilje na področju stroškov dela ter postopke, s katerimi revizor preizkuša poslovske trditve na področju stroškov dela. Prvenstveno želim

prikazati postopke, ki zadostujejo za preizkus vseh trditev posloводства, povezanih s stroški dela. Zaradi narave obravnavanega področja želim v zadnjem delu diplomskega dela predstaviti tudi davčni vidik tega področja.

2. SPLOŠNO O REVIDIRANJU

2.1. Opredelitev in vrste revizije

Zakon o revidiranju opredeljuje revidiranje računovodskih izkazov kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s SRS« (Zakon o revidiranju, 2001).

Revizorjevo mnenje povečuje verodostojnost računovodskih izkazov s tem, da poskrbi za zagotovilo visoke stopnje, vendar ne popolno. Popolnega zagotovila pri revidiranju ni moč doseči zaradi vrste dejavnikov, kot so na primer potreba po presoji, uporaba preizkusov, neizogibne omejitve pri vsaki ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja ter dejstvo, da ima večina dokazov, ki jim mora revizor zaupati, bolj prepričljivo kot prepričevalno naravo.

Glede na cilje njegovega delovanja lahko revidiranje v ožjem pomenu razvrstimo na:

- revidiranje računovodskih izkazov,
- revidiranje skladnosti s predpisi,
- revidiranje poslovanja.

Revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja ponavadi izvajajo notranji revizorji podjetja. Medtem ko storitve zunanjih revizorjev obsegajo različne vrste revizij, pa je večina njihovih revizij računovodskih izkazov.

Revidiranje računovodskih izkazov mora biti organizirano tako, da zajema vsa področja delovanja poslovnega osebka, pomembna za oblikovanje o revidiranih letnih računovodskih izkazih. Na podlagi številnih revizijskih postopkov mora revizor pridobiti dovolj zanesljivih spoznanj o tem, ali so navedbe v računovodskih izkazih pravilne vsaj v bistvenih pogledih.

»Temeljni namen notranjega revidiranja je presoditi ukrepe za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, poiskati nesmotrnosti in nepravilnosti pri tamkajšnjem delovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, tudi možnosti za osebno okoriščanje, ter oblikovati predloge za njihovo odstranjevanje« (Turk et al., 1994, str. 27). Poleg neprecenljivih storitev za ravnateljstvo pa notranji revizorji lahko pomagajo zunanjim revizorjem z izboljšanjem finančnega poslovanja svojega podjetja.

»Zunanje revidiranje računovodskih izkazov je kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih« (SRS, 2001, str. 204). Usmerjeno je predvsem k zagotavljanju zanesljivosti letnih računovodskih izkazov, na katere se pri svojih odločitvah opirajo njihovi zunanji uporabniki. S to storitvijo pooblaščen revizorji izpolnjujejo tudi računovodske informacije za potrebe posloводства in organov upravljanja.

Notranja revizija se pojavlja predvsem v večjih podjetjih in tistih manjših podjetjih, v katerih obstajajo večje možnosti za nastanek nepravilnosti in gospodarskega kriminala. Strokovnjaki v teh podjetjih sami organizirajo in opravljajo notranjo revizijo kot celosten preizkus celotne notranje kontrole. Pri tem pa sodelujejo tudi revizorji iz drugih podjetij ali poklicni zunanji revizorji. Naloga teh je presojati pravilnost poslovnih procesov, odkrivati nepravilnosti pri tem in predlagati, kako te nepravilnosti odpraviti. Medtem ko notranji revizorji ne izražajo mnenja, morajo zunanji revizorji na podlagi preverjenih računovodskih informacij v skladu s temelji računovodstva izraziti svoje revizijsko mnenje, da zavarujejo interese lastnikov kapitala.

Revizija stroškov dela je pomemben del revidiranja računovodskih izkazov. To revidiranje je najbolj običajna vrsta revizije in ima štiri stopnje:

- načrtovalna stopnja za seznanjanje s poslovanjem,
- seznanjanje z ustrojem notranjega kontroliranja,
- stopnja zbiranja in ovrednotenja dokazov,
- stopnja poročanja o izsledkih revizije.

2.2. Načela in pravila kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev

Opredelitev etike lahko razumemo kot »proučevanje splošne narave morale in izrecnih moralnih odločitev posameznika v razmerju do drugih« (Taylor et al., 1996, str. 124).

Eden temeljnih razlogov za oblikovanje **kodeksa poklicnega vedenja** (v nadaljevanju kodeks) je spodbujanje članov k samodisciplini, ki presega zakone in druge predpise. Kodeks je v bistvu revizorjevo vodilo pri opravljanju poklicnih dolžnosti, ki vsebuje šest načel poklicnega vedenja:

- **Odgovornost:** revizorji morajo ne glede na vrsto prevzete naloge pri svojem delu z vso občutljivostjo utemeljevati svojo poklicno in moralno presojo. Odgovorni so javnosti, naročnikom in poklicnim kolegom, skratka vsem, ki uporabljajo njihove storitve. Stalna naloga revizorjev je tudi skrb za medsebojno sodelovanje, da bi se izboljšalo stanje v stroki.
- **Javni interes:** revizorji morajo sprejemati obveznosti na način, ki je v dobro javnega interesa, da spoštujejo zaupanje javnosti in da izkazujejo predanost poklicu. Javni interes pomeni skupno blaginjo združbe posameznikov in institucij, ki jim služi revizijska stroka. Odgovornost za zaupanje pa zahteva od revizorjev nenehno stremljenje k poklicni odličnosti.

- Neoporečnost: revizorji morajo za ohranitev in utrditev javnega zaupanja opravljati poklicne obveznosti z največjo mero neoporečnosti. Ta se odraža v pravilnosti in pravičnosti.
- Nepristranskost in neodvisnost: to načelo je najpomembnejše med omenjenimi, saj gre pri tem za miselni odnos. Gre za sposobnost neoporečnega in nepristranskega delovanja. Revizor zato ne sme biti udeležen pri revidiranju podjetja na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepristranskost in neodvisnost, to pa mora kazati pri vsakem prevzetem naročilu.
- Dolžna poklicna skrbnost: revizor mora pri opravljanju svojih nalog spoštovati poklicne in etične standarde, nenehno izpopolnjevati strokovno usposobljenost in kakovost storitev ter opravljati poklicne naloge po svojih najboljših močeh.
- Obseg in narava storitev: tega načela slovenski kodeks ne omenja, vendar je danes videti, da število revizorjevih storitev narašča tudi v Sloveniji. To dejstvo, da revizor opravlja tudi nerevizijske storitve, pa je nemalokrat sporna zadeva, saj se lahko križajo interesi medsebojnih opravil.

Pravila poklicnega vedenja zunanjega revizorja so namenjena presojanju v konkretnih situacijah, pri neposrednem izvajanju storitev za naročnika. S pravili kodeksa so podrobneje opredeljena načela kodeksa. Spoštovanje pravil je za revizorje obvezno, saj služijo presojanju v konkretnih situacijah, ko pri delovanju za naročnika pri revizorju prihaja do etičnih pomislekov. Ta pravila so:

- Neodvisnost: je najpomembnejše pravilo, ker bi ob morebitnem neupoštevanju pravila imel revizor neprimeren odnos do svojih naročnikov in ne bi mogel nepristransko potrjevati poštenosti računovodskih izkazov. Pri tem mora upoštevati pravila sorodstvenih in drugih vezi, pretirane odvisnosti od enega naročnika, finančne povezanosti oziroma vključenosti v poslovanje z naročnikom, pravila posojil naročnikom in od naročnikov, sprejemanja blaga in storitev, konfliktov interesov, vključenosti revizorja v poslovodne in druge funkcije v podjetju ter povezanosti z naročnikom v preteklosti.
- Neoporečnost in nepristranskost: revizor ne sme podrediti lastne presoje in odločitev interesom naročnika ter nikogar namenoma zavajati, s čimer omogoči zunanjemu uporabniku, da si ustvari nepristransko mnenje o naročniku.
- Spoštovanje temeljnih načel revidiranja in standardov: revizor mora spoštovati temeljna revizijska načela in slovenske računovodske standarde ne glede na vrsto storitve, ki jo opravlja. Spoštovanje revizijskih načel obsega načela: poklicna usposobljenost, dolžna poklicna skrbnost, načrtovanje in nadziranje in zadostnost pridobljenih informacij. Spoštovanje računovodskih standardov pa pomeni, da revizor ne sme izraziti mnenja ali podati ugotovitve, da so računovodski izkazi prikazani v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, če so v izkazih odmiki od njih. Če so odmiki od slovenskih računovodskih standardov taki, da lahko zavedejo uporabnika, mora revizor odmike opisati, jih vrednostno izraziti in pojasniti razloge zanje.
- Zaupnost: pri opravljanju svojega dela se lahko revizor seznanja tudi z informacijami, do katerih sicer ne bi imel dostopa. Teh informacij revizor ne sme uporabiti za doseganje premoženjskih ali drugih koristi zase ali za druge. Revizor mora ločevati izkušnje, ki si jih

je nabral na prejšnjem delovnem mestu, od zaupnih informacij, s katerimi se je seznanil na njem.

- Poklicna skrivnost: osebam zunaj svoje revizijske družbe revizor ne sme razkrivati podatkov o zadevah, ki se nanašajo na njegovega naročnika. Revizor se lahko posvetuje s strokovnjakom zunaj revizijske družbe, če je njegova pomoč bistvena in če revizijska družba za to dobi izrecno pisno soglasje naročnika.
- Plačilo za storitve ter sprejemanje in plačevanje provizij: revizor ne sme opravljati ali ponujati storitev, katerih plačilo bi bilo odvisno od izsledkov ali izidov storitev. Revizor lahko sprejema plačila za storitve samo sorazmerno obsegu in vsebini dejansko opravljenega dela, hkrati pa ne sme posojati svojega imena za morebitno okoriščenje. Revizorjeva plačila za storitve, ki jih nudijo naročnikom, ne smejo biti v nasprotju s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev, ki jih je sprejel Inštitut za revizijo. Revizor ne sme plačati provizije za pridobitev naročnika in tudi ne sprejeti provizije za priporočilo storitev drugega revizorja naročniku.
- Oglaševanje revizijskih storitev: revizor ne sme uporabljati nobene oblike javnega sporočanja, ki bi vsebovala napačna in zavajajoča dejstva ali razkritja o kakovosti in priporočilih revizorja, lahko pa neposredno ali posredno zbira naročila s pismi, oglasi in osebnimi stiki z možnimi naročniki, če to ni v nasprotju s pravilom o reklami, navedenim v prejšnjem odstavku.
- Nečastna dejanja revizorja ter nezdržljivost nekaterih zaposlitev: revizor ne sme hkrati z revizijsko dejavnostjo opravljati nobene dejavnosti, ki bi lahko ogrozila njegovo neodvisnost ali nepristranskost pri opravljanju poklicnih storitev. Revizor ne sme storiti ničesar, kar bi lahko neugodno vplivalo na ugled stroke in na njegovo zmožnost opravljanja poklica revizorja.
- Naziv revizijske družbe: ime firme ne sme biti zavajajoče glede uradne pravne oblike firme ali njenih partnerjev, poslovodij in delničarjev.
- Spoštovanje zakonitosti: revizor je pri opravljanju poklicnih storitev dolžan spoštovati zakonitost.

2.3. Načrtovanje revizije

Revizijo je treba načrtovati, da bo posel opravljen uspešno ter s poklicnim dvomom, kar pomeni, da revizor ne predpostavlja niti poštenega niti nepoštena poslovodstva. Pri načrtovanju revizije mora revizor upoštevati:

- tveganje pri delovanju zaradi splošnih okoliščin v gospodarstvu in dejavnosti ter naročnikovih posebnosti,
- pričakovano zaupanje v ustroj notranjega kontroliranja,
- začetno oceno pomembnosti,
- mogoča problematična področja in okoliščine, ki bi morebiti spremenile pričakovane revizijske postopke,
- vrsto pričakovanega revizijskega poročila.

Pri načrtovanju revizije računovodskih izkazov mora revizor pridobiti ali osvežiti spoznanje o poslovanju organizacije, tudi poznavanje njene organiziranosti, ureditve računovodenja, značilnosti delovanja ter vrst sredstev, obveznosti, prihodkov in odhodkov.

Ena najpomembnejših nalog revizijskega načrtovanja je ocenitev revizijskega tveganja (Audit risk), da računovodska poročila vsebujejo materialno pomembne napake, ki s postopki revizije ne bodo odkrite. Tako je revizijsko tveganje sestavljeno iz (Dunn, 1996, str. 124):

- Tveganja pri delovanju (Inherent risk – IR): to tveganje pomeni dovzetnost posameznega konta ali vrste poslovanja do napačno navedenih materialnih navedb, ki same ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami postanejo pomembne.
- Tveganja pri kontroliranju (Control risk – CR): je tveganje, da z računovodenjem in sistemom notranjih kontrol ne bo mogoče pravočasno preprečiti, odkriti ali popraviti napačne materialne navedbe, ki same ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami postanejo pomembne.
- Tveganja pri odkrivanju (Detection risk – DR): je tveganje, da revizorjevi postopki ne odkrijejo materialnih napak, ki obstajajo pri posameznem kontu ali vrsti poslovanja in lahko same ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami postanejo pomembne.

Pri obvladovanju revizijskega tveganja si revizorji pomagajo z modelom revizijskega tveganja, ki pojasnjuje njegove sestavine in razmerja med njimi. Najbolj običajen model prikaže revizijsko tveganje, kot sledi:

Revizijsko tveganje (Audit risk) = IR × CR × DR

Tveganje pri odkrivanju je včasih razdeljeno še na analitično tveganje (Analytical risk – AR) in samostojno tveganje (Substantive risk – SR). To pa nekoliko spremeni model revizijskega tveganja:

Revizijsko tveganje (Audit risk) = IR × CR × AR × SR

Vsakemu od teh tveganj ustreza različen tip preizkusa, ki se vodi med revizijo. Čim večje je posamezno navedeno tveganje, tem večje je revizijsko tveganje. Revizor je v kratkem roku sposoben zmanjšati le samostojno tveganje. To pa naredimo z obsežnejšim pregledom podatkov. Za ostale komponente revizijskega tveganja pa revizor daje predloge poslovodstvu, ki bi vodili do njihovega zmanjšanja v prihodnjih letih. To pomeni, da mora revizor vsako od teh tveganj izmeriti, izračunati njihovo skupno vrednost in nato izračunati nivo sprejemljivega samostojnega tveganja, če želimo doseči želeno revizijsko tveganje.

2.4. Ustroj notranjih kontrol

Notranje kontrole so eden najpomembnejših virov revizorjevih dokazov. Razumemo jih kot organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje postopkov in metod, potrebnih za delovanje oziroma poslovanje podjetja, da bi zagotovili čim večjo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc ter pravilno in realno izdelavo računovodskih izkazov.

Sistem notranjih kontrol vzpostavi poslovodstvo oziroma notranji revizor. Zunanji revizor pa mora oceniti in ovrednotiti sistem notranjih kontrol že med načrtovanjem svojega dela, da na podlagi spoznanj lahko ugotovi obstoj, učinkovitost in stalnost notranjih kontrol, opredeli možne napake ali celo prevare v računovodskih izkazih, stopnjo kontrolnega tveganja ter se tako odloči za obseg preizkušanja bilančnih podatkov. To pomeni, da bo revizijske postopke usmeril ali v preverjanje notranjih kontrol ali pa predvsem v preverjanje podatkov.

Slovenski računovodski standardi (2001, str. 205) pojasnjujejo sistem notranjega nadziranja kot postopke, metode in tehnike, ki jih v podjetju uporabljajo, da bi zagotovili:

- dosledno izvajanje poslovne politike, načrtov in drugih odločitev poslovodstva,
- zanesljive računovodske informacije,
- gospodarnost in učinkovitost uporabe vseh sredstev ter poslovno uspešnost podjetja kot celote.

»Bistvo notranjih kontrol je, da se zajemajo natančne transakcije in na podlagi teh se oblikujejo ustrezni računovodski izkazi« (Skamlič, 2004, str. 25). Torej, da bodo uradne trditve računovodskih izkazov veljavne, morajo obstajati usmeritve in postopki, ki zagotavljajo, da so evidentiranje, obdelovanje, povzemanje in sporočanje računovodskih podatkov v skladu z uradnimi trditvami. Te usmeritve in postopki so del ustroja notranjega kontroliranja, v katerega sodijo:

- kontrolno okolje,
- računovodski sistem,
- kontrolni postopki.

Kakovost notranjih kontrol je v veliki meri odvisna od pravilne izvedbe poslovnih pooblastil oziroma odgovornosti in od uporabe organizacijskih struktur podjetja. Čim bolj učinkovit in popolnejši je sistem notranjih kontrol, tem manjše število podatkov bo revizor preizkusil. Zato se mora revizor najprej prepričati, kako deluje sistem notranjih kontrol in ga oceniti, koliko je zanesljiv. Pri tem si lahko pomaga z raziskovanjem dokazov, vnovičnim opravljanjem kontrolnih postopkov in opazovanjem. Preizkusi kontrol niso potrebni, če revizor načrtuje uporabo metode preizkušanja predvsem podatkov in oceni tveganje pri kontroliranju kot največje (Taylor et al., 1996, str. 412).

Notranje kontrole imajo poleg pglavitne vloge zaščititi premoženje podjetja pred krajo, zlorabo in neučinkovitostjo, še vlogo zagotavljanja zanesljivosti računovodskih informacij,

delovanja podjetja v skladu z njegovo poslovno politiko in državno regulativo ter ocenjevanja poslovne uspešnosti. Vse te funkcije težijo h glavnemu cilju notranjega kontroliranja zagotoviti učinkovito poslovanje podjetja.

2.4.1. Kontrolno okolje

Kontrolno okolje ima v zadnjih letih vse bolj pomembno vlogo, ker odseva obnašanje, zavest in dejanja lastnikov ter posloводства do računovodskega sistema in pomena kontrol. Revizor je pri spoznavanju kontrolnega okolja pozoren predvsem na način razmišljanja in delovanje ravnateljstva, ker ravnatelji v različnih podjetjih posvečajo pozornost različnim področjem. Tako so nekateri bolj pozorni na računovodsko poročanje, predračunavanje in poudarjanje doseganja ciljev, drugi pa na druga področja. Ocenjevanje načina razmišljanja in delovanja ravnateljstva, ki je pomembno pri vrednotenju tveganja kontroliranja, je nemalokrat zelo težavno. Revizor mora biti pozoren tudi na učinkovitost notranje organiziranosti podjetja. Tu ga zanima predvsem povezanost med posameznimi oddelki, kako se informacije med njimi pretakajo, in dejavnost nosilcev posameznih opravil, s čimer lahko ugotovi njihovo odgovornost. Ta je pomembna tudi zato, ker porazdelitev prevelike odgovornosti na majhno število posameznikov lahko povzroči napake zaradi prevelike delovne obremenitve in zmanjšuje možnosti njihovega odkrivanja. Revizor ugotavlja ravnateljsko obvladovanje poslovanja z dvema metodama:

- uporaba predračunov in standardov,
- delovanje notranje revizije.

Bistvo je, da posloводство vzpostavi kontrolno okolje, v katerem so ljudje motivirani za spoštovanje kontrol.

2.4.2. Računovodski sistem

Računovodski sistem je del celotnega informacijskega sistema. Sestavljen je iz računovodskih evidenc in dokaznih listin. Poleg knjigovodskih podatkov, s katerimi je najtesneje povezan, zajema še znaten del predračunavanja, nadzorovanja in analiziranja kot informacijske funkcije.

Opredeliti ga je mogoče kot niz nalog v podjetju, pri katerih so poslovni dogodki upoštevani kot podlaga za vnašanje v računovodske evidence, torej kot organizacijsko celoto medsebojno povezanih sestavin, ki so vključene v obravnavanje računovodskih podatkov in oblikovanje informacij. Njegov namen je izkazovati in evidentirati vse odobrene poslovne dogodke, jih opisovati dovolj podrobno, da se lahko ustrezno razvrstijo za računovodsko poročanje, meriti njihove vrednosti, tako da se njihove denarne vrednosti lahko izkazujejo v računovodskih izkazih, ter ugotavljati, kdaj so poslovni dogodki nastali, da se zagotovi evidentiranje v pravem obračunskem obdobju. S tem izdelava informacije o finančnem stanju, dosežkih in

finančnih tokovih podjetja, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri gospodarskem odločanju. Pri tem imata pomembno vlogo odkrivanje in preprečevanje nepravilnosti, kar omogoča le učinkovit računovodski sistem s sistemom notranjih računovodskih kontrol.

2.4.3. Kontrolni postopki

Revizor dobi nekaj vpogleda v kontrolne postopke že skupaj z razumevanjem kontrolnega okolja in računovodskega sistema, saj so le-ti deloma vključeni v njiju. Kontrolni postopki imajo neposreden vpliv na točnost, zanesljivost in popolnost računovodskih evidenc in s tem tudi računovodskih izkazov. Omogočajo razumno zagotovilo za doseg ciljev podjetja glede obravnavanja poslovnih funkcij, ohranjanja podatkov v evidencah in zavarovanja sredstev.

Kontrolni postopki zagotavljajo (Menard et al., 1994, str. 18):

- izvajanje poslov v skladu s standardi, zakoni, pravilniki in navodili,
- primerjanje stanja sredstev v poslovnih knjigah z dejanskim stanjem ter sprejemanje ustreznih ukrepov za ugotavljanje in odpravljanje razlik med njima,
- evidentiranje poslovnih dogodkov, tako da zagotavljajo točno, pravilno in resnično izkazovanje sredstev in obveznosti do njihovih virov in izidov poslovanja ter omogočajo izdelovanje računovodskih izkazov v skladu s standardi in predpisi,
- dostop k sredstvom le osebam, ki so za to pooblašcene.

To zagotovijo s (Taylor et al., 1996, str. 366):

- pravilnim odobravanjem poslov,
- ustreznim ločevanjem dolžnosti,
- oblikovanjem in uporabljanjem ustreznih listin in evidenc,
- neodvisnim preverjanjem delovanja.

Zagotoviti je potrebno takšne postopke kontroliranja, ki zagotavljajo ne zgolj sprotno preverjanje posameznih podatkov, temveč tudi celovit vpogled v potek njihovega obravnavanja in predočenja.

Cilji kontrolnih postopkov so zagotoviti (Menard et al., 1994, str. 19-23):

- Popolnost vložka: vsi podatki o nastalih poslih, ki naj bi bili vsebovani v računovodskih evidencah in izkazih, morajo biti tudi evidentirani.
- Točnost vložka: vsak posel mora biti zabeležen s pravilnim zneskom in s pravilno časovno opredelitvijo.
- Odbrenost poslov: dejansko nastale posle naj odobravajo le pooblašcene osebe, saj se tako najlažje kontrolira evidentiranje le-teh in preprečuje evidentiranje namišljenih poslov.
- Ažurnost evidenc: pomeni vnašanje podatkov o novih poslih v evidence, tako da poslovne knjige v vsakem trenutku kažejo posledice vseh poslov.

- Neoporečnost evidenc: pomembno je usklajevanje evidenc denarnih sredstev in zalog z dejanskim stanjem ter usklajevanje pomožnih knjig z glavno knjigo, saj se le tako zagotovi neoporečnost, hkrati pa tudi popolnost, točnost in odobrenost vloška.
- Varnost sredstev: osnova za varnost sredstev je omejitev dostopa do sredstev samo pooblaščenim osebam, ki imajo zadostno razmejeno dolžnost. Sredstva morajo biti tudi fizično zavarovana.
- Razmejitev dolžnosti: pomeni opredelitev in razdelitev opravil, tako da ne bi bil nek posel ves v pristojnosti ene same osebe.
- Nadziranje delovanja: to nadziranje omogoča, da se računovodski in kontrolni postopki izvajajo, kot je bilo predvideno, in da se pravočasno odkrijejo napake z velikim vplivom na kakovost poslovnih knjig.

2.5. Vloga preizkusa podatkov oziroma zbiranje in vrednotenje dokazov

Informacije so pomembne (materialne), kadar lahko njihova opustitev ali napačna predstavitev vpliva na poslovne odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. Bistvenost je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ki jo ocenjujemo na podlagi obstoječih okoliščin njene opustitve ali napačne predstavitve. Torej je pomembnost razmejitvena točka (prag), ki jo morajo vsebovati informacije, če naj bodo koristne (Mednarodni računovodski standardi, 2002, str. 57). Cilji faze preizkušanja so pridobiti zadostna zagotovila o tem, ali so računovodski izkazi brez pomembnih napačnih navedb, ali revidirana oseba upošteva pomembna zakonska in druga določila ter ocena uspešnosti notranjih kontrol. Osnova, na kateri revizor oblikuje svoje mnenje o poštenosti računovodskih izkazov, je prav zbiranje revizijskih dokazov, ki jih pridobi s preizkušanjem kontrol in podatkov. Dokazi morajo biti zadostni in ustrezni. Pojma sta nedvomno medsebojno povezana. Medtem ko je zadostnost merilo za količino dokazov, je ustreznost merilo za tehtnost in zanesljivost dokazov. Na merilo zadostnosti vpliva: pomembnost posamezne postavke glede na računovodske izkaze kot celoto, zbrane izkušnje iz prejšnjih revizij, stopnja tveganja napačne predstavitve, vrsta informacij, ki so na voljo, in izsledki revizijskih postopkov. Za ustreznost dokazov je predvsem pomembna neoporečnost. Neoporečnost oziroma zanesljivost dokazov je večja: če so dokazi zbrani iz neodvisnih virov zunaj podjetja, kot če so zbrani iz virov znotraj podjetja, če je zanesljiv sistem notranjih kontrol, če dokaze priskrbijo primerno usposobljene osebe in če so dokazi v obliki pisne predstavitve in ne samo kot ustne navedbe. Ko revizor zbere zadostno in ustrezno dokazno gradivo, ga mora ovrednotiti in to ne glede, ali uradne trditve v računovodskih izkazih potrjuje ali jim nasprotuje. Pri oblikovanju mnenja mora revizor upoštevati pomembno dokazno gradivo in ohraniti strokovni dvom o dokazilih, ki jih pridobi, in o naročnikovih uradnih trditvah v računovodskih izkazih.

Pri pridobivanju ustreznih revizijskih dokazov ima revizor ponavadi težave zaradi (Mednarodni računovodski standardi, 1993, str. 109):

- neustrezne evidence: na primer nepopolne kartoteke, nenavadni popravki v poslovnih knjigah in na kontih, poslovni dogodki, ki niso evidentirani v skladu z običajnimi postopki in jih ni v bilančnih sintetičnih kontih,
- neustreznega dokumentiranja poslovnih dogodkov: na primer izostanek neoporečne odobritve, pomanjkanje dokaznih listin ali spreminjanje listin,
- prevelikega števila razlik med računovodskimi evidencami in potrditvami tretjih oseb ter neuskkljenosti revizijskih dokazov in nerazumljive spremembe kazalnikov,
- izmikajoči se ali nesprejemljivi odgovori poslovodstva na revizijska poizvedovanja.

Zaradi navedenih razlogov so zbrani revizijski dokazi prepričljivejši, če so zbrani iz več virov ter se ujemajo. Če revizor ne more pridobiti ustreznih revizijskih dokazov o uradnih trditvah, mora izraziti mnenje s pridržkom ali mnenje zavrniti.

Revizor bo izvedel splošen pregled računovodskih izkazov in pri tem proučil, ali (Vidovič, 1997, str. 265):

- so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z računovodskimi standardi, zakonodajo in danimi usmeritvami ter usklajeni z danimi zahtevami,
- je računovodska politika prilagojena računovodskim usmeritvam in je pravilno razkrita, stalno uporabljena in ustreza revidirani osebi,
- je način razkritij v računovodskih izkazih pravičen,
- so razkritja in informacije v računovodskih izkazih ustrezne za pravilno predstavitev in
- so pravilne ter poštene,
- so računovodski izkazi kot celota in informacije, ki so predstavljene v njih, ustrezne in skladne z našim znanjem o revidirani osebi in z rezultati izvedenih revizijskih postopkov.

Uradne trditve v računovodskih izkazih, s katerimi se revizor pri zbiranju dokazov ukvarja, so trditve ravnateljstva, zajete v računovodskih izkazih, ki jih razvrstimo glede na (Mednarodni standard revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju 500, 1997, str. 5):

- Obstoj: sredstva ali obveznosti na določen dan.
- Pravice in dolžnosti: sredstva so pravice, obveznosti pa dolžnosti družbe na določen dan.
- Dogajanje: poslovni dogodek se nanaša na obravnavano družbo na določen dan.
- Popolnost: vse postavke in dogodki so knjiženi.
- Vrednotenje: sredstva in obveznosti so evidentirani po ustrezni vrednosti.
- Merjenje: poslovni dogodek je evidentiran v pravem znesku, prihodki in odhodki so evidentirani v pravem obračunskem obdobju.
- Predstavitev in razkritje: postavka je razkrita, razvrščena in opisana v skladu s sprejemljivimi računovodskim standardi ter morebitnimi drugimi predpisi.

Odgovornost revizorja je, da odkriva prevare in napake pri revidiranju računovodskih izkazov, ni pa to njegova naloga. Revizor si mora namreč prizadevati ugotoviti, ali je prišlo do takih primerov zaradi napak ali je bilo povzročeno z namerno goljufijo.

Načini zbiranja dokazov so (Taylor et al., 1996, str. 578):

- Opazovanje: revizor opazuje naloge, ki jih opravljajo drugi, npr. opazovanje postopkov notranjega kontroliranja.
- Potrjevanje: revizor zbira pisne potrditve o poslovnih dogodkih od tretjih oseb.
- Izračunavanje: revizor ponovno izračunava določene postavke, npr. ponovni izračun amortizacijskega stroška.
- Analiziranje: revizor smiselno razčlenjuje in združuje zneske za pridobitev dodatnih informacij, ki naj bi olajšale oblikovanje revizijskega mnenja.
- Povpraševanje: revizor dobiva informacije o poslovnih dogodkih od zaposlenih v obravnavani družbi.
- Preiskovanje: revizor pregleda poslovne knjige, dokumente, izpise, npr. preiskuje dokumentacijo v zvezi z določenim poslovnim dogodkom.
- Primerjanje: revizor primerja dva ali več poslovnih dogodkov ali saldov, npr. primerja nabavno ceno s ceno na računu dobavitelja.

Preizkus podatkov ima pomembno vlogo za revizijo računovodskih izkazov, s katerim revizor zbira dokaze o trditvah v računovodskih izkazih, ti pa so osnova za oblikovanje revizijskega mnenja o računovodskih izkazih.

2.6. Poročanje o izsledkih revizije

Revizija se zaključi s fazo poročanja. Revizorjevo poročilo vsebuje koristne informacije o revidirani osebi, ki temeljijo na rezultatih revizijskih postopkov, izvedenih v fazi izvedbe. Revizor poroča o osnovnih računovodskih izkazih revidirane osebe, poslovodskih uradnih izjavah, uspešnosti delovanja notranjih kontrol, o usklajenosti z zakonskimi in drugimi predpisi ter oblikuje mnenje.

Standardi revidiranja zahtevajo tudi, da revizor s posebno izjavo v poročilu predstavi svojo odgovornost in odgovornosti poslovodstva. Obvezne sestavine revizorjevega poročila so (Vidovič, 1997, str. 266):

- naslov, ki opredeli revidirano osebo,
- uvodni odstavek, ki opredeli revidirane računovodske izkaze in uporabljene računovodske predpise,
- posebni del, ki predstavi individualno odgovornost direktorjev in revizorjev, podlago za izraženo mnenje in mnenje o računovodskih izkazih,
- lastnoročni podpis revizorja,
- datum revizorjevega poročila.

Revizor na koncu izrazi jasno mnenje o pravilnosti in poštenosti, pravilni predstavitvi ali pošteni predstavitvi računovodskih izkazov. 25. člen Zakona o Računskem sodišču (2004) opredeljuje tri vrste mnenj:

- Pozitivno mnenje: revizor ga izda, ko računovodski izkazi pravilno predstavljajo prejemke in plačila ali izkazujejo resnično in pošteno sliko ter so bili pripravljeni v skladu z veljavnimi računovodskimi zahtevami. Računovodski izkazi so v takih primerih brez pomembnih nepravilnosti.
- Mnenje s pridržkom: revizor ga izda, ko revizijski postopki odkrijejo manjše, nepomembne napake ali nesoglasja s poslovoilstvom, katerih posledice ne vplivajo bistveno na drugačno mnenje.
- Negativno mnenje: revizor ga izda, ko obračun vsebuje resne napake ali napačne navedbe.

V primeru, ko odgovorna oseba ne soglaša z računovodskim obravnavanjem podatkov ali razkritij o zadevah in izkazih, ali ko revizorjevo mnenje o izkazih vsebuje nepravilne poslovne dogodke in zadeve pomembno vplivajo na računovodske izkaze, mora mnenje vsebovati obrazložitev dejavnikov, ki so privedli do nesoglasja, njihovo udeležbo v računovodskih izkazih in kadar je možno tudi kvantifikacijo učinkov na računovodske izkaze.

3. STROŠKI DELA V ZAKONODAJI IN STANDARDIH

3.1. Pojem plače

Plača je osrednji delovnopравни institut na področju odvisnega dela in v najširšem smislu pomeni plačilo za v delovnem razmerju opravljeno delo (Robnik, 1996, str. 35). Plača, do katere je delavec upravičen v zameno za obvezo, da bo opravljal delo za delodajalca, je sestavljena iz (Zakon o delovnih razmerjih, 2004, 126. člen, 2. odstavek):

- osnovne plače,
- plače za delovno uspešnost,
- dodatkov,
- dela plače iz naslova uspešnosti poslovanja (udeležba pri dobičku), če je le-to dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi.

3.2. Opredelitev stroškov dela po SRS 15 in MRS 19

Po SRS 15 spadajo med stroške dela, ki pripadajo zaposlenim:

- plače v kosmatem znesku,
- nadomestila plač, ki kot nadomestila za določeno število dni odsotnosti med boleznijo, letni dopust, državne praznike in izredni dopust ter druga nadomestila skladno s predpisi, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi, pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje,
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem (na primer zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za topli obrok med delom in drugi),
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju,

- dajatve, ki se dodatno obračunavajo od vseh prejšnjih postavk in ki bremenijo izplačevalca (na primer dajatve za socialno varnost, davek na izplačane plače in druge).

Deleži v razširjenem dobičku, in ne stroški dela, so:

- 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.

Za stroške dela je značilno, da se lahko zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med poslovnimi odhodki in vplivajo na poslovni izid obračunskega obdobja. Deleži v razširjenem dobičku skupaj z ustreznimi dajatvami povečujejo poslovne odhodke, tako da je dokončni dobiček že zmanjšan za njihovo velikost. Podjetje razčleni stroške dela samo v skladu s svojimi potrebami. Stroški povračil zaposlencem imajo lahko naravo stroškov plač ali pa naravo stroškov storitev.

Podjetje vračunava stroške dela najmanj enkrat mesečno. Stroški dela zaposlencev se obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi. V utemeljenih primerih se lahko nekateri stroški dela časovno razmejujejo znotraj poslovnega leta (na primer regres za letni dopust, ki se nanaša na vse leto, se običajno izplača v enkratnem znesku), pod pogoji, določenimi za oblikovanje dolgoročnih rezervacij, pa lahko podjetje oblikuje tudi kratkoročne (pasivne) časovne razmejitve med dvema poslovnima letoma.

Obračunanim stroškom dela ustrezajo z njimi povezani kratkoročni dolgovi, dokler se ne poravnajo. Obveznosti za plače se prikazujejo kot obveznosti do posameznih zaposlencev v znesku čistih plač in kot odtegnjene obveznosti za dajatve, vštete v njihovih kosmatih plačah. Dodatno se prikazujejo še obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek kosmatih plač in ki niso njihov sestavni del.

Namen MRS 19 je, da predpisuje, kako naj zaposlovalci obračunavajo in razkrivajo zasluške zaposlencev. Ta standard pozna pet vrst zaslužkov zaposlencev:

- kratkoročne zasluške zaposlencev (plače s prispevki za socialno zavarovanje, plačila za letne in bolezenske dopuste, deleži v dobičku, premije in nedenarne zasluške),,
- pozaposlitvene zasluške (pokojnine, drugi upokojitveni zaslužki, pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba),
- druge dolgoročne zasluške zaposlencev (plačila za dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust, jubilejne nagrade, nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti ter deleže v dobičku, premije in odložene zasluške),
- odpravnine,
- s kapitalom povezane zasluške.

3.3. Urejanje plač po zakonu

Najpomembnejši zakoni, ki urejajo plače, so:

- Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02),
- Zakon o prispevkih za socialno varnost (Uradni list RS, št. 5/96, 34/96, 3/98, 81/00, 97/01),
- Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04, 56/04, 62/04, 63/04, 80/04, 139/04),
- Zakon o davku na izplačane plače (Uradni list RS, št. 34/96, 31/97, 109/01, 83/04),
- Dogovor o politiki plač v zasebnem sektorju v obdobju 2004-2005 (Uradni list RS, št. 55/04),
- in drugi.

Namen tega poglavja ni predstaviti vseh navedenih zakonov, temveč opisati sprotno problematiko, zato so v nadaljevanju prikazane novosti, ki zadevajo stroške dela.

Zakon o delovnih razmerjih (v nadaljevanju ZDR), ki je začel veljati 1.1.2003, namenja plači delavca precej več pozornosti v primerjavi s prejšnjo zakonodajo (ZDR 14/90 in Zakon o temeljnih pravicah iz delovnega razmerja). To je razumljivo, saj je plača osrednji delovnopравни institut in v središču razmerij med delavci in delodajalci. Bivša zakona nista vsebovala podrobnejše opredelitve in ureditve delavčeve pravice do plače oziroma delodajalčeve obveznosti plačila. To praznino v zakonskem urejanju so do določene mere zapolnjevale nekatere določbe splošnih kolektivnih pogodb.

Novi ZDR vsebuje ureditev najpomembnejših temeljnih splošnih vprašanj glede plač. Plača je, kot sem že omenil, bistveni element pogodbe o zaposlitvi, ki je vedno odplačna pogodba in ki jo dogovorita delavec in delodajalec. Vendar je pogodbeni avtonomija strank pri tem omejena, saj morata upoštevati varstvene določbe glede plačila za delo. Zakon ne posega prav v višino plače, saj naj bi to tudi v bodoče ostalo v domeni kolektivnih pogodb. ZDR glede višine izrecno predpisuje le dve temeljni načeli, in sicer minimum, določen z zakonom in kolektivno pogodbo ter načelo enakega plačila ne glede na spol.

V primerjavi z dosedanjo ureditvijo se posveča več pozornosti izplačilu in pa varstvu plače. Slednje je še posebej pomembno, saj predstavlja neizplačevanje plač, nepravilno in nepravočasno izplačilo plač resen problem (Kresal et al., 2002, str. 461). V sedanji ureditvi je delovno razmerje zasnovano tako, da riziko poslovanja nosi delodajalec.

Dne 6.5.2004 je bil sprejet nov **Zakon o dohodnini** (v nadaljevanju ZDOH), ki se je začel v celoti uporabljati 1.1.2005. Ta zakon ureja davek od osebnih prejemkov, kamor zakon uvršča plačo in druge prejemke delavcev. Z vidika te diplomske naloge je še posebej aktualen 148. člen ZDOH, ki se uporablja že od dneva uveljavitve tega zakona dalje. Omenjeni člen določa, da se v letu 2004 v osnovo za davek od osebnih prejemkov ne všteva odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana

pod pogoji, ki jih določa ZDR, v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi 109. člena ZDR, vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino iz prejšnjega stavka se ne šteje odpravnina, izplačana delojemalcu, ki sklene novo pogodbo o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba, in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba.

Po tem zakonu so določene nove stopnje dohodnine, ki jih določa 116. člen ZDOH. Stopnje dohodnine za davčno leto so prikazane v Tabeli št. 1:

Tabela št. 1 – Stopnje dohodnine za davčno leto

Če znaša neto letna davčna osnova		Znaša dohodnina	
V SIT		V SIT	
nad	Do		
0	1.300.000		16%
1.300.000	2.540.000	208.000 +	33% nad 1.300.000
2.540.000	5.140.000	617.000 +	37% nad 2.540.000
5.140.000	10.330.000	1.579.200 +	41% nad 5.140.000
10.330.000		3.707.100 +	50% nad 10.330.000

Vir: ZDOH, 2004.

Med pomembnejše davčne olajšave se šteje splošna olajšava (105. člen ZDOH), po kateri se prizna vsakemu rezidentu zmanjšanje letne davčne osnove v višini 591.900 tolarjev letno.

Po prehodnih in končnih določbah se za izračun dohodnine za leto 2005 uporablja 134. člen ZDOH.

V novem ZDOH so predpisane naslednje bonitete, ki se vštejejo v osnovo za davek od osebnih prejemkov:

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

Dopolnjen je bil tudi predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah, **Zakona o davku na izplačane plače** (v nadaljevanju ZDIP-C), ki je začel veljati 1. septembra 2004. Po tem predlogu zakona se je v ZDIP-C spremenil spodnji prag obdavčitve plač s sedanjih 130.000

SIT na 165.000 SIT. Drugi razredi so ostali nespremenjeni tako, da nova lestvica stopenj davka zglada, kot je prikazana v Tabeli št. 2:

Tabela št. 2 – Lestvica davka na izplačane plače

Če znaša neto letna davčna osnova	znaša davek
do 165.000 SIT	0,0%
od 165.001 do 400.000 SIT	3,8%
od 400.001 do 750.000 SIT	7,8%
nad 750.000 SIT	14,8%

Vir: Sprememba Zakona o davku na izplačane plače, 2004.

Namesto Zakona o izvajanju dogovora o politiki plač za obdobje 2002-2004, ki je veljal do 31.12.2003, je za vse delodajalce v zasebnem sektorju zavezujoč **Dogovor o politiki plač v zasebnem sektorju v obdobju 2004-2005** z dne 28.4.2004, na podlagi katerega bo vlada oblikovala zakon. Po tem dogovoru mora vsak delodajalec v zasebnem sektorju, ki opravlja dejavnost gospodarskega značaja v letu 2004 in 2005 pri izplačevanju plač za zaposlene po kolektivnih pogodbah upoštevati določila tega dogovora in kolektivnih pogođb. Predstavniki delodajalskih in delojemalskih organizacij ter Vlade republike Slovenije (v nadaljevanju podpisniki) s tem dogovorom določajo:

- osnovna načela usklajevanja plač,
- odstotek usklajevanja plač,
- način usklajevanja plač,
- najnižji znesek uskladitve,
- minimalno in zajamčeno plačo,
- način spremljanja gibanja plač,
- način uveljavitve določil tega dogovora.

Podpisniki so določili, da se bodo plače v letu 2004 usklajevale v drugi polovici leta, in sicer po evropski formuli (Pirš, 2004, str. 151). Podpisniki so se tudi strinjali, da mora realna rast povprečne bruto plače na zaposlenega zaostajati najmanj za eno odstotno točko za rastjo produktivnosti. Delodajalci, v skladu s tem dogovorom, uskladijo bruto plače zaposlenih, plačanih na podlagi kolektivnih pogođb.

Zakon o prispevkih za socialno varnost enotno ureja splošna vprašanja prispevkov za vsa socialna zavarovanja, ob njem pa jih urejajo še posebni področni zakoni, ki urejajo zavarovanje za primer brezposelnosti, zdravstveno zavarovanje, pokojninsko in invalidsko zavarovanje in sistem družinskih prejemkov.

3.4. Interni pravilniki – sistemizacija delovnih mest

Interni pravilniki posameznih podjetij o organizaciji in sistemizaciji delovnih mest so še eden pomembnih virov revizorja za ugotavljanje pravilnosti obračunavanja in izplačevanja plač. Sistemizacija delovnih mest je splošni akt delodajalca, ki določa delovna mesta in posebne pogoje za zasedbo delovnih mest. Lahko je vsebovana v posebnem aktu, ali pa predstavlja sestavni del drugega splošnega akta delodajalca (Kresal, 2000, str. 63). Sistemizacija delovnih mest temelji na podlagi 8. člena ZDR in na podlagi 7. člena **Splošne kolektivne pogodbe za gospodarske dejavnosti** (2002) (v nadaljevanju SKPgd), ki ureja akt o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest.

Tako ZDR v omenjenem členu določa, da morajo delodajalci svoje predloge splošnih aktov, s katerimi določajo organizacijo dela oziroma obveznosti, ki jih morajo delavci poznati zaradi izpolnjevanja pogodbenih in drugih obveznosti, pred sprejemom posredovati v mnenje sindikatom pri delodajalcu in se po njegovem posredovanem mnenju ter pred sprejemom svojega splošnega akta do njega opredeliti. To deloma določa tudi 4. odstavek 7. člena SKPgd.

Novi ZDR do sprejema in uveljavitve Zakona o kolektivnih pogodbah podaljšuje veljavnost do sedaj uveljavljenega sistema sklepanja kolektivnih pogodb in statusa strank, ki jih sklepajo. Zakon ne posega v veljavnost in potek kolektivnih pogodb gospodarskih dejavnosti oz. kolektivnih pogodb nasploh (Pregled odločitev komisij za razlago glede uporabnosti določb kolektivnih pogodb gospodarskih dejavnosti, 2002).

V posameznih gospodarskih dejavnostih so komisije za razlago sprejele razlage o uporabnosti določb kolektivne pogodbe, ki se glede na novi ZDR uporabljajo, in na tiste, ki se ne uporabljajo. Prva razlaga je bila sprejeta za SKPgd dne 20.12.2002. V naslednji fazi bosta posamezni stranki kolektivne pogodbe ugotovili, ali obstaja pobuda in interes za dejansko uskladitev kolektivne pogodbe z njeno prenovo (Pregled odločitev komisij za razlago glede uporabnosti določb kolektivnih pogodb gospodarskih dejavnosti, 2002).

Sistemizacija delovnih mest je podlaga za razvrščanje delovnih mest v tarifne in plačilne razrede. V skladu z določbo 1. odstavka 7. člena SKPgd (2002) se delovna mesta razvrščajo v devet tarifnih razredov glede na zahtevano strokovno izobrazbo, določeno v aktu o sistemizaciji delovnih mest (Kresal, 2000, str. 63). Kadar se pri delodajalčevem razvrščanju delovnih mest v tarifne razrede pojavi dvom, uporabimo veljavni šifrant poklicev, ki opredeljuje razvrščanje poklicev v zahtevnostne kategorije. Šifrant opredeljuje razvrščanje poklicev po vsebini dela, sistem šifriranja poklicev podaja pregled poklicnih skupin po oblikovanih večjih celotah ter pojasnjuje, kako ga uporabljamo. Za uporabo šifranta je treba dobro poznati njegovo zgradbo, sistem šifriranja in njegove posebnosti. Tako je poleg imena posameznega poklica opredeljena tudi pripadajoča petmestna šifra. Bistveni del šifranta je tako imenovani sistematski šifrant, ki razvršča poklice po posameznih poklicnih skupinah, na

koncu pa je abecedni seznam poklicev, s katerim si pomagamo pri iskanju poklicev v sistematskem delu šifranta. 3. odstavek 7. člena SPKgd govori, da se tipična delovna mesta posameznega tarifnega razreda lahko v kolektivnih pogodbah dejavnosti razvrstijo v posamezne plačilne razrede. Podlaga za razvrščanje v posamezne plačilne razrede so zahteve po dodatnih znanjih, daljših delovnih izkušnjah, večji odgovornosti, z delom povezani napori in težje delovne razmere.

Sistemizacija je v skladu z obsegom sredstev, ki so v finančnem načrtu predvidena za plače in druge osebne prejemke, ki jih plačuje delodajalec. V sistemizaciji delovnih mest je pri posameznih delovnih mestih navedeno: opis nalog, pogoji za opravljanje dela na delovnem mestu, tarifni razred, plačna skupina in podskupina, plačni razred delovnega mesta oziroma naziva in dodatki k osnovni plači, ali se delo opravlja s krajšim delovnim časom od polnega delovnega časa, katerih nalog skladno s predpisi ne smejo opravljati ženske in mladina, katere naloge lahko opravljajo invalidi, oznaka skupine, v katero spada delovno mesto glede na oceno tveganja skladno z zakonom, ki ureja varstvo in zdravje pri delu, pooblastilo za dostop do tajnih podatkov.

Sistemizacija delovnih mest, ki je oblikovana v obliki splošnega akta, je torej koristen organizacijsko-pravno kadrovski akt in ima več funkcij. Sodobna sistemizacija je dinamičen proces, naloge v njem so le načelno opredeljene v okviru delovnega področja in poklicev. Omogoča razporejanje, predvsem po potrebah delovnega procesa, in spodbuja usposabljanje delavcev, le to pa naj bi pripomoglo k boljši organiziranosti dela in nenazadnje tudi izboljšalo poslovne izide.

3.5. Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

Stroški dela in stroški povračil zaposlencem se torej obračunavajo skladno z zakonom, kolektivno pogodbo, splošnim aktom podjetja ali pogodbo o zaposlitvi. V utemeljenih primerih se lahko nekateri stroški dela časovno razmejujejo znotraj poslovnega leta, pod pogoji, določenimi za oblikovanje dolgoročnih rezervacij, pa lahko podjetje oblikuje tudi kratkoročne (pasivne) časovne razmejitev med dvema poslovnima letoma.

Podjetje lahko za tisti del zneska stroškov dela, katerega izplačilo zahtevajo zaposlenci na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, podjetje pa takemu izplačilu nasprotuje, oblikuje kratkoročne udolgovljene (pasivne) časovne razmejitev. Pri določanju zneska razmejitev mora podjetje ravnati v skladu s pravili, ki veljajo za oblikovanje dolgoročnih rezervacij.

Obračunanim stroškom dela ustrezajo z njimi povezani kratkoročni dolgovi, dokler se ne poravnajo. Obveznosti za plače se prikazujejo kot obveznosti do posameznih zaposlencev v znesku čistih plač in kot odtegnjene obveznosti za dajatve, vštete v njihovih kosmatih plačah.

Dodatno se prikazujejo še obveznosti za dajatve, ki se obračunavajo glede na znesek kosmatih plač in ki niso njihov sestavni del.

Podjetje lahko v skladu s predpisi oblikuje lastni pokojninski sklad ali druge sklade za potrebe zaposlencev. Pri oblikovanju pokojninskega sklada mora podjetje smiselno upoštevati določbe MRS 19 in MRS 26.

3.6. Prevrednotovanje stroškov in stroškov povračil zaposlencem

Prevrednotenje stroškov plač je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Praviloma se opravi pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov ali celo potem, ko jo potrdijo organi upravljanja. Pojavi se izključno kot prevrednotenje zaradi upoštevanja poslovnega izida za posamezno poslovno leto.

Stroški dela in stroški povračil zaposlencem zaradi spremembe kupne moči domače valute se ne prevrednotujejo. Lahko pa se šteje, da se v razmerah spreminjanja kupne moči domače valute že pri obračunavanju teh stroškov upošteva spremenjena kupna moč domače valute.

Stroški plač se prevrednotujejo, če se zaposlencem glede na uresničeni razširjeni dobiček v posameznem poslovnem letu prizna delež v njem. Ta delež se ne izkazuje kot sestavni del javno objavljenega čistega dobička, temveč kot povečanje prevrednotovalnih poslovnih odhodkov v obravnavanem letu. Enako se obravnavajo nagrade upravi (ravnateljstvu) in članom nadzornega sveta.

Prevrednotenje iz SRS 15.16 se opravi, če deleži v razširjenem dobičku temeljijo na pravni obveznosti podjetja, odločitvi poslovodstva ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo ali nedvoumno izkazani posredni obveznosti podjetja.

3.7. Uskopinjevanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Stroški dela in stroški povračil zaposlencem v njem zajemajo stroške dela in stroške povračil zaposlencem obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem pridruženih podjetjih. Povzemajo se iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij stroški materiala in storitev izraženi v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica

prevedbe po takšnem tečaju, in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala.

V skupinskem izkazu poslovnega izida se upošteva celotna vsota stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem brez kakršnihkoli popravkov.

3.8. Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih. Posebej se razkrijejo deleži v dobičku, ki jih skupščina določi tistim, ki niso lastniki.

Posebej je treba razkriti imena članov uprave (ravnateljstva) in drugih organov ter njihovih zaslužkov in deležev v dobičku, ki jim pripadajo.

Podrobno se razkrivajo programi drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev zunaj odpravnin ter določbe v zvezi z njimi, pa tudi kritje in uporabniki programov. Pri razkrivanju teh podatkov ter podatkov iz SRS 15.22 je treba upoštevati omejitve, ki jih določajo veljavni predpisi.

Posebej je treba razkriti podatke o morebitnih zahtevah zaposlencev po izplačilih na podlagi določb zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta podjetja ali pogodbe o zaposlitvi, katerim pa podjetje nasprotuje. Razkriti je treba tudi, ali so bile oblikovane kratkoročne rezervacije v smislu SRS 15.14. (SRS, 2001).

4. METODIKA REVIDIRANJA STROŠKOV DELA

4.1. Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

Večji del razvrstitve stroškov dela sem prikazal že v poglavju 2.2. Opredelitev stroškov dela po SRS 15 in MRS 19, zato sem v tem poglavju le še dopolnil njihovo opredelitev.

Zaslužki zaposlencev so 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. Z zaslužki so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku.

Zaslužki pripadajo zaposlencem med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in njim sorodne

postavke, pa tudi deleži v razširjenem dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in pokojnine.

4.2. Revizijski cilji, povezani s stroški dela

Revizor mora načrtovati in izvesti revizijo računovodskih izkazov tako zadovoljivo, da glede vseh pomembnih saldov na kontih in razkritij pridobi podlago za svoje mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. Cilji revidiranja so predstavljeni v revizijskem programu, ki je navodilo revizijski ekipi pri revidiranju, kot tudi kontrola pravilnosti izvedbe dela.

Ena od komponent načrtovanja je tudi preizkus podatkov, s katerimi revizor preizkuša poslovodske trditve v računovodskih izkazih. Zato moramo najprej prikazati trditve, ki se nanašajo na določeno področje. Uradne trditve, ki se tičejo področja stroškov dela in jih revizor preizkuša, so:

- **Popolnost:** revizor mora preizkusiti, ali so vsi stroški dela, kot posledica obveznosti do zaposlenih, določenega obdobja ustrezno vključeni v računovodske izkaze. Preizkusiti pa mora tudi vse iz stroškov dela izvirajoče potencialne obveznosti (na primer za premalo izplačane plače).
- **Točnost:** revizor mora ugotoviti, ali so dogodki, ki se tičejo stroškov dela in obveznosti do zaposlenih, evidentirani v računovodskih izkazih v pravem znesku.
- **Obstajanje ali pojavljanje:** revizor preizkuša trditve glede obstoja obveznosti do zaposlenih na datum izkaza stanja in ali so stroški dela resnično nastali v obdobju, ki ga pregleduje. Preizkusiti mora tudi obstoj prejetih obveznosti, kot so obveznosti za prispevke, davke, administrativne prepovedi.
- **Vrednotenje:** revizor preizkuša pravilnost obračunanih obveznosti do delavca (in države) in tako posledično pravilnost izkazanih stroškov dela v poslovnih knjigah. Z vrednotenjem je povezana tudi pravilnost obračunanih davkov in prispevkov, povezanih s stroški dela.
- **Razkritje:** revizor preverja ali so stroški dela v računovodskih izkazih pravilno razvrščeni, opisani in razkriti. Taka razkritja so lahko pojasnila glede rasti mase plač, razčlenitev stroškov dela na posamezne komponente, potencialne obveznosti in podobno.

Preizkus podatkov na področju plač moramo načrtovati in izvesti tako, da bomo preverili našete poslovodske trditve. Postopki, s katerimi preizkušamo podatke na področju plač, morajo biti načrtovani tako, da so zadostni za doseg revizijskih ciljev na področju plač.

Postopki, ki jih bom uporabil za pridobivanje revizijskih dokazov, na podlagi katerih bom oblikoval mnenje o obravnavanih računovodskih informacijah so (Revizija, 2002):

- preiskovanje, kar pomeni preverjanje poslovnih knjig in listin,
- opazovanje, kar pomeni ogledovanje procesa ali postopka, ki ga opravljajo drugi,
- poizvedovanje, kar pomeni zbiranje informacij pri dobro obveščeni posamezniki v podjetju ali zunaj njega,

- izračunavanje, kar pomeni preverjanje matematične točnosti izvirnih listin in poslovnih knjig,
- analitični postopki, kar pomeni proučevanje pomembnih kazalnikov in razvojnih trendov, raziskovanje nenavadnih nihanj in razmerij, ki niso skladna z drugimi ustreznimi informacijami, ali se odmikajo od napovedanih zneskov.

4.3. Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

Stroški dela se 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. Zaradi tega se revizor pogosto ali celo izključno zanaša na preizkušanje kontrolnih postopkov namesto na preizkušanje podatkov. Če ugotovi, da kontrolni postopki učinkovito delujejo, se v okviru postopkov preizkušanja podatkov osredotoči na analitične postopke. Poleg tega pa so postopki, povezani s preizkušanjem podatkov na področju stroškov dela, vključeni v preizkušanje kontrolnih postopkov (Ricchiute, 1992, str. 556). Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.

Odhodki iz naslova deležev v razširjenem dobičku se pripoznavajo, ko se za poslovno leto primerjajo prihodki in odhodki. Med slednjimi še ni teh deležev v razširjenem dobičku, razlika pa mora izpolnjevati nekatere pogoje. Del tako ugotovljenega razširjenega dobička se skladno z določbami v statutu ali drugih pravnih aktih, ali pa skladno s sklepi ustreznega organa v podjetju, razporedi na deleže v razširjenem dobičku, ki pripadajo udeležencem iz opravljenega dela, in ne iz kapitala. Deleži v razširjenem dobičku na podlagi opravljenega dela pomenijo prevrednotovanje stroškov dela in s tem dodatne poslovne odhodke, ki na končni stopnji zmanjšajo razširjeni dobiček zgolj na znesek, ki pripada prinašalcem kapitala skupaj z ustreznim davkom.

4.4. Notranje kontrole iz naslova stroškov dela

Po uvodnem načrtovanju, kot prvemu delu tako imenovane predhodne revizije, sledi še drugi korak predhodne revizije. Ta korak je določitev notranjih kontrol v podjetju in je eden najpomembnejših virov revizorjevega vpogleda v samo podjetje.

Namen te faze predhodne revizije je podati mnenje o ureditvi računovodenja, notranjega kontroliranja in revizijskega tveganja z njegovimi sestavinami: tveganje pri delovanju, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju. Tveganje pri delovanju pomeni dovzetnost salda na kontu ali vrste poslov za napačno navedbo, ki je lahko pomembna. Tveganje pri kontroliranju je tveganje, da ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja ne bosta pravočasno preprečili ali odkrili in popravili napačne navedbe. Tveganje pri odkrivanju je tveganje, da revizor ne bo odkril napačne navedbe pri saldu na kontu ali vrsti poslov, ki sodijo na druge konte v bilanci in so lahko pomembne. Pomembno je predvsem

revizorjevo razumevanje ustreznih pojavov, ker mu to omogoči opredeliti vrste možnih pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih, proučiti dejavnike, ki vplivajo na tveganje pomembno napačnih navedb, in oblikovati ustrezne revizijske postopke.

Notranje kontroliranje zajema vse usmeritve in postopke, ki jih je sprejelo ravnateljstvo podjetja, da bi mu pomagali pri doseganju ravnateljskega cilja zagotoviti čim bolj pravilno in učinkovito vodenje podjetja, upoštevanje poslovnih usmeritev, varovanje sredstev, preprečevanje in odkrivanje napak ter zadostitev revizijskim ciljem.

Postopek določanja notranjih kontrol cikla stroškov dela se začne s pogovori z ljudmi, ki so vključeni v ta cikel. S pogovori dobimo informacije o načinu delovanja podjetja in s tem spoznanje za določitev notranjih kontrol. Koraki, s katerimi določimo notranje kontrole cikla stroškov dela, so:

- Opredelitev toka transakcij, procesov in kontrolnih aktivnosti.

S tem korakom skušamo opisati zaporedje vseh transakcij, procesov in kontrolnih aktivnosti. Za prikaz zaporedja, sestave in delovanja notranjih kontrol je priporočljiv predvsem shematični prikaz. Ta je, za razliko od navadnih beležk, veliko bolj razumljiv, pregleden in preprost, saj zelo nazorno prikazuje sistem in delovanje notranjih kontrol. Na podlagi shematičnega prikaza notranjih kontrol na področju stroškov dela se mora revizor prepričati, ali je pravilno razumel opazovani sistem in ali je na podlagi intervjujev dobil pravilne informacije o delovanju podjetja.

- Razumevanje nadzora, vzpostavljenega nad ciklom plač.

Pri tem koraku določimo nadzorne kontrole, za katere je pomembno predvsem to, da jih znamo ločevati od uporabniških kontrol. Za razlikovanje med tema dvema vrstama je dostikrat potrebno imeti prepotrebne izkušnje. Nadzorne kontrole so ponavadi v obliki funkcije posameznika, ki s svojim statusom v podjetju nadzoruje ljudi pod seboj s tem, ko recimo spremlja odstopanje plana stroškov dela in posledično odobrava listine (npr. pogodba o zaposlitvi). Uporabniške kontrole so lahko ročne ali avtomatske. Ročne so v obliki fizičnih pregledov posameznikov, na primer, če je neka oseba zadolžena za pregled pravilnosti obračuna plač. Avtomatske pa so ponavadi v obliki različnih uporabniških kod in omejitev, integriranih v uporabljenih računalniških aplikacijah za obračun plač. Problem, ki ga želim izpostaviti, je, da je izvajanje uporabniških kontrol velikokrat v domeni posameznika, ki sodeluje v ciklu plač in s tem prevzema odgovornost za pravilnost izvajanja svojih nalog.

- Kontrole nad evidentiranjem delovnega časa.

S tem korakom moramo presoditi, kako delujejo kontrole nad fizičnim beleženjem delovnega časa, kakšna razmejenost odgovornosti obstaja med beleženjem delovnega časa ter med vnosom v sistem. Prepričati se moramo v delovanje kontrol, ki zagotavljajo, da so tako redni kot tudi nadurni delovni čas, pripadajoči odtegljaji, dodatki za dopust in druge

podrobnosti za pravo osebo v podjetju pravilno ovrednotene, vnešene v pravilno obdobje in da so ti podatki tudi pravilno, točno in popolno vnešeni v program za obračun plač.

- Kontrole nad vzdrževanjem stalnih podatkov zaposlenih.

S tem korakom skušamo dognati, kako so posamezne operativne funkcije (kadrovska in računovodske) ločene oziroma razmejene med seboj, katere kontrole zagotavlja kadrovska služba in kako se zagotovi, da so morebitne spremembe podatkov o zaposlenih tudi dejansko opravljene. Revizor mora poizvedeti, katere kontrole zagotavljajo, da imajo lahko le avtorizirani uporabniki dostop do vnosa podatkov za osebne dohodke in da pri tem obstaja tudi razmejenost odgovornosti med posredovanjem dejanskega delovnega časa in vnosa podatkov v sam računalniški sistem. Pomembna je tudi opredelitev kontrole, ki zagotavlja, da je periodično spreminjanje in ažuriranje podatkov v kadrovski evidenci pravilno in točno izraženo v bazi za obračun osebnih dohodkov, da so vsi stalni podatki v kadrovski evidenci popolno in pravilno vnešeni, da so odobrene spremembe stalnih podatkov za obračun plač in da je vnos stalnih podatkov za nove zaposlene ustrezno odobren.

- Kontrole nad spreminjanjem in vzdrževanjem podatkov v glavni knjigi.

Glede nato, da nam podatki iz glavne knjige predstavljajo osnovo za oblikovanje računovodskih izkazov, se s tem korakom preverja kontrole nad pravilnostjo, točnostjo in popolnostjo teh podatkov. Preveriti je potrebno, kako je glavna knjiga povezana z bazo plač, kako se v obravnavanem podjetju zagotavlja, da so bile spremembe opravljene za pravega zaposlenega, vnešene in zajete v pravilno obdobje, kako se zagotavlja, da so le odobrene spremembe podatkov vnešene v sistem, kako je omejen dostop do podatkov za plače in kako se ugotovi ali prepreči neodobrene spremembe ali posege v bazo plač.

- Kontrole nad obračunom plač.

Za obračun plač je bistvenega pomena ustreznost in delovanje kontrol pri predhodno omenjenih korakih. V nasprotnem primeru preverjanje kontrol pri samem obračunu plač ni smiselno. Pri tem koraku je pomembno ugotoviti, na kakšen način se preprečuje napake v vnosih ključnih podatkov (npr. delovne ure, stopnje dajatev, odtegljaji, regres, dopust itd.). Preveriti je potrebno, kako se v podjetju zagotovi pravilnost upoštevanja dela zaposlenih v pravilnem obdobju, točnost izračuna bruto plače in odbitkov, da so dajatve iz plač obračunane v skladu z zakoni in ostalimi zakonskimi predpisi, da so odtegljaji od plač popolnoma obračunani, da so celotni stroški plač v glavni knjigi enaki znesku v bazi plač, da so zavrtnjeni podatki za plače analizirani in popravljeni pravočasno in kako se preprečuje vnos fiktivnih podatkov v zvezi s posameznimi zaposlenimi.

- Kontrole nad izplačili plač zaposlenim.

Pri tem koraku moramo izvedeti, kako poteka izplačilo stroškov dela. Potrebno je ugotoviti, kako se zagotavlja, da so izplačila plač izvedena v pravilnem znesku, za pravilno obdobje in nakazana pravemu zaposlenemu za dejansko opravljeno delo.

Pomembno je tudi, da so vsa izplačila plač evidentirana (knjižena), da lahko le določeni uporabniki vnašajo plačila tako, da je ob tem zagotovljena ustrezna razmejitev odgovornosti (npr. med obdelavo izplačila plač in med evidentiranjem podatkov za obračun plač) in kako so denarna izplačila ter akontacije zaposlenim odobrene in kontrolirane.

Na podlagi vseh zbranih informacij o ustreznosti in delovanju notranjih kontrol v ciklu plač se pripravi plan dela za zaključno fazo revizije.

4.5. Program za revidiranje podatkov o stroških dela

Revizijski program je potrebno pripraviti za vsak bilančni račun ali kategorijo, kjer je treba opraviti pomembne postopke preverjanja podatkov. Postopki v programih morajo služiti temu, da:

- dajejo potrebno stopnjo zagotovila v zvezi z vsakim revizijskim ciljem, kot to določata revizijska strategija in načrt preizkusa podatkov,
- odražajo zahteve strategije in načrta preizkusa podatkov glede posebnih tehnik in ciljev naročnika,
- omogočajo, da je preizkus podatkov opravljen čimbolj strokovno učinkovito.

Cilji revizijskih programov so:

- pomagati pri načrtovanju revizije tako, da se uporabljajo učinkoviti postopki v skladu z revizijsko strategijo in načrtom preizkusa podatkov,
- dati jasna navodila glede narave, obsega in časovnega razporeda postopkov,
- preskrbeti zapis opravljenega dela in zaključkov kot osnove za učinkovito kontrolo kakovosti.

Programi morajo opisati naravo postopkov dovolj natančno, da dobijo člani revizijske skupine za svoje delo primerna navodila. V nalogi bom prikazal primer preizkusa podatkov v zvezi s stroški dela v podjetju.

Uporabil bom dve vrsti postopkov:

- analitične postopke in
- preizkuse podrobnosti poslovnih dogodkov.

4.6. Analitični postopki

Analitični postopki vključujejo:

- proučevanje računovodskih informacij v zvezi s stroški dela podjetja glede na primerljive informacije za prejšnja obdobja,
- primerjanje računovodskih informacij v zvezi s stroški dela podjetja s pričakovanimi izidi, kot so predračuni oziroma načrti,

- proučevanje razmerij med posameznimi računovodskimi informacijami v zvezi s stroški dela, npr. odstotek stroškov dela v celotnih odhodkih,
- proučevanje razmerij med računovodskimi informacijami v zvezi s stroški dela in neračunovodskimi informacijami, npr. primerjava stroškov dela z kadrovske evidenco.

V nadaljevanju bom pripravil vodilno tabelo stroškov dela in preveril matematično točnost.

4.6.1. Priprava vodilne tabele

Revizijska cilja: točnost, popolnost

Tabela št. 3 – Vodilna tabela (stroški dela so v TSIT)

št. konta	Naziv konta	Promet 2004	Promet 2003	indeks 04/03
470	Plače zaposlenih	85.119	78.516	108,41
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev	2.144	-	/
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila (za prevoz na delo in z njega, za prehrano, za ločeno življenje) in drugi prejemki zaposlencev	18.439	14.834	124,30
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	13.528	12.260	110,34
475	Delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev	4.517	4.147	108,93
47	Skupaj stroški dela	123.748	109.757	112,75

Vir: Izmišljeni podatki.

Vodilno tabelo (Primer, prikazan v Tabeli št. 3) je potrebno ustrezno pojasniti, tako da se v komentarju le-te navede, s katerimi finančni izkazi in poročili je usklajena oz. na podlagi česa smo zagotovili verodostojne podatke. Primer komentarja za zgornjo tabelo:

Zneski v vodilni tabeli so pravilno seštet. Zneski stroškov dela iz predhodnega obračunskega obdobja so usklajeni z revizorskim poročilom za leto 2003. Zneski stroškov dela za leto 2004 so usklajeni z izkazom uspeha za leto 2004.

4.6.2. Analiza kazalnikov

Revizijski cilji: obstoj, vrednotenje, popolnost in razkritje.

Stroški dela so v letu 2004 glede na leto 2003 porastli za 12,75% in so v letu 2004 znašali 123.748 TSIT. Potrebno je ugotoviti razloge za porast stroškov dela, ki so lahko:

- povečanje števila zaposlenih,
- porast vrednosti točke, ki je osnova za izračun plače,
- eskalacija,
- vnaprej vračunani stroški za odpravnine,
- in drugi.

Povprečno število zaposlenih v letu 2003 je bilo 25. Povprečno število zaposlenih v letu 2004 pa je 27, kar predstavlja porast za 8% oziroma za 2 delavca. Porast plač iz naslova večjega števila zaposlenih je približno 8%.

Zaposlene po mesecih prikazuje Tabela št. 4:

Tabela št. 4 – Zaposleni po mesecih

Mesec	jan.	feb.	mar.	apr.	maj	jun.	jul.	avg.	sep.	okt.	nov.	dec.	povprečno število zaposlenih
število zaposlenih po mesecih	23	23	23	26	26	26	29	29	31	31	30	27	27

Vir: Izmišljeni podatki.

Eskalacija po kolektivni pogodbi je znašala:

- v mesecu avgustu so povišali plače za 5000 SIT
- v mesecu decembru so povišali plače za 2000 SIT

4.6.3. Razmerja med konti

Revizor mora poznati naravni tok finančnih sredstev v računovodskih izkazih. Ta tok in iz njega izhajajoča razmerja je tak, da dokazi za podporo pravilnosti enega konta pogosto prispevajo k doseganju revizijskih ciljev pri drugem kontu.

V ta namen je potrebno opraviti uskladitev prometov na obveznostih do zaposlenih z namenom, da se prepričam v ustreznost izkazanih stroškov dela. Tak primer uskladitve prikazuje Tabela št. 5, na str. 29

Revizijski cilji: obstoj, vrednotenje, popolnost, točnost in razkritje.

Tabela št. 5 - Uskladitev stroškov dela z obveznostmi v TSIT

št. konta	Naziv konta	debet promet	kredit promet
251	Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač		59.136
253	Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil plač		18.710
254	Obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil plač		12.873
255	Obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja		19.199
263	Obveznosti za davek od izplačanih plač		4.517
265	Kratkoročne obveznosti do državnih in drugih inštitucij		13.687
282	Obveznosti za pokojninsko zavarovanje		2.144
290	Obračunani stroški (jubilejne nagrade, reklamacije)		99
	Kredit skupaj		130.365
470	Plače zaposlenih	85.119	
472	Stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlenecv	2.144	
473	Regres za letni dopust, bonitete, povračila (za prevoz na delo in z njega, za prehrano, za ločeno življenje) in drugi prejemki zaposlenecv	18.439	
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlenecv	13.528	
475	Delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlenecv	4.517	
161	Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih inštitucij	3.283	
418	Pogodbe o delu	3.335	
	Debet skupaj	130.365	

Vir: Izmišljeni podatki.

Izkazani stroški dela in promet v dobro na obveznostih do zaposlenih sta usklajena.

Ker se saldi preizkušajo najpogosteje na osnovi rekapitulacije obračuna zadnje plače v poslovnem letu, se moramo prepričati, ali so v njej zajeti vsi delavci (popolnost). Torej je treba preveriti tudi, ali je rekapitulacija obračunane plače skladna z izpisom plače po delavcih. Tako potrdimo popolnost zajema stroškov za tekoči mesec. O pravilnosti izkazanih obveznosti do zaposlenih na dan 31.12.2004 se bom prepričal na podlagi preveritve pravilnosti izkazanih stroškov dela za mesec december.

V Tabeli št. 6, na str. 30 sem primerjal obračunane stroške dela za mesec december z izkazanimi obveznostmi na dan 31.12.2004. Obračunane stroške dela sem povzel iz Obrazca REK-1 (Priloga 1) za mesec december, na katerih so izplačevalci osebnih dohodkov dolžni predložiti davčnemu organu podatke o obračunu davkov in prispevkov od plač. REK obrazci se izpolnijo na podlagi analitičnih rekapitulacij, ki se kreirajo v informacijski službi na podlagi evidentiranih ur ter drugih parametrov.

V skladu z ZDR se plače izplačujejo za plačilna obdobja, ki ne morejo biti daljša od enega meseca, plača se izplača najkasneje 18 dni po poteku plačilnega obdobja (ZDR, 2002). V

skladu s tem, bi podjetje na 31.12.2004 na obveznostih do zaposlenih iz naslova plač izkazovalo le obveznosti za plače za mesec december 2004.

Tabela št. 6 - Uskladitev Obrazca REK-1 z obveznostmi v TSIT

št. konta	Naziv konta	stanje 31.12.2004	REK 1 december 2004	Razlika	Opomba
251	Obveznosti za čiste plače	3.985	4.465	480	1
253	Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač in nadomestil	1.482	1.482		
254	Obveznosti za davke iz kosmatih plač in nadomestil	751	751		
265	Kratkoročne obveznosti do državnih in drugih inštitucij	1.080	1.080		
282	Druge kratkoročne obveznosti	480	-		

Vir: Izmišljeni podatki.

Na dan 31.12.2004 so podatki iz Obrazca REK-1 (in rednega delovnega razmerja ter nagrad nadzornega sveta) usklajeni s konti obveznosti do zaposlenih in obveznosti za prispevke ter davke na plače v GK in so ustrezno poknjiženi v GK na konte stroškov (videna temeljnica in konto kartice za stroške dela).

Vsako razliko je potrebno zopet objasniti, iz katerega naslova je nastala. Tako je za nastalo razliko razvidno iz zgornje tabele možen odgovor:

Opomba 1: Razlika med izkazanimi obveznostmi za čiste plače in zneskom neto izplačila na REK-1 obrazcu je v celoti iz naslova odtegljajev od plač zaposlenim iz naslova posojil in prostovoljnega zavarovanja.

Pravilnost poročanja na REK obrazcih sem preveril pri podrobnem preizkusu podatkov.

4.7. Preizkus podrobnosti poslovnih dogodkov

Pri podrobnem preizkusu podatkov se preveri:

- mesečne obračune plač,
- ustreznost izkazovanja stroškov dela za mesec december in
- preveritev usklajenosti z zakonodajo.

4.7.1. Preizkus mesečnih obračunov plač

Pri podrobnem preizkusu podatkov se preveri ustreznost mesečnih obračunov plač z vidika usklajenosti s:

- pogodbami o zaposlitvi,
- dokazi o odobreni ravni plač,
- pravilnimi odtegljaji davkov in prispevkov iz in na plače,
- dokazi, da je posameznik prejel čisto plačo.

Revizijski cilji: obstoj, vrednotenje, popolnost, razkritje.

Preizkusiti moramo tudi, ali so plače pravilno obračunane. Zaradi velikega števila delavcev je potrebno, na osnovi tveganja in velikosti (pomembnosti) postavke, določiti vzorec. Določi se število delavcev, katerih obračun plače se bo podrobneje testiral. Preveriti je treba skladnost obračunane plače glede na razporeditev v tarifni (plačilni) razred na izplačilni listi z razporeditvijo, ki izhaja iz pogodbe o zaposlitvi oziroma iz odločbe o razporeditvi v tarifne razrede. S tem preverimo vrednost urne postavke. Preveriti moramo še količino opravljenih ur, ki izvira iz plačilne liste in iz pomožne evidence prisotnosti zaposlenih. Preizkusiti je treba tudi sam izračun davkov in prispevkov. Primer obračuna navajam v nadaljevanju.

Izhajajoč iz zgornjega odstavka se vedno preverja pravilnost obračunov plač za določen mesec za več zaposlenih, vendar bom prikazal le en primer takega preverjanja. Izberemo si nekaj pogodb, na primer: 04490 in 04998 (individualni pogodbi) ter 11112, 08659, 05897, 04146 (kolektivne pogodbe). Omenjeni so zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi ali na podlagi kriterijev za individualne pogodbe.

Obračunske vrednosti na izplačilnih listah za mesec december sem primerjal z določili iz pogodb o zaposlitvi. Sistem plač je točkovanje. Vsak zaposleni dobi skupno število točk, ki je sestavljeno iz števila točk razreda, v katerega spada, ter točk za napredovanje, ki jih določi in odobri uprava. Skupno število točk se množi z vrednostjo točke in se dobi vrednost za uro dela.

Za izbrane zaposlene se preveri ustreznost obračuna bruto plače glede na višino bruto plače, določene v pogodbi o zaposlitvi. Zaposlencu pripada plača v višini pogodbene vrednosti. Pri izplačilu mora delodajalec upoštevati minimum, določen z zakonom oziroma kolektivno pogodbo, ki zavezujejo delodajalca. Plačo delavca sestavljajo: osnovna plača, dodatki, del plače na podlagi delovne uspešnosti ter plače iz naslova uspešnosti poslovanja. V pogodbi o zaposlitvi delavec in delodajalec določita znesek osnovne plače delavca v obliki, ki omogoča preračun v vsakokratno tolarско vrednost. Osnovna plača delavca za polni delovni čas, vnaprej določene delovne rezultate in normalne delovne pogoje, s katerimi je bil delavec seznanjen pred sklenitvijo delovnega razmerja, ne more biti nižja od izhodiščne plače (Delodajalski predlog prenovljene SKPgd z dne 25.7.2003).

Nato se preveri ustreznost obračuna prispevkov iz plač ter dohodnine (prikazujta jih Tabeli št. 7 in št. 8), ki se zaposlenim mesečno odtegne od bruto plače. Preveri se matematično točnost odtegljajev ter pravilnost z vidika predpisanih stopenj.

Predpisane stopnje prispevkov iz in na plače so:

Tabela št. 7 – Prispevki delojemalcev za socialno varnost od bruto plače

Prispevki od bruto plač	22,10%
Pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50%
Zdravstveno zavarovanje	6,36%
Zaposlovanje	0,14%
Porodniško varstvo	0,10%

Vir: Hieng, 2002, str. 160

Tabela št. 8 – Prispevki delodajalcev za socialno varnost na bruto plače

Prispevki na bruto plače	16,10%
Pokojninsko in invalidsko zavarovanje	8,85%
Zdravstveno zavarovanje	6,56%
Zaposlovanje	0,06%
Poškodbe pri delu	0,53%
Porodniško varstvo	0,10%

Vir: Hieng, 2002, str. 160

Kontrola pravilnosti izračuna prispevkov delojemalcev in delodajalcev ter dohodnine je relativno enostavna.

Prispevki delojemalcev se obračunajo v višini 22.1% od bruto plače. Osnova za obračun prispevkov delodajalcev (16,1%) je bruto plača, zmanjšana za plače v breme državnih institucij (refundacije).

Osnova za izračun dohodnine se izračuna (ZDOH, 2004) :

bruto plača

+ povračila stroškov, kolikor presegajo zneske po uredbi vlade

+ bonitete

+ jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi in solidarnostne pomoči, kolikor presegajo zneske po novi uredbi vlade z uradnim naslovom »Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo«

+ del regresa za letni dopust, ki presega 70% povprečne plače preteklega meseca zaposlenih v RS

= **osnova za izračun prispevkov delojemalcev**

- prispevki za socialno varnost (22,1%)

- splošna olajšava 47.033 SIT

- osebne olajšave: a) invalid s 100 odstotno telesno okvaro

b) po dopolnjenem 65. letu

- posebne olajšave: za vzdrževane otroke in druge družinske člane

= **osnova za izračun davčnega odtegljaja**

Ko dobimo osnovo, jo uvrstimo v lestvico za obračun akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja.

Preveritev obračuna za zaposlenca 04490

Preveri se obračun plače za zaposlenega št. 04490, ki je zaposlen na primer na podlagi kriterijev individualne pogodbe. Temu je določen kot minimalni izhodiščni osebni dohodek petkratnik povprečne bruto slovenske plače za posamezni mesec. Preveri se usklajenost obračunanega osebnega dohodka za določen mesec z določili iz pogodbe (prikaz v Tabeli št. 9). Izračun plače po novem zakonu o dohodnini (prikaz v Tabeli št. 10 na str. 34) in uvrstitev v dohodninsko lestvico (prikaz v Tabeli št. 11 na str. 34) .

Tabela št. 9 – Obračun plače za zaposlenega št. 04490

skupne točke	156	
vrednost točke	5.506	
vrednost ure	4.880,3	
število ur:	176	Znesek
redno delo	128	624.678,4
nadomestilo za praznik	8	39.042,4
redni dopust	40	195.212,0
dodatek za delovno dobo	10%	85.893,3
Skupaj		944.826,1

Vir: Izmišljeni podatki.

Tabela št. 10 – Izračun prispevkov za socialno varnost za zaposlenega št. 04490

Bruto plača	944.826,1
Prispevki od BP	208.806,6
Prispevki na BP	152.117,0
Olajšave	47.033,3
Osnova za dohodnino	688.986,2
Dohodnina	243.240,9
Neto plača	492.778,7

Vir: Izmišljeni podatki.

Tabela št. 11 - Lestvica za obračun akontacije dohodnine za zaposlenega št. 04490
(lestvica, preračunana na 1/12 leta)

Razred	Osnova nad	Osnova do	%	Znesek 1	Znesek 2	Dohodnina
1	0	108.333	16%	0	0,00	0
2	108.333	211.667	33%	17.333	0,00	0
3	211.667	428.333	38%	51.433	0,00	0
4	428.333	860.833	42%	133.767	109.474,20	243.241
5	860.833	-	50%	315.417	0,00	0
						243.241

Vir: Izmišljeni podatki.

Prispevki in dohodnina so pravilno obračunani.

Nepравilnosti nisem ugotovil.

Ker slovenska zakonodaja zahteva, da se izplačila plač poročajo davčnemu organu (Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS št. 54/04, 70. člen), je preizkus pravilnosti obračunanih davkov in (predvsem) prispevkov drugotnega pomena, saj je ta kontrola opravljena že eksterno (DURS). Pri potrditvi saldov, povezanih s plačami, se preveri tudi skladnost napovedi izplačil, ki se jo na dan izplačila dohodkov odda na predpisanem Obrazcu REK-1, hkrati z izplačilom. Vsebina obrazca za obračun davkov po odbitku in drugih dajatev ter način in roki za predlaganje obrazcev so določeni z Pravilnikom o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnega organa (2004).

4.7.2. Preveritev ustreznosti izkazovanja stroškov dela za mesec december

Pri podrobnem preizkusu poslovnih dogodkov se preveri ustreznost obračuna in knjiženja bruto plač za mesec december na podlagi rekapitulacije za mesec december. Ta mora biti usklajena z REK-1 obrazcem za mesec december. Zaradi izmišljenih podatkov nisem priložil primera izračuna rekapitulacije.

Revizijski cilji: točnost, obstoj, vrednotenje, popolnost, razkritje.

Na podlagi drugega odstavka 18. člena, tretjega odstavka 261. člena ter drugega in tretjega odstavka 334. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/04, 57/04 – ZDS-1 in 109/04 – odločba US) izdaja minister za finance Pravilnik o obrazcih za obračun odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (2004).

Izplačevalci osebnih prejemkov so na dan izplačila dohodkov dolžni, v skladu z navodili za izpolnjevanje obrazcev, predložiti davčnemu organu obračun davčnih odtegljajev (Pravilnik o obrazcih za obračun odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu, 2004):

- za dohodke iz delovnega razmerja na Obrazcu REK-1,
- od plačil vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo na Obrazcu REK-1a,
- od pokojnin, nadomestil in drugih dohodkov iz naslova obveznega socialnega zavarovanja na Obrazcu REK-1b,
- od pokojnin, nadomestil in drugih dohodkov iz naslova prostovoljnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja na Obrazcu REK-1c,
- za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja na Obrazcu REK-1d,
- za dohodke od dejavnosti na Obrazcu REK-2a,
- za druge odhodke iz osnovne kmetijske in osnovne gospodarske dejavnosti na Obrazcu REK-2b,
- za dohodke iz premoženja, razen za dohodke iz vzajemnih skladov, na Obrazcu REK-3a,
- za dohodke iz vzajemnih skladov na Obrazcu REK-3b in
- za druge dohodke po 98. členu ZDOH-1 na Obrazcu REK-4.

Po omenjenem pravilniku je potrebno dodati še:

- Poročilo o podatkih iz plačilnih list za zaposlene pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost, za izračun in nadzor pravilnosti izračuna davčnega odtegljaja ter
- Poročilo o dohodkih, izplačanih nerezidentom, ki so vključeni v obračun davčnih odtegljajev.

Zaradi poenostavitve diplomske naloge sem v prilogi odložil le Obrazec REK-1 (Priloga 1) in Obrazec za davek na izplačane plače (Priloga 2), ki ju je podjetje dolžno po vsakem mesečnem obračunu predložiti Davčnemu uradu Republike Slovenije. V prilogi je priložen tudi Obrazec 1-ZAP/M (Priloga 3), ki ga je podjetje prav tako dolžno mesečno pošiljati na Ajpes (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve).

Preveril sem pravilnost Obrazca REK-1 (Priloga 1) za mesec december. Tega sem primerjal z analitično rekapitulacijo plač po delavcih za mesec december. Nepravilnosti nisem ugotovil.

Iz rekapitulacije je razvidno, da znaša bruto plača za mesec december 6.720.378 SIT. Iz REK-1 obrazca je razvidno, da bruto plača znaša 6.720.378 SIT. Ta vključuje refundacije, ki ne bremenijo pravno osebo v višini 51.869 SIT, nadomestila po predpisih pokojninskega in

invalidskega zavarovanja v višini 14.038 SIT ter bonitete v višini 19.271 SIT. Prispevki iz plač so pravilno obračunani.

Neto izplačilo je pravilno obračunano, izplačilni nalog je usklajen z neto izplačilom izkazanem na Obrazcu REK-1 (to znaša 4.465.414 SIT).

Na izplačilnem nalogu je potrebno še upoštevati odtegljaje zaposlenim, ki znašajo na dan 31.12.2004 480.000 SIT, kar je usklajeno z rekapitulacijo za mesec december.

Prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje je oblika zavarovanja, pri katerem se vplačana sredstva zbirajo na osebnih računih zavarovancev, vključenih v to obliko zavarovanja. Zakon uvaja več oblik prostovoljnega dodatnega zavarovanja, vsem je skupno, da se vanje lahko vključijo le zavarovanci, ki so že vključeni v obvezno zavarovanje. Vse oblike prinašajo tudi davčne olajšave, o katerih sem pisal pri preizkusu pravilnosti obračuna plač posameznikom.

Obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje se nanaša na zavarovance, ki se jim je zaradi opravljanja posebno težkih in zdravju škodljivih del ter del, ki jih po določeni starosti ni več mogoče uspešno opravljati, priznavajo poleg iz obveznega zavarovanja tudi pravice do poklicne (dodatne) pokojnine in druge dodatne pravice. Obvezno dodatno zavarovanje nadomešča zavarovalno dobo s povečanjem. Prispevek za obvezno dodatno zavarovanje zaposlenih bo plačeval delodajalec. Nekaterim zavarovancem se kljub spremenjenemu sistemu dodatnega obveznega pokojninskega zavarovanja še naprej šteje zavarovalna doba s povečanjem.

4.7.3. Preveritev skladnosti s predpisi

Pri podrobnem preizkusu poslovnih dogodkov se preveri, ali so spoštovani zakoni in predpisi na področju delovnih razmerjih.

Preveri se spoštovanje določil:

- zakona o delovnih razmerjih,
- splošne kolektivne pogodbe,
- zakona o dohodnini,
- predpisov na podlagi zakona o davčnem postopku,
- predpisov o pokojninskem in invalidskem zavarovanju,
- predpisov o socialnem in zdravstvenem zavarovanju.

Nepравilnosti nisem ugotovil.

5. SKLEP

V nalogi sem prikazal postopek revidiranja s področja cikla stroškov dela tako s teoretičnega kot tudi s praktičnega vidika. Opisan je celoten postopek revidiranja stroškov dela, od seznanitve z revizijskimi cilji cikla stroškov dela, preko ugotavljanja vgrajenih notranjih kontrol v tem procesu v predhodni fazi revizije, do njihovega ovrednotenja oziroma ugotavljanja slabosti in pomanjkljivosti v tem postopku v zaključni fazi revizije.

Revizor mora spoznati ustroj notranjega kontroliranja, da bi lahko načrtoval in uporabil učinkovite revizijske metode. Cilj preveritve delovanja notranjih računovodskih kontrol je v zagotovitvi dokazov, da notranje računovodske kontrole obstajajo, delujejo zanesljivo in popolno. S preveritvijo njihovega delovanja revizor ugotovi njihovo neprestano, zanesljivo in popolno delovanje. Na podlagi ocene delovanja notranjih kontrol se revizor odloči, v kakšnem obsegu se bo izvajal podroben preizkus poslovnih dogodkov. Tako je neprepičljivo delovanje kontrol znotraj sistema pogojeno z večjim obsegom tako imenovanega testiranja poslovnih dogodkov ter pridobivanja dokazov, da so podatki v računovodskih izkazih popolni, točni in nesporni. Ključno pri vsem tem ugotavljanju delovanja oziroma poslovanja podjetij pa je, ugotovitev pomembnih oziroma materialnih dogodkov, ki lahko bistvenejše vplivajo na izkaz uspeha in stanja.

Na podlagi prikazanih opravljenih postopkov v četrtem poglavju, podprtih z zakonskimi predpisi, navedenimi v tretjemu poglavju, je mogoče pridobiti primerno zagotovilo, da so vsi stroški dela, ki bremenijo podjetje, v celoti in točno evidentirani, da pripadajo podjetju in so pravilno razkriti v računovodskih izkazih podjetja.

Revizijski postopki so sicer že ustaljeni postopki, kar pa še ne pomeni, da se ne spreminjajo in da se jih ne da izboljšati. Z razvojem tržnega gospodarstva se morajo predvsem z izkušnjami, pridobljenimi z različnih gospodarskih področij, razvijati tudi vse bolj učinkoviti revizijski postopki. To izpopolnjevanje postopkov narekuje samo življenjsko okolje že z vsakoletnimi popravki zakonov in narava kapitalistične miselnosti, ki venomer išče luknje v zakonu, predvsem z davčnega vidika. Cilj revizije pa ni le iskati napake, nastale iz naslova zlorab in malomarnosti, ampak predvsem iskati mehanizme za učinkovitejše ter tako uspešnejše poslovanje. Zato nudijo, predvsem večje revizijske hiše, poleg revizijskih storitev tudi storitve davčnega svetovanja, ki pripomore k legalnemu iskanju lukenj v zakonu.

LITERATURA

1. Dunn John: Auditing Theory and practice. London : Prentice-Hall, 1996. 313 str.
2. Hieng Romana: Ponazoritve knjiženj najpogostejših in bolj zapletenih poslovnih dogodkov. IKS, Ljubljana, 29(2002), 9-10, str. 158-166.
3. Hočevar Marko: Revidiranje internih kontrol v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1990. 109 str..
4. Kresal Barbara et al.: Zakon o delovnih razmerjih s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2002. 823 str.
5. Kresal Barbara: Pravna ureditev plače. Ljubljana : Bonex založba d.o.o., 2001. 440 str.
6. Kresal Barbara: Predpisi o plačah z uvodnimi pojasnili mag. Barbare Kresal. Lesce : Založba Oziris, 2000. 591 str.
7. Mednarodni računovodski standardi 1991/1992. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 417 str.
8. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 1357 str.
9. Mednarodni revizijski standardi in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. 313 str.
10. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Gradivo za metodiko revidiranja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 122 str.
11. Mihelič Katja: Temeljne značilnosti revidiranja obveznosti do zaposlencev. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 46 str.
12. Novak Janez: Posebnosti revidiranja plač in drugih stroškov dela. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 47 str.
13. Pirš Slavi: Dogovor o politiki plač v zasebnem sektorju v obdobju 2004-2005. IKS, Ljubljana, 31(2004), 7, str. 151-153.
14. Ricchiute David N.: Auditing. Cincinnati, Ohio : South - Western Publishing Co., 1992. 805 str.
15. Robnik Ivan: Nekatera vprašanja vezana na izplačilo plač in drugih izplačil. Pravosodni bilten, Ljubljana, 17(1996), 1-2, str. 34-54.
16. Skamlič Janja: Kodeks upravljanja in vodenja gospodarskih družb ter pomembnost ustrezne vzpostavitve sistema notranjih kontrol v podjetju. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 1, str. 25.
17. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 326 str.
18. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje, zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
19. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
20. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 282 str.

21. Turk Ivan et al.: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 900 str.
22. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Simpozij o metodah v računovodstvu in poslovnih financah 29: Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. str. 254-267.

VIRI

1. Delodajalski predlog prenovljene SKPgd z dne 25.7.2003.
[<http://www.gzs.si/Nivo3.asp?IDpm=1789&ID=15185>], 30.9.2004.
2. Dogovor o politiki plač v zasebnem sektorju v obdobju 2004-2005.
[<http://www.gzs.si/ASPDatoteka.asp?ID=6104>], 11.12.2004.
3. Interno gradivo revizijske hiše PricewaterhouseCoopers d.o.o.
4. Obrazec REK-1.
[<http://www.sigov.si/durs/other/obrazci/rs200412505285obp0020000.pdf>], 10.2.2005.
5. Obrazec 1-zap/m. [<http://www.ajpes.si/docdir/Obrazec1-Z.pdf>], 10.2.2005.
6. Pravilnik o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/2004).
7. Pregled odločitev komisij za razlago glede uporabnosti določb kolektivnih pogodb gospodarskih dejavnosti.
[<http://www.gzs.si/Nivo1.asp?ID=14722&IDpm=14>], 30.9.2004.
8. Revizija: Gradivo za izobraževanje. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, oktober 2002.
9. Splošna kolektivna pogodba za gospodarske dejavnosti (Uradni list RS, št. 40/97, 5/98, 39/99, 98/99, 10/00, 31/00, 54/00, 64/00, 62/01, 45/02, 113/02, 38/03).
10. Sprememba Zakona o davku na izplačane plače.
[<http://www.gov.si/durs/index.php?f=20040805140527.html>], 30.9.2004.
11. Vzorec akta o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest.
[<http://www.sigov.si/ksv/docs/NOinS.doc>], 23.9.2004.
12. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS št. 54/04, 57/04, 109/04, 128/04, 139/04)
13. Zakon o davku na izplačane plače (Uradni list RS, št. 25/05).
14. Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/02).
15. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04, 56/04, 62/04, 63/04 - popr.).
16. Zakon o minimalni plači, o načinu usklajevanja plač in o regresu za letni dopust v obdobju 1999-2001 (Uradni list RS, št. 39/99, 124/00 in 48/01).
17. Zakon o načinu obračunavanja in izplačevanju plač (Uradni list RS, št. 13/93).
18. Zakon o prispevkih za socialno varnost (Uradni list RS, št. 5/96, 34/96, 3/98 in 81/00).
19. Zakon o Računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
20. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93, 65/93, 11/01).
21. Zbornica RS za Zasebno Varovanje - Kolektivna pogodba za dejavnost zasebnega varovanja. [<http://www.zrszv.si/akti/pravilniki/doc0-19.htm>], 20.1.2005.

PRILOGE

Priloga 1: Obrazec REK-1

Obrazec REK-1

Obračun davčnih odtegljajev za dohodke iz delovnega razmerja

šifra uslužbenca
davčne uprave

PODATKI O IZPLAČEVALCU

001 Firma: XXX d.o.o.
002 Naslov: Gotska 14, Ljubljana
003 Davčna številka: 12345678
004 Invalidsko podjetje: DA NE

PODATKI O POOBLAŠČENCU

005 Firma oziroma ime in priimek:
006 Naslov:
007 Davčna številka:

PODATKI O IZPLAČANEM DOHODKU

010 Vrsta dohodka: plača in nadomestila plač	013 Število zaposlenih - rezidentov: 27
011 Izplačilo: december 2004	014 Število zaposlenih - nerezidentov:
012 Datum izplačila: 18.1.2005	015 Neto izplačilo: 4.465.414

zneski v SIT brez stotinov

I. DOHODKI, OD KATERIH SE IZRAČUNAVA, ODTEGNE IN PLAČA DAVČNI ODTEGLJAJ ALI PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELOJEMALCEV

	Znesek
101 Plača in nadomestila plače	6.720.378
102 Plača in nadomestila plače - detaširani delavci - dohodki, od katerih se izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj	
103 Plača in nadomestila plače - detaširani delavci, v delu, ki se všteva v osnovo za prispevke za socialno varnost	
104 Razlika do minimalne plače	
105 Nadomestila plač, ki ne bremenijo pravnih oseb	51.896
106 Nadomestila po predpisih pokojninskega in invalidskega zavarovanja	14.038
107 Neplačana odsotnost	
108 Bonitete	19.271
109 a) uporaba osebnega vozila za privatne namene	14.606
110 b) nastanitve	
111 c) posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne	
112 č) popust pri prodaji blaga in storitev	
113 d) izobraževanje delojemalca ali njegovega družinskega člana	
114 e) zavarovalne premije in podobna izplačila	
115 f) darila delodajalca delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu	
116 g) pravica delojemalcev do nakupa delnic	
117 h) druge bonitete	4.664
118 Povračila stroškov v zvezi z delom nad višino, določeno s strani vlade	
119 Premije za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje nad določeno višino	
120 Drugi dohodki iz delovnega razmerja (razen regresa) v delu, od katerih se izračunava, odtegne in plača davčni odtegljaj	
121 Drugi dohodki iz delovnega razmerja (razen regresa) v delu, ki se všteva v osnovo za prispevke za socialno varnost	
122 Regres za letni dopust	
123 Regres za letni dopust, ki presega 70% povprečne plače preteklega meseca zaposlenih v Republiki Sloveniji	

II. OSNOVE ZA IZRAČUN DAVČNEGA ODTEGLJAJA

	Znesek
201 - glavni delodajalec	3.457.098
202 - drugi delodajalec	
203 - od dohodkov nerezidentov, ki uveljavljajo ugodnosti iz mednarodnih pogodb	

Nadaljevanje Obrazca REK-1

III. OSNOVE ZA IZRAČUN PRISPEVKOV DELODAJALCEV ZA SOCIALNO VARNOST		Znesek
301 Osnova za prispevke		6.706,340
302 Osnova za prispevke - detaširani delavci		
303 Osnova za prispevke - neplačana odsotnost		
304 Osnova za prispevke od bonitet in stimulacij ter drugih prejemkov iz delovnega razmerja- nadomestila		
305 Osnova za prispevke od premij za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje - nadomestila		
306 Osnova za prispevke - zaposleni v skladu s tretjim odstavkom 53. člena ZIPRS0405		
307 Osnova za prispevke - zaposleni v skladu s četrtem odstavkom 53. člena ZIPRS0405		

IV. DAVČNI ODTEGLJAJ	Podračun	Znesek
401 glavni delodajalec	xxxx	750,507
402 - od tega po nižji stopnji (245. člen ZDavP-1)	xxxx	
403 drugi delodajalec	xxxx	
404 - od tega po nižji stopnji (245. člen ZDavP-1)	xxxx	
405 SKUPAJ:	01100-8441224825	750,507

V. PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELOJEMALCEV				
Naziv prispevka	Stopnja	Podračun	Obračunani	Za plačilo
501 zdravstveno zavarovanje	6,36	01100-3000370762	892	426,523
502 pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50	01100-2000014903	2.175	1.039,482
503 zaposlovanje	0,14	01100-1000076823	19	9,389
504 starševsko varstvo	0,10	01100-1000701794	14	6,706
505 (razlika do minimalne plače) pokojninsko in invalidsko zavarovanje		01100-2000014903		
506 (neplačana odsotnost) pokojninsko in invalidsko zavarovanje		01100-2000014903		
507 SKUPAJ:	22,10		3.102	1.482,097

VI. OBRAČUN PRISPEVKOV DELODAJALCEV ZA SOCIALNO VARNOST				
Naziv prispevka	Stopnja	Podračun	Obračunani	Za plačilo
601 zdravstveno zavarovanje	6,56	01100-3000160660		439,936
602 pokojninsko in invalidsko zavarovanje	8,85	01100-2000012866		593,511
603 zaposlovanje	0,06	01100-1000074786		4,024
604 starševsko varstvo	0,10	01100-1000700145		6,706
605 poškodbe pri delu	0,53	01100-3000167450		35,543
606 SKUPAJ:	16,10			1.079,720

VII. OBRAČUN PRISPEVKOV ZA ZAVAROVALNO DOBO, KI SE ŠTEJE S POVEČANJEM				
Povečanja	Stopnja	Podračun	Osnova	Za plačilo
701 od 12 na 14 mesecev	4,20%	01100-2001385998		
702 od 12 na 15 mesecev	6,25%	01100-2001385998		
703 od 12 na 16 mesecev	8,40%	01100-2001385998		
704 od 12 na 17 mesecev	10,55%	01100-2001385998		
705 od 12 na 18 mesecev	12,60%	01100-2001385998		
706 SKUPAJ:			xxxx	

VIII. PRISPEVEK ZA OBVEZNO DODATNO POKOJNINSKO ZAVAROVANJE IN PREMIJE PROSTOVOLJNEGA DODATNEGA POKOJNINSKEGA IN INVALIDSKEGA ZAVAROVANJA			Število zavarovancev	Vplačano
801 Prispevek za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje				
802 Premija za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje			25	17,853
803 Premija za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje poklicnega športnika				

Pod kazensko in materialno odgovornostjo izjavljam, da so podatki resnični, točni in popolni.

Ljubljana 1.18.2005

Kraj, datum

Aleš Maslačević

Žig in podpis odgovorne osebe

Priloga 2: Obrazec za davek na izplačane plače

OBRAČUN DAVKA NA IZPLAČANE PLAČE za mesec december 2004

Naziv davčnega zavezanca: XXX d.o.o.
Naslov davčnega zavezanca: Gotska 14, Ljubljana
Davčna številka: 12345678
Šifra dejavnosti: 51.190

Mesečna bruto plača zaposlenega	Število zaposlenih 1	Znesek bruto plače vseh zaposlenih v razredu 2	Stopnja davka 3	Znesek davka 2×3
1. do 165.000 SIT	5	723.242	0%	-
2. od 165.001 do 400.000 SIT	21	5.052.310	3,8%	191.988
3. od 400.001 do 750.000 SIT	1	944.826	7,8%	73.696
4. nad 750.000 SIT				
SKUPAJ (1+2+3+4)	27	6.720.378		265.684

Datum: 18.1.2005

Žig

Podpis odgovorne osebe
Aleš Maslačević

Priloga 3: Obrazec 1-ZAP/M



AJPES
Agencija Republike
Slovenije za javnopravne
evidence in storitve

OBRAZEC 1-ZAP/M

0 7 1 8



STATISTIČNI URAD REPUBLIKE SLOVENIJE

Zakon o državnih statistiki (Uradni list RS, št.45/95 in št. 9/01)
Letni program statističnih raziskovanj za leto 2005 (Uradni list RS, št. 133/04)
Sporočanje podatkov je obvezno.

MESEČNO POROČILO O IZPLAČANIH PLAČAH PRI PRAVNIH OSEBAH

IZPLAČILO PLAČ ZA MESEEC december 2004

Ime:

Matična številka

Šifra proračunskega uporabnika:

Šifra dejavnosti:

Ime kolektivne pogodbe in šifra

Številka računa, s katerega se plača izplačuje:

Status enote

Oseba, odgovorna za sestavljanje obrazca:

Telefonska številka osebe, odgovorne za sestavljanje obrazca:

X	X	X	d.	o.	o.																		
0	0	0	4	2	7	6	4	9	5														
5	1	1	9	0																			
0	0	1	S	K	P	g	d																
0	2	0	4	3	-	8	3	1	6	7	6	7	2										
A l e š M a s l a č e v i č																							
0 1 3 3 3 - 3 3 3																							

Zap. št.	Opis	Oznaka za AOP	ZNESEK																	
A.	PLAČA ZA TEKOČI MESEEC	xxx	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
1. A	BRUTO IZPLAČANE PLAČE ZA TEKOČI MESEEC (AOP 002 + AOP 003)	001								6	7	2	0	3	7	8	x	x		
A	po kolektivni pogodbi	002								5	7	7	5	5	5	2	x	x		
A	po individualni pogodbi	003								9	4	4	8	2	6	x	x			
2. A	ŠTEVILO ZAPOSLENIH NA PODLAGI OPRAVLJENIH UR, KI SO PREJELI PLAČO ZA TEKOČI MESEEC (AOP 005+ AOP 006)	004														2	7	0	0	
A	po kolektivni pogodbi	005														2	6	0	0	
A	po individualni pogodbi	006														1	0	0		
A	NAJNIŽJA BRUTO IZPLAČANA PLAČA	007								1	2	6	7	5	0	x	x			
A	ŠTEVILO ZAPOSLENIH, KI SO PREJELI PLAČO NA RAVNI MINIMALNE PLAČE	008																	x	x
3. (del zap. A 1)	BRUTO IZPLAČANA PLAČA ZA NADURE	009																	x	x
B.	ZAOSTALA IZPLAČILA IN NADOMESTILA PLAČ, KI BREMENLJO DELODAJALCA -število mesecev izplačil (dve mesti)	010	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
4. A	BRUTO ZAOSTALA IZPLAČILA IN NADOMESTILA PLAČ (AOP 012 + AOP 013)	011																	x	x
A	po kolektivni pogodbi	012																	x	x
A	po individualni pogodbi	013																	x	x
5. A	ŠTEVILO ZAPOSLENIH NA PODLAGI OPRAVLJENIH UR, KI SO PREJELI ZAOSTALO IZPLAČILO PLAČ (AOP 015+ AOP 016)	014																		
A	po kolektivni pogodbi	015																		
A	po individualni pogodbi	016																		
6. (del zap. B 4)	BRUTO IZPLAČANE PLAČE ZA NADURE	017																	x	x
C.	IZREDNA IZPLAČILA (13.PLAČA, BOŽIČNICA,...)	xxx	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
7. A	BRUTO IZPLAČANA 13. PLAČA, BOŽIČNICA, (AOP 019 + AOP 020)	018																	x	x
A	po kolektivni pogodbi	019																	x	x
A	po individualni pogodbi	020																	x	x
8. A	ŠTEVILO ZAPOSLENIH, KI SO PREJELI IZPLAČILO 13. PLAČE, BOŽIČNICE (AOP 022 + AOP 023)	021																		
A	po kolektivni pogodbi	022																		
A	po individualni pogodbi	023																		
D. (del zap. 1, 4 in 7)	NETO PLAČE	024								4	4	6	5	4	1	4	x	x		
E.	ŠTEVILO ZAPOSLENIH OSEB, KI SO PREJELI:	xxx	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
9.	1. plačo	025														2	7	x	x	
10. (del zap. 9)	2. izplačilo za nadurno delo	026																	x	x
F.	PODATKI O ŠTEVILU PLAČANIH UR	xxx	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
11.	VSE URE	027													1	7	6	x	x	
12. (del zap. 11)	PLAČANE NADURE	028																	x	x

Dne 18.1. 2005

Žig

Podpis odgovorne osebe

Aleš Maslačević