

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA

ZAKLJUČNO DELO
ZA PRIDOBITEV STROKOVNIH ZNANJ ZA OPRAVLJANJE NALOG
POOBLAŠČENEGA REVIZORJA

**REVIDIRANJE STROŠKOV DELA V OKVIRU REVIDIRANJA
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V DRUŽBI ABC d. o. o.**

FEBRUAR 2023

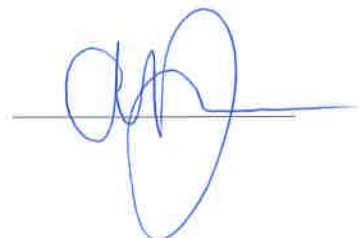
MOJCA MLAKAR

IZJAVA

MOJCA MLAKAR, vpisana v izobraževalni program za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, izjavljam, da sem avtorica tega zaključnega dela in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorski in sorodnih pravicah dovoljujem objavo zaključnega dela na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo.

V Ljubljani datum 28.2.2023

Podpis:

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized, cursive 'M' followed by a horizontal line extending to the right.

KAZALO

UVOD	1
Področje in problematika proučevanja	1
Namen.....	1
Cilj.....	2
Metode dela.....	2
1 PLAČE IN STROŠKI DELA	2
1.1 Opredelitev pojma plača	2
1.2 Opredelitev stroškov dela.....	3
1.3 Povračilo stroškov v zvezi z delom	3
1.4 Zakonodaja na področju obračuna plač.....	4
2 REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	6
2.1 Zakonske podlage revidiranja	6
2.1.1 Zakon o gospodarskih družbah.....	6
2.1.2 Zakon o revidiranju	6
2.1.3 Mednarodni standardi revidiranja.....	7
2.1.4 Računovodski standardi.....	7
2.2 Opredelitev in vrste revidiranja	7
2.3 Revizijski cilji	8
2.4 Pomembnost in revizijsko tveganje	9
2.4.1 Pomembnost	9
2.4.2 Revizijsko tveganje	10
2.5 Revizijski proces.....	11
2.6 Revizijski postopki	11
2.6.1 Postopki ocenjevanja tveganj pri kontroliranju	12
2.6.1.1 Kontrolno okolje	12
2.6.1.2 Postopek ocenjevanja tveganj	13
2.6.1.3 Kontrolne dejavnosti.....	13
2.6.1.4 Informacijski sistem in komuniciranje.....	14
2.6.1.5 Aktivnosti spremljanja kontrol.....	14
2.6.2 Postopki preizkušanja podatkov	14
2.6.2.1 Preizkusi podrobnosti poslov, saldov in razkritij.....	15
2.6.2.2 Analitični postopki.....	15
3 NAČRTOVANJE REVIZIJE DRUŽBE ABC, D. O. O.....	16
3.1 Predstavitev družbe	16
3.2 Načrtovanje revizije.....	17
3.3 Določitev zneska pomembnosti	18
3.4 Pregled medletnih računovodskih izkazov v fazi načrtovanja.....	20
3.4.1 Analitični pregled bilance stanja	20
3.4.2 Analitični pregled izkaza poslovnega izida	20
3.5 Določitev revizijskih ciljev na področju stroškov dela	21
3.6 Spoznavanje področja obračuna plač in vzpostavljenih notranjih kontrol.....	21
3.6.1 Področje obračuna plač.....	21
3.6.2 Vzpostavljene notranje kontrole.....	25
3.7 Preizkušanje notranjih kontrol.....	27
3.8 Opredelitev tveganj na področju stroškov dela.....	30

4	REVIZIJSKI POSTOPKI KOT ODZIV NA OCENJENA TVEGANJA NA PODROČJU STROŠKOV DELA V DRUŽBI ABC, D. O. O.	31
4.1	Analitični postopki pregleda stroškov dela	31
4.1.1	Analitični pregled stroškov dela v zaključni reviziji	32
4.1.2	Analitični pregled obveznosti iz naslova plač v zaključni reviziji	33
4.1.3	Pregled stroškov dela po mesecih in iskanje morebitnih odklonov ob upoštevanju povprečnega števila delavcev v zaključni reviziji	34
4.1.4	Kontrola evidentiranih stroškov prispevkov delodajalca v zaključni reviziji.....	35
4.1.5	Kontrola prometa na kontih plač v zaključni reviziji	35
4.2	Podrobno preizkušanje podatkov o stroških dela in obveznosti do zaposlenih	35
4.2.1	Kontrola obračuna plače za mesec november 2020 ter marec in julij 2021 na podlagi plačilnih list zaposlenih	36
4.2.1.1	Preverjanje obračuna plače za izbranega zaposlenega	37
4.2.2	Preverjanje obračuna bonitet	40
4.2.3	Uskladitev stanj obveznosti do zaposlenih z obrazcem REK-1 za mesec julij	41
4.2.4	Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec julij	42
4.2.5	Uskladitev obračuna regresa s stroški regresa in obrazci REK-1	42
4.2.6	Preveritev izračuna premije za poslovno uspešnost in prodajne premije s stroškom premije za poslovno uspešnost in prodajne premije	43
4.2.7	Preveritev izračuna in evidentiranja neizkoriščenih dopustov za leto 2020 in 2021	44
4.2.8	Preveritev terjatev iz naslova refundacij za bolezni	44
4.2.9	Preveritev izračuna in evidentiranja dolgoročnih rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade za leto 2021	45
4.3	Preverjanje obveznih razkritij o stroških dela v letnem poročilu	46
	SKLEP	46
5	LITERATURA IN VIRI	48
6	PRILOGE	1

KAZALO TABEL

Tabela 1: Revizijski cilji na področju stroškov dela in terjatev ter obveznosti do zaposlenih.....	21
Tabela 2: Analitični pregled stroškov dela v letu 2021 in primerjava z letom 2020.....	33
Tabela 3: Analitični pregled obveznosti iz naslova plač v letu 2021 in primerjava z letom 2020.....	33
Tabela 4: Bruto plača po mesecih glede na povprečno število delavcev	34
Tabela 5: Ocena prispevkov delodajalca.....	35
Tabela 6: Plačilna lista zaposlenega.....	38
Tabela 7: Kontrola obračuna prispevkov delavca in delodajalca.....	39
Tabela 8: Kontrola izračuna akontacije dohodnine.....	39
Tabela 9: Izračun bonitet za uporabo službenega vozila z nabavno vrednostjo 28.256 EUR v zasebne namene	40
Tabela 10: Izračun bonitet za uporabo službenega vozila z nabavno vrednostjo 40.756 EUR v zasebne namene	40
Tabela 11: Izračun bonitet za uporabo službenega vozila z nabavno vrednostjo 34.768 EUR v zasebne namene	41
Tabela 12: Usklajenost obveznosti iz naslova plač za mesec julij 2021 z obrazcem REK-1 in kumulativo	41
Tabela 13: Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec julij	42
Tabela 14: Prikaz knjiženja rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade na dan 31. 7. 2021	46

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Medletna bilanca stanja na 31. 5. 2021 s primerjavo na 31. 5. 2020 (v EUR)	1
Priloga 2: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1. 8. 2020–31. 5. 2021 v primerjavi z obdobjem 1. 8. 2019–31. 5. 2020	2
Priloga 3: Bilanca stanja na 31. 7. 2021 s primerjavo na 31. 7. 2020 (v EUR).....	3
Priloga 4: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1. 8. 2020–31. 7. 2021 v primerjavi z obdobjem 1. 8. 2019–31. 7. 2020	4

UVOD

PODROČJE IN PROBLEMATIKA PROUČEVANJA

Eden izmed temeljev za uspešno poslovanje podjetja in konkurenčnost na trgu so njegovi zaposleni. Zaposleni predstavljajo ključni dejavnik uspešnosti podjetja in njegovo najpomembnejše sredstvo, s katerim podjetje dosega svoje cilje na trgu. Vendar pa zaposlenih, čeprav predstavljajo najpomembnejše sredstvo podjetja, ne najdemo v bilanci stanja podjetja.

Zaposleni predstavljajo podjetju strošek, vendar so hkrati tudi temelj poslovanja družbe, zato je pravilen obračun plač pomemben ne samo zato, ker stroški dela znižujejo davčno osnovo davka od dohodkov pravnih oseb, temveč zaposlenim omogočajo pravice, ki jim pripadajo na podlagi zaposlitve.

Nekatera podjetja v računovodskih izkazih nepravilno prikazujejo podatke in informacije, tudi v zvezi s stroški, povezanimi z zaposlenimi, bodisi gre za lažno izkazane računovodske postavke bodisi za izogibanje obdavčitvi zaslužkov ali izplačevanje zaslužkov na nepravilen način, zato je izredno pomembno, da zunanji uporabniki računovodskih podatkov zaupajo v resničnost in poštenost informacij, predstavljenih v računovodskih izkazih.

Revizorjeva naloga je, da med revizijo računovodskih izkazov izvede postopke, s katerimi pridobi ustrezne in zadostne revizijske dokaze, da lahko potrdi resničnost in poštenost računovodskih izkazov.

Ustreznost in zadostnost revizijskih dokazov, ki ju mora med revidiranjem računovodskih izkazov pridobiti revizor, sta odvisni od revizijskega tveganja, pomembnosti in revizijskih ciljev. Pridobivanje revizijskih dokazov je proces, ki poteka skozi celoten potek revizije. V začetni fazi revizor spoznava delovanje podjetja, njegovo okolje in naredi začetno oceno revizijskega tveganja, na podlagi katere določi revizijske postopke. V naslednji fazi revizor spoznava in preizkuša notranje kontrole. V tretji fazi revizor pridobiva revizijske dokaze in presoja o pravilnosti podatkov na podlagi analitičnih postopkov in preizkusov podatkov. V zaključni fazi revizor na podlagi opravljenih revizijskih postopkov in ugotovljenih rezultatov izda revizorjevo mnenje.

Revizijske postopke pridobivanja revizijskih dokazov smo proučevali in predstavili na primeru družbe ABC, d. o. o., kjer je področje plač opredeljeno kot pomembno področje, saj stroški plač predstavljajo pomemben del vseh stroškov družbe in zato obstaja povečano tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih družbe.

NAMEN

Namen zaključnega dela je na primeru družbe ABC, d. o. o., predstaviti revizijske postopke, ki so bili uporabljeni pri revidiranju računovodskih izkazov za leto 2021 in na podlagi pridobljenih dokazov potrditi ustreznost revizorjevega mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov.

Poudarek je na predstavitvi revizijskih postopkov, uporabljenih pri revidiranju stroškov dela navedene družbe, s katerimi revizor pridobi ustrezno zagotovilo, da so uradne trditve v računovodskih izkazih, ki so povezane s stroški dela, pravilne.

CILJ

V zaključnem delu smo si zastavili naslednje cilje:

- preučiti posebnosti področja obračuna plač in računovodskega poročanja o stroških dela,
- preučiti postopke obračuna plač in vzpostavljene notranje kontrole na področju obračuna plač,
- raziskati revizijske postopke in metode, ki se uporabljajo pri revidiranju področja stroškov dela,
- prikazati revizijske postopke na področju revidiranja stroškov dela na praktičnem primeru,
- preučiti revizorjevo mnenje glede poštenosti in resničnosti navedb o stroških dela v računovodskih izkazih.

Zaključno delo je zasnovano kot strokovna analiza primera, saj bomo predstavili revizijske postopke pri revidiranju stroškov dela v okviru revizije računovodskih izkazov ter presodili o njihovi poštenu in resnični predstavitvi.

METODE DELA

Pri pripravi zaključnega dela smo uporabili dva metodološka pristopa, in sicer teoretičnega in empiričnega. V teoretičnem pristopu smo preučili domačo in tujo literaturo in vire s področja obračuna plač in stroškov dela, računovodske kot tudi revizijske standarde in pa zakonodajo s tega področja. Uporabili smo deskriptivno metodo, ki smo jo uporabili za zbiranje, analiziranje in povzemanje obstoječih teorij in praks s področja obračuna plač in stroškov dela ter s področja revidiranja.

V drugem delu smo uporabili empirični pristop, kjer smo teoretična spoznanja s področja obračuna plač in stroškov dela ter s področja revidiranja stroškov dela uporabili na praktičnem primeru družbe ABC, d. o. o. Uporabili smo analitično metodo raziskovanja in pridobili informacije, podatke in listine od družbe ABC, d. o. o. Podatke in listine smo pregledali in analizirali ter na podlagi zbranih podatkov oblikovali mnenje o resničnem in poštemem prikazu stroškov dela v računovodskih izkazih družbe ABC, d. o. o., za leto 2021.

1 PLAČE IN STROŠKI DELA

1.1 OPREDELITEV POJMA PLAČA

Plača je bruto zaslužek zaposlenega za opravljeno delo. Njena velikost je določena v pogodbi o zaposlitvi ne glede na vrsto zaposlitve. Računovodska obravnava je enaka ne glede na to, ali gre za pogodbo, ki se sklepa za določen ali nedoločen čas, polni ali skrajšani delovni čas, delo na domu ali drugo.

Plača je sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov (na primer za delovno dobo, za delo v času, ki je za zaposlenega manj ugoden, zaradi vplivov okolja in podobno). S kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi se določijo dodatki v nominalnih zneskih ali odstotkih od osnovne plače za polni delovni čas oziroma ustrezne urne postavke. Sestavni del plače so tudi naslednja plačila delodajalca delavcu (Bajuk Mušič, 2020, str. 54):

- poslovna uspešnost, ne glede na to, ali se določa posamično na uspešnost delavca ali kot uspešnost organizacije ali kombinacija obeh;

- udeležba pri dobičku zaposlenih; zaposleni, ki ni lastnik, ne more biti udeleženec pri dobičku; do njega so udeleženi lastniki, zato organizacija znesek, do katerega je upravičen zaposleni iz naslova morebitne delitve dobička, obravnava kot strošek dela;
- nadurno delo, torej za delo v delovnem času, ki presega polni delovni čas;
- druge ugodnosti, ki jih v zvezi z delom prejme delavec (bonitete, regres in drugo).

V Sloveniji je uveljavljen bruto sistem dohodkov, kar pomeni, da ima upravičenec do dohodka pravico do dohodka pred plačilom davkov in prispevkov, ki se v obliki davčnega odtegljaja odtegujejo in plačujejo iz navedenega dohodka. Z zakonom je dana obveznost izplačevalcu dohodka, da dohodek, ki pripada upravičencu, ne izplača v polnem (bruto) znesku, temveč dohodek zmanjša za z zakonom določen znesek davka in prispevkov ter ga plača v imenu in na račun upravičenca. Upravičenec do dohodka tako neposredno prejme dohodek, zmanjšan za znesek davka in prispevkov (Dohodnina – Dohodek iz zaposlitve, b.d.).

1.2 OPREDELITEV STROŠKOV DELA

Med stroški dela organizacija pripozna vse oblike zaslužkov zaposlenih. Ti vključujejo plačo in nadomestila, ki jih zaposleni prejme, ker ni delal, ter dajatve, ki so povezane s temi dohodki. V nekaterih primerih dobi organizacija (delodajalec) stroške dela delno ali v celoti povrnjene od tretjih oseb, denimo zaradi boleznin ali drugih zakonodajnih ukrepov. Povračilo takšnih stroškov pripozna kot samostojen poslovni dogodek. Navadno ga knjiži kot prihodek in ne kot zmanjšanje stroškov.

Zaslужke zaposlenih, kot so plačila za redno delo, nadomestila, ki delavcu pripadajo za čas, ko ne dela, poslovna uspešnost, povračila stroškov na službeni poti in podobno, organizacija razvrsti med stroške dela. Običajno bodo zaposleni delali na podlagi pogodbe o zaposlitvi, lahko pa tudi na drugi pogodbeni podlagi. Delavcu za delo v organizaciji pripada plača. Delodajalec jo obračuna v skladu s pogodbo o zaposlitvi, pri tem pa upošteva še določila kolektivne pogodbe in Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1).

Med stroške dela organizacija vključi (Bajuk Mušič, 2020, str. 53):

- plače, ki pripadajo zaposlenim, v bruto znesku,
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlenim za obdobje, ko ne delajo, v bruto znesku, ki bremenijo organizacijo,
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlenim,
- odpravnine, ki pripadajo zaposlenim, ko nehajo delati, in
- dajatve, ki v zvezi z zgoraj navedenimi dohodki bremenijo izplačevalca, to je delodajalca.

1.3 POVRAČILO STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM

Organizacija povračila zaposlenim, ki so v neposredni povezavi z opravljanjem dela, kot so zneski prevoza na delo in znesek za topli obrok med delom, pripozna kot stroške dela. Druge stroške, do katerih je delavec upravičen, ki niso v neposredni povezavi z opravljanjem dela, pa pripozna med ustreznimi vrstami stroškov storitev. Takšni primeri so potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški terenskega dela, nadomestilo za ločeno življenje in podobno. Med druga povračila zaposlenim v okviru stroškov dela bo organizacija pripoznala nadomestila, dana zaposlenim za uporabo lastnih sredstev (orodja in naprav) na domu, druge prejemke zaposlenih, kot so jubilejne nagrade (vezane na

izpolnitev delovne dobe), solidarnostna pomoč (vezana na nesrečne dogodke) in regres za letni dopust (vezan na pravico do letnega dopusta). Drugi prejemki iz delovnega razmerja, ki niso opredeljeni v ZDR-1, so urejeni v kolektivnih pogodbah ali pogodbah o zaposlitvi.

Pri obravnavi povračil stroškov v zvezi z delom je treba ločiti njihovo delovnopravno obravnavo od davčne obravnave. Pravico delavca do povračil stroškov v zvezi z delom ureja ZDR-1, ki v 130. členu določa, da mora delodajalec delavcu zagotoviti povračilo stroškov za prehrano med delom, stroškov za prevoz na delo in z dela ter stroškov, ki jih ima delavec pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Višina povračil tovrstnih stroškov se določi s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo ali z izvršilnim predpisom.

Pri davčni obravnavi povračil stroškov se v skladu z drugim odstavkom 44. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) kot podlago upošteva raven posameznih navedenih pravic delojemalcev, ki je določena z zakoni in s kolektivnimi pogodbami na ravni države.

Davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi z delom ureja ZDoh-2, ki v prvem odstavku 44. člena med dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, uvršča povračila stroškov v zvezi z delom pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Pogoje in višino povračil določa Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – Uredba (2006). Če delodajalec izplačuje povračila teh stroškov v znesku, ki presega znesek, ki ga za navedena povračila določa Uredba kot neobdavčen, se znesek posameznega povračila v delu, ki presega znesek, določen v Uredbi, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja (Dohodnina – Dohodek iz zaposlitve, b.d.).

1.4 ZAKONODAJA NA PODROČJU OBRAČUNA PLAČ

Področje obračuna plač ureja več zakonov in podzakonskih predpisov, med katerimi so najpomembnejši:

- Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1),
- Zakon o dohodnini (ZDoh-2),
- Zakon o prispevkih za socialno varnost (ZPSV),
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2),
- Zakon o minimalni plači (ZMinP),
- Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja,
- posamezne kolektivne pogodbe.

Zakon o delovnih razmerjih (2013) definira delovno razmerje, hkrati pa določa pravice in dolžnosti delavca in delodajalca na podlagi delovnega razmerja. Delovno razmerje je v ZDR-1 opredeljeno kot razmerje med delavcem in delodajalcem, v katerem se delavec prostovoljno vključi v organiziran delovni proces delodajalca in v njem za plačilo, osebno in nepretrgano opravlja delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca (Dohodnina – Dohodek iz zaposlitve, b.d.).

ZDR-1 v 126. členu določa, da je plačilo za delo po pogodbi o zaposlitvi sestavljeno iz plače, ki mora biti vedno v denarni obliki, in morebitnih drugih vrstah plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo. Pri plači mora delodajalec upoštevati minimum, določen z zakonom oziroma kolektivno pogodbo, ki neposredno zavezuje delodajalca (Dohodnina – Dohodek iz zaposlitve, b.d.).

Zakon o dohodnini (2011) določa zavezanca za dohodnino, to so fizične osebe, predmet obdavčitve, torej kateri dohodki so predmet obdavčitve po ZDoh-2, neobdavčene dohodke in oproščene dohodke. V ZDoh-2 so opredeljene davčne olajšave kakor tudi stopnje dohodnine.

Zakon o prispevkih za socialno varnost (1996) določa obračunavanje in plačevanje ter stopnje prispevkov za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in za zaposlovanje v skladu z zakoni, na podlagi katerih so prispevki uvedeni, ter določa osnovo za obračunavanje in plačevanje prispevkov za zaposlovanje.

Osnova za plačilo prispevkov je za delavce v delovnem razmerju plača oziroma nadomestilo plače. Za delavce v delovnem razmerju pri delodajalcih na območju Republike Slovenije (RS) je osnova za plačilo prispevkov plača, kot bi jo delavec prejel za enako delo v RS. Stopnje prispevkov za socialno varnost, ki se obračunavajo in plačujejo od prejemkov iz delovnega razmerja, so določene v 8. do 14. členu tega zakona.

Zakon o davčnem postopku (2011) ureja:

- obračunavanje, odmero, plačevanje, vračilo, nadzor in izvršbo davkov (v nadaljnjem besedilu: pobiranje davkov);
- pravice in obveznosti zavezancev ali zavezank za davek (v nadaljnjem besedilu: zavezanci za davek), državnih in drugih organov, ki so v skladu z zakonom pristojni za pobiranje davkov, ter drugih oseb v postopku pobiranja davkov,
- varovanje podatkov, pridobljenih v postopku pobiranja davkov;
- medsebojno pomoč pri pobiranju davkov in izmenjavi podatkov z drugimi državami članicami Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: države članice EU), s tretjimi državami in ozemlji.

V 57. členu ZDavP-2 je določena obveznost, da delodajalec, ki se v primeru izplačila dohodkov iz zaposlitve šteje za plačnika davka, za davčnega zavezanca izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj. Plačnik davka izračuna davek na podlagi davčne osnove, davčnih olajšav in davčnih stopenj, določenih v zakonu o obdavčenju.

Zakon o minimalni plači (2010) določa minimalno plačo, ki velja za vse delodajalce v RS in za vse delavce, zaposlene pri delodajalcih v RS. Minimalna plača je najnižje plačilo za opravljeno delo za polni delovni čas oziroma z njim izenačen delovni čas. Zakon določa, da se v minimalno plačo ne všttevajo dodatki, določeni z zakoni in drugimi predpisi ter s kolektivnimi pogodbami, prav tako pa tudi ne del plače za delovno uspešnost in plačilo za poslovno uspešnost, v kolikor je dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi.

V minimalno plačo tudi ni možno všttevati povračil stroškov, ki jih je delodajalec dolžan izplačati delavcu, kot so povračilo stroškov za prehrano med delom, za prevoz na delo in z dela, stroškov na službenem potovanju, kot tudi ne drugih prejemkov iz delovnega razmerja, kot so regres za letni dopust, odpravnine in jubilejne nagrade.

2 REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

2.1 ZAKONSKE PODLAGE REVIDIRANJA

2.1.1 Zakon o gospodarskih družbah

Zakon o gospodarskih družbah (2009) določa splošna pravila o računovodenju, za bolj podrobna navodila o računovodenju pa napotuje na uporabo Slovenskih računovodskih standardov (SRS) in Mednarodnih računovodskih standardov (MSRP). Zakon opredeljuje zavezance za revizijo ter roke za predložitev revidiranega letnega poročila Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES).

Zavezane k revidiranju letnih poročil so v skladu s 57. členom ZGD-1 srednje in velike kapitalske družbe, vendar pa ne smemo pozabiti na 55. člen ZGD-1, ki kot velike kapitalske družbe definira subjekte javnega interesa, družbe, ki kotirajo na borzi, in družbe, zavezane h konsolidaciji.

Za določitev velikosti družb se uporabljajo tri merila, in sicer čisti prihodki od prodaje, povprečno število zaposlenih in vrednost aktive. Družba, ki dve leti zapored izpolni merila za srednjo ali veliko družbo, je zavezana k reviziji letnega poročila. Poleg revizije, ki je predpisana v 55. in 57. členu ZGD-1, se lahko družbe odločijo tudi za prostovoljno revizijo, ki se večinoma izvaja na zahtevo lastnikov, nadzornih svetov in posojilodajalcev.

2.1.2 Zakon o revidiranju

Zakon o revidiranju (2008) ureja revidiranje, strokovna področja, povezana z revidiranjem, nadzor nad revidiranjem in ocenjevanjem vrednosti ter delovanje Slovenskega inštituta za revizijo (SIR) in Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (ANR).

V 5. členu ZRev-2 je določeno, da lahko storitve revidiranja opravlja samo revizijska družba oziroma v imenu revizijske družbe osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in so s to revizijsko družbo v delovnem razmerju za poln delovni čas. Revizijske družbe smejo izvajanje posameznih postopkov revidiranja poveriti tudi drugim osebam, ki niso v delovnem razmerju z revizijsko družbo, vendar le, če je njihovo delovanje skrbno načrtovano in nadzirano s strani odgovorne osebe. Storitve revidiranja lahko opravlja tudi revizijsko podjetje, ki ima dovoljenje pristojnega organa države članice v drugi državi članici in je registrirano pri ANR, če ključni revizijski partner, ki izvaja revizijo v imenu revizijskega podjetja, izpolnjuje pogoje iz tega zakona.

ANR je nadzorni in regulatorni organ na področju revidiranja in ima v skladu s 73. členom ZRev-2 pristojnost, da opravlja nadzor nad zakonitostjo in kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. ANR lahko v primeru, da ugotovi nepravilnosti pri osebi, nad katero opravlja nadzor:

- izda odredbo o odpravi kršitve in naložitvi popravljalnih ukrepov;
- izda odredbo o dodatnem ukrepu;
- izda opomin;
- začasno prepove opravljanje obveznih revizij ali podpisovanje revizijskih poročil;
- odvzame dovoljenje, ki ga je oseba pridobila na podlagi tega zakona;

- z odredbo začasno prepove izvajanje funkcij in lastniške udeležbe v revizijskih družbah ter funkcij v subjektih javnega interesa;
- z odredbo prepove opravljanja revizijske dejavnosti;
- z odredbo prepove oglaševanje ali zavajajoče oglaševanje v zvezi z opravljanjem revizijske dejavnosti ali
- z odredbo prepove osebi, da se predstavlja za pooblaščenega revizorja ali revizijsko družbo.

2.1.3 Mednarodni standardi revidiranja

ZRev-2 v 4. členu določa, da se revidiranje izvaja na podlagi Mednarodnih standardov revidiranja (MSR). MSR predstavljajo strokovno podlago za delo pooblaščenih revizorjev.

Pri revidiranju računovodskih izkazov revizor presoja, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. V skladu z MSR 200 je primeren okvir računovodskega poročanja lahko okvir poštene predstavitve ali pa okvir skladnosti. Kadar je okvir računovodskega poročanja okvir poštene predstavitve, kar je običajno za računovodske izkaze za splošen namen, se po MSR zahteva mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni oziroma ali so resničen in pošten prikaz. Kadar pa je okvir računovodskega poročanja okvir skladnosti, je zahtevano mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s tem okvirom (Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, 2009, str. 18).

2.1.4 Računovodski standardi

Za presojo, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, je pomembno, da revizor pozna računovodske standarde SRS, MSRP in GAAP, ki določajo sestavo računovodskih izkazov in na podlagi katerih revizor poda svoje mnenje.

Pri pripravi računovodskih izkazov uporabljamo računovodska pravila, ki jih podrobneje določajo računovodski standardi. V Sloveniji uporabljamo večinoma SRS. V skladu s 54. členom ZGD-1 so družbe, ki morajo sestaviti konsolidirano letno poročilo, zavezane k uporabi MSRP. Poleg tega zakon določa obvezno uporabo MSRP tudi za banke, zavarovalnice in druge družbe, če tako odloči skupščina družbe. V tem primeru jih morajo uporabljati najmanj pet let.

SRS, ki opredeljuje področje plač, je SRS 13 – Stroški dela in stroški povračil, mednarodni računovodski standard, ki opredeljuje področje plač, pa je MRS 19 – Zaslužki zaposlencev. SRS 13 (Slovenski računovodski standardi (2016), 2015) se uporablja pri razvrščanju, pripoznanju, merjenju in razkrivanju stroškov dela in stroškov povračil. MRS 19 pa se uporablja pri pripoznanju, merjenju kratkoročnih, dolgoročnih in pozaposlitvenih zaslužkov ter odpravnin zaposlencev in razkrivanju zaslužkov zaposlencev.

2.2 OPREDELITEV IN VRSTE REVIDIRANJA

V skladu s 3. členom ZRev-2 pomeni revidiranje revizijo posamičnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na

podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

V istem členu je opredeljena tudi revizija posamičnih računovodskih izkazov ali konsolidiranih računovodskih izkazov, ki je opredeljena kot preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovnega izida pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Za sestavljanje in pripravo računovodskih izkazov je odgovorno poslovodstvo posamezne družbe. Namen revizije in naloga revizorja je, da potrdi resničnost in poštenost računovodskih izkazov s pridobivanjem ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov. Potrditev resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov omogoča zunanjim uporabnikom le-teh sprejemanje ekonomskih odločitev. Pri sprejemanju ekonomskih odločitev se ni možno izogniti tveganju, vendar neodvisna potrditev verodostojnosti podatkov, ki so osnova za odločanje, v določeni meri zniža tveganje za napačne odločitve.

Revidiranje ločujemo glede na namen in glede na vrsto organa, ki revizijo opravlja. Glede na namen ločimo revizijo računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja. Glede na vrsto organa, ki izvaja revizijo, pa ločimo zunanje, notranje in državno revidiranje.

2.3 REVIZIJSKI CILJI

Glavni revizorjevi cilji pri opravljanju revizije računovodskih izkazov so (MSR 200, odstavek 11):

- pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in
- poročati o računovodskih izkazih in obveščati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR.

Poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov oblikuje uradne trditve, ki se nanašajo na posamezne transakcije na kontih oziroma na končne salde na kontih. Na podlagi teh uradnih trditvev revizor določi revizijske cilje tako, da jih poveže z uradnimi trditvami poslovodstva.

Uradne trditve o vrstah poslov in transakcij:

- nastanek – posli in dogodki, ki so bili evidentirani ali razkriti, so se zgodili, in taki posli in dogodki pripadajo organizaciji;
- popolnost – vsi posli in dogodki, ki bi morali biti evidentirani, so evidentirani in vsa povezana razkritja, ki bi morala biti vključena v računovodske izkaze, so bila vključena;
- točnost – zneski in drugi podatki v zvezi z evidentiranimi posli in dogodki so bili primerno evidentirani in povezana razkritja so bila primerno izmerjena in opisana;
- časovna uvrstitev – posli in dogodki so bili evidentirani v pravilnem obračunskem obdobju;
- razvrstitev – posli in dogodki so bili evidentirani na pravilne konte;

- predstavitev – posli in dogodki so primerno združeni ali razčlenjeni in jasno opisani, povezana razkritja so ustrezna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

Uradne trditve o saldi na kontih in povezanih razkritij (MSR 315, odstavek A190):

- obstoj ali pojavitev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu obstajajo;
- pravice in obveznosti – organizacija ima ali nadzoruje pravice do sredstev in finančne obveznosti so obveznosti organizacije;
- popolnost – vsa sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu, ki bi morali biti evidentirani, so bili evidentirani in vsa povezana razkritja, ki bi morala biti vključena v računovodske izkaze, so bila vključena;
- točnost, vrednotenje in razporeditev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu so bili vključeni v računovodske izkaze v primernih zneskih in vse iz tega izhajajoče prilagoditve vrednotenja ali razporeditve so bile primerno evidentirane, povezana razkritja so bila primerno izmerjena in opisana;
- razvrstitev – sredstva, obveznosti in deleži v lastniškem kapitalu so bili evidentirani na pravih kontih;
- predstavitev – sredstva, obveznosti, deleži v lastniškem kapitalu so primerno združeni ali razdruženi in jasno opisani; povezana razkritja so ustrezna in razumljiva v okviru zahtev primernega okvira računovodskega poročanja.

Revizorjev cilj je izvesti revizijo tako, da pridobi zadostne dokaze o pravilnosti posameznih transakcij, evidentiranih na kontu, kakor tudi dokaze o tem, da so končni saldi na kontih pravilni. Na podlagi tega lahko revizor sprejme odločitve o tem, ali so uradne trditve posloводства, ki se nanašajo na posamezne konte, pravilne.

2.4 POMEMBOST IN REVIZIJSKO TVEGANJE

Za pridobitev primernega zagotovila o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter za zagotovitev, da ti ne vsebujejo pomembno napačnih navedb, je treba pridobiti revizijske dokaze. Vrsta in obseg revizijskih dokazov je odvisna od pomembnosti in revizijskega tveganja.

2.4.1 Pomembnost

Napačna navedba v računovodskih izkazih se šteje za pomembno, če napačna navedba ali izpustitev določene navedbe v računovodskih izkazih pomembno vpliva na presojo uporabnikov računovodskih izkazov. Ločimo pomembnost na ravni računovodskih izkazov in pa izvedbeno pomembnost, ki je določena na ravni kontov.

Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije je področje, ki ga obravnava MSR 320. Določitev pomembnosti je stvar revizorjeve strokovne presoje, nanjo pa vpliva dojemanje potreb uporabnikov računovodskih izkazov v zvezi z računovodskimi informacijami. Pomembnost se uporablja pri načrtovanju revizije, pri preizkušanju podatkov in pri vrednotenju učinkov ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih neugotovljenih napačnih navedb na računovodske izkaze ter pri oblikovanju mnenja v revizorjevem poročilu.

Skladno s 6. odstavkom MSR 320 pomembnost, določena pri načrtovanju revizije, ne opredeljuje nujno zneska, pod katerim bodo nepopravljene napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj vedno ovrednotene kot nepomembne. Okoliščine v zvezi z nekaterimi napačnimi navedbami lahko povzročijo, da jih bo revizor ocenil kot pomembne, čeprav so pod pragom pomembnosti.

Poleg pomembnega zneska za celoto računovodskih izkazov je v skladu z MSR 320 treba opredeliti tudi znesek ali zneske izvedbene pomembnosti, ki jo revizor določi nižje, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov, tako da zmanjša na primerno nizko raven verjetnost, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegel pomembnost za celoto računovodskih izkazov. Kjer je to primerno, se izvedbena pomembnost nanaša tudi na znesek ali zneske, ki jih revizor določi nižje od ravni pomembnosti za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja. Znesek izvedbene pomembnosti v nobenem primeru ne more biti višji od 75 % zneska pomembnosti, veljavne za celoto računovodskih izkazov.

Najmanjši znesek napake, na katerega je treba opozoriti naročnika in ga je revizor dolžan določiti v skladu z MSR 450, ne sme presegati 5 % zneska pomembnosti za celoto računovodskih izkazov.

Poleg kvantitativnih dejavnikov je pri presoji, ali so napake pomembne, treba upoštevati tudi kvalitativne dejavnike. V določenih primerih lahko revizor na primer sklene, da je posamezna napačna navedba pomembna, čeprav ne presega ravni pomembnosti, ki jo je določil revizor. (Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije, 2014):

2.4.2 Revizijsko tveganje

Revizijsko tveganje (RT) je tveganje, da revizor izda pozitivno mnenje o računovodskih izkazih, ki so pomembno nepravilni ali vsebujejo pomembne napačne navedbe. Ker je skoraj vedno praktično nemogoče obnoviti vse transakcije, ki so bile zajete v računovodske izkaze, mora revizor sprejeti določeno stopnjo revizijskega tveganja.

Revizijsko tveganje je sestavljeno iz treh vrst tveganj. Te so:

- Tveganje pri delovanju (TD): to je tveganje, da so uradne trditve o saldu na kontu dovzetne za napake ali prevare, ki bi bile lahko posamično ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami pomembne ob predpostavki, da za te uradne trditve niso vzpostavljene notranje kontrole. Ocena tveganja pri delovanju se postavi po pogovoru s poslovodstvom in na podlagi poznavanja delovanja podjetja.
- Tveganje pri kontroliranju (TK): to je tveganje, da notranje kontrole, ki so vzpostavljene v podjetju, ne bodo preprečile ali odkrile pomembne nepravilnosti ali napačne navedbe salda na kontu ali uradne trditve o saldu na kontu. Ocena tveganja pri kontroliranju se poda na podlagi razumevanja ustroja notranjih kontrol in na podlagi ocenjene učinkovitosti le-teh.
- Tveganje pri odkrivanju (TO): to je tveganje, da revizor med revizijo ne bo odkril pomembne nepravilnosti ali napačne navedbe salda na kontu ali uradne trditve o saldu na kontu, tudi če ta obstaja. Tveganja pri odkrivanju ni mogoče v celoti odpraviti, saj revizor ne pregleda vseh poslov in zneskov na kontih, lahko pa se zmanjša z obsegom pregledanih podatkov.

Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju se razlikujeta od tveganja pri odkrivanju po tem, da sta to tveganji, ki obstajata na ravni družbe zaradi izostanka notranjih kontrol ali zaradi

neučinkovitosti notranjih kontrol. Tveganje pri odkrivanju pa je odvisno od revizorja ter je povezano z vrsto, obsegom in časovnim razporedom njegovih postopkov.

Revizor mora oceniti, kolikšno je tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju ter na podlagi teh ocen določiti ustrezne postopke preizkušanja podatkov, da zmanjša tveganje pri odkrivanju na tako stopnjo, da bo na koncu po njegovem mnenju stopnja celotnega revizijskega tveganja sprejemljivo nizka.

Revizorjeva ocena tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju na eni strani ter sprejemljiva stopnja tveganja pri odkrivanju na drugi strani sta med seboj povezani. Čim više oceni revizor stopnjo tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, tem prepričljivejše dokaze mora pridobiti, da s tem zmanjša revizijsko tveganje (Skitek, 2016).

2.5 REVIZIJSKI PROCES

Ne glede na predmet revizije je revidiranje računovodskih izkazov proces, ki ga lahko razdelimo v štiri faze:

- načrtovalna stopnja, ki služi seznanjanju s poslovanjem,
- stopnja spoznavanja in preizkušanja delovanja notranjih kontrol,
- stopnja zbiranja in ovrednotenja dokazov,
- stopnja poročanja o izledkih revizije.

V načrtovalni fazi revizije se revizor seznanja s poslovanjem družbe in okolja, v katerem le-ta posluje, z računovodskimi usmeritvami družbe in notranjim kontroliranjem. V tej fazi revizor naredi oceno tveganja pri delovanju, določi raven pomembnosti, opredeli ključna revizijska tveganja in določi revizijske postopke.

V naslednji fazi revizor spoznava ustroj in delovanje notranjih kontrol. Če so notranje kontrole ustrezno vzpostavljene, revizor preizkusi njihovo delovanje. Od delovanja notranjih kontrol je odvisna količina revizijskih dokazov v naslednji fazi. V tej fazi revizor oceni tveganje pri kontroliranju.

V tretji fazi revizor opravlja postopke preizkušanja podatkov z namenom pridobivanja dokazov, da so uradne trditve poslovanja o popolnosti in točnosti pravilne. Postopke preizkušanja podatkov delimo na analitične postopke in na podrobno preizkušanje podatkov, V tej fazi revizor oceni tveganje pri odkrivanju.

V zadnji fazi poteka komunikacija med revizorjem in poslovojem glede ugotovitev med procesom revizije. Revizor sporoči glede ugotovljenih nepravilnosti in možnih rešitev le-teh ter glede oblikovanja mnenja o računovodskih izkazih. Revizor o ugotovitvah poroča v revizorjevem poročilu, ki vsebuje tudi revizijsko mnenje. V tej fazi poda revizor oceno o celotnem revizijskem tveganju.

2.6 REVIZIJSKI POSTOPKI

Revizijski postopki so vrsta procesov oz. metod, ki jih revizor uporablja za pridobivanje zadostnih revizijskih dokazov za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih. Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje,

potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje in analitične postopke (MSR 315, odstavek 14).

Vrsta revizijskih postopkov, ki jih revizor izvaja med revizijo računovodskih izkazov, je odvisna od ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe. Pri reviziji računovodskih izkazov revizor praviloma uporablja dve vrsti postopkov:

- postopke ocenjevanja tveganj, kjer revizor s spoznavanjem organizacije, okolja, v katerem posluje, in ustroja notranjega kontroliranja ocenjuje tveganje pomembno napačne navedbe (MSR 315, odstavek 19);
- postopke preizkušanja podatkov, kjer revizor z različnimi postopki preizkusa podatkov pridobiva zadostne in ustrezne revizijske dokaze za uradne trditve v računovodskih izkazih (MSR 330, odstavek 18-23).

2.6.1 Postopki ocenjevanja tveganj pri kontroliranju

Postopki ocenjevanja tveganj so postopki, ki jih revizor opravi z namenom spoznavanja organizacije in njenega okolja ter so namenjeni prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe. Sestavljeni so iz (MSR 315, odstavek 14):

- poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih primernih posameznikih v organizaciji,
- analitičnih postopkov,
- opazovanja in pregledovanja.

V skladu z MSR 315 (MSR 315, odstavek 12m) je notranje kontroliranje proces, ki ga zasnujejo, vzpostavijo in vzdržujejo pristojne osebe, ki poskrbijo za sprejemljivo zagotovilo o doseganju ciljev organizacije, za zanesljivost računovodskega poročanja, uspešnost in učinkovitost poslovanja in za skladnost z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi.

Pri ocenjevanju tveganj ima najpomembnejšo vlogo ustroj sistema notranjega kontroliranja. Revizor ugotavlja, ali so notranje kontrole vzpostavljene na vseh ravneh v družbi, ne samo na ravni računovodskih izkazov, in ali so le-te delujoče in učinkovite pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev (MSR 330, odstavek 10)

Sistem notranjega kontroliranja je sestavljen iz petih medsebojno povezanih sestavin (MSR 315, odstavek 12m):

- okolja kontroliranja,
- postopka ocenjevanja tveganj v organizaciji,
- postopka spremljanja sistema notranjega kontroliranja v organizaciji,
- informacijskega sistema in komuniciranja in
- kontrolnega delovanja.

2.6.1.1 Kontrolno okolje

Kontrolno okolje je skupek usmeritev in procesov, ki jih organizacija vzpostavi z namenom doseganja določenih ciljev in ki predstavljajo podlago za izvajanje notranjega kontroliranja v organizaciji (MSR 315, odstavek 12c). V okviru spoznavanja kontrolnega okolja revizor ocenjuje, ali poslovodstvo v družbi ustvarja in ohranja poštene in etične vrednote ter ali kontrolno okolje zagotavlja primeren temelj za druge sestavine sistema notranjega kontroliranja v organizaciji, upoštevajoč vrsto in

zapletenost organizacije (MSR 315, odstavek 21). Okolje kontroliranja zagotavlja splošni temelj za delovanje drugih sestavin sistema notranjega kontroliranja. Okolje kontroliranja neposredno ne preprečuje ali odkriva in popravlja napačnih navedb, vendar pa lahko vpliva na uspešnost kontrol v drugih sestavinah sistema notranjega kontroliranja. Zato revizorjevo poznavanje in ovrednotenje kontrolnega okolja in njegovega vpliva na ustroj notranjega kontroliranja vpliva na njegovo prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in vpliva na njegovo načrtovanje nadaljnjih postopkov (MSR 315, odstavek A95).

V skladu z MSR 315 (MSR 315, Dodatek 3, odstavek 6) se med sestavine okolja kontroliranja uvrščajo ustvarjanje in ohranjanje neoporečnosti in etičnih vrednot, dodeljevanje in uresničevanje pristojnosti in odgovornosti, odgovornost pristojnih za upravljanje, ravnanje posloводства, ustroj organizacije in ravnanje s človeškimi viri.

2.6.1.2 Postopek ocenjevanja tveganj

Z izvajanjem postopkov ocenjevanja tveganj v organizaciji revizor na podlagi MSR 315 spoznava postopke ocenjevanja tveganj in ugotavlja, ali v organizaciji obstajajo postopki za prepoznavanje tveganj, ki so pomembni za računovodsko poročanje, ali obstajajo postopki za presojo bistvenih tveganj, vključno z oceno verjetnosti njihovega nastanka, in ali obstajajo ukrepi kot odziv na prepoznana tveganja. Če ima organizacija take postopke uveljavljene, revizor preveri njihovo delovanje in ovrednoti, ali so ti postopki primerni za organizacijo. Če takih postopkov v organizaciji ni, revizor pri poslovodstvu poizveduje, na kakšen način potekata v organizaciji prepoznavanje in obravnava poslovnih tveganj (MSR 315, odstavek 24).

Tveganja, pomembna za zanesljivo računovodsko poročanje, vključujejo zunanje in notranje dogodke, posle ali okoliščine, ki se lahko pojavijo in negativno vplivajo na sposobnost organizacije, da sklene, evidentira, obdeluje in poroča o računovodskih informacijah, ki so skladne z uradnimi trditvami posloводства v računovodskih izkazih. Tveganja se lahko pojavijo ali spremenijo zaradi okoliščin, kot so spremembe v okolju poslovanja zaradi novega osebja, novega ali prenovljenega informacijskega sistema, hitre rasti, zaradi novih tehnologij, novega poslovnega modela, poslovanja v tujini ali novih računovodskih načel (MSR 315, Dodatek 3, odstavek 9)

2.6.1.3 Kontrolne dejavnosti

Kontrolne dejavnosti so postopki, vzpostavljeni, da preprečujejo ali odkrivajo tveganja pomembno napačnih navedb, in vključujejo celo vrsto ročnih in samodejnih aktivnosti. Med revizijo računovodskih izkazov revizor spoznava kontrolne dejavnosti, ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov in na podlagi ocenjene učinkovitosti načrtuje nadaljnje revizijske postopke (MSR 315, odstavek 24). Kontrolne dejavnosti so sestavljene iz postopkov in usmeritev v okviru okolja informacijske tehnologije ali v ročnem sistemu, med katere spadajo dovoljenja in odobritve, uskladitve, preverjanja (kot so preverjanje urejanja in preverjanje ustreznosti ali samodejni izračuni), ločevanje nalog, fizične in logične kontrole, vključno s tistimi, ki obravnavajo varovanje sredstev (MSR 315, odstavek A153).

2.6.1.4 Informacijski sistem in komuniciranje

Revizor v okviru spoznavanja notranjega kontroliranja spozna tudi informacijski sistem, ki je pomemben za pripravo računovodskih izkazov. Revizor se pri tem osredotoča na postopke v okviru informacijske tehnologije in na ročne postopke, s katerimi se posli evidentirajo, obdelajo, popravijo in vključijo v glavno knjigo, in kako se o njih poroča v računovodskih izkazih (MSR 315, odstavek 25). V okviru seznanjanja z informacijskim sistemom se revizor seznanja tudi z načinom zajemanja informacij v informacijskem sistemu, ki niso neposredno povezani s pripravo računovodskih izkazov. To vključuje seznanjanje s podatki, postopki, osebjem, računalniškimi programi in informacijsko infrastrukturo (MSR 315, odstavek A123-146).

2.6.1.5 Aktivnosti spremljanja kontrol

MSR 315 (MSR 315, Dodatek 3, odstavek 10) opredeljuje postopek ocenjevanja učinkovitosti in uspešnosti delovanja notranjega kontroliranja kot spremljanje delovanja kontrol. V okviru revizije računovodskih izkazov se revizor seznanja s postopki, ki jih družba uporablja za spremljanje uspešnosti kontrol in prepoznavanje ter odpravljanje prepoznanih pomanjkljivosti kontrol (MSR 315, odstavek 24).

V družbah, kjer je vzpostavljena notranja revizija, le-ta ovrednoti in spremlja uspešnost delovanja notranjih kontrol ter redno podaja informacije o uspešnosti in učinkovitosti delovanja notranjih kontrol ter podaja priporočila za izboljšave delovanja le-teh (MSR 315, Dodatek 3, odstavek 11)

Revizor v skladu z MSR 330 (MSR 330, odstavek 8a) načrtuje in opravi preizkuse kontrol, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede uspešnosti delovanja preučevanih notranjih kontrol. Preizkusi kontrol se izvedejo, če revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno in postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev (MSR 330, odstavek 8b).

Pri preizkusih notranjih kontrol so pomembni vrsta, obseg in čas preizkusov kontrol. Revizor opravlja postopke za pridobitev dokazov o uspešnosti delovanja kontrol tako, da ugotavlja, kako so kontrole delovale, ali so delovale dosledno, kako pogosto so se izvajale, kdo jih je izvajal in ali so odvisne od drugih kontrol (MSR 330, odstavek 10).

2.6.2 Postopki preizkušanja podatkov

Postopek preizkušanja podatkov je revizijski postopek za odkrivanje pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev in za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev, ki obsega (MSR 330, odstavek 4a):

- preizkuse podrobnosti (vrst poslov, saldov na kontih in razkritij) ter
- analitične postopke preizkušanja podatkov.

2.6.2.1 Preizkusi podrobnosti poslov, saldov in razkritij

Preizkusi podrobnosti so postopki preizkušanja podatkov in eden izmed revizijskih postopkov, ki se izvajajo z namenom pridobivanja zadostnih revizijskih dokazov za oblikovanje sklepa o računovodskih izkazih (MSR 330, odstavek 4).

Na obseg izvajanja postopka preizkusov podrobnosti vplivajo revizorjeve ugotovitve o uspešnosti delovanja notranjih kontrol. V primeru, da izidi preizkusov notranjih kontrol pokažejo nezanesljivost delovanja le-teh, je treba obseg postopkov preizkušanja podatkov povečati (MSR 330, odstavek A46).

Za pridobivanje zadostnih revizijskih dokazov lahko revizor izbira med različnimi načini izbiranja podatkov za preizkus. Revizor ima na voljo izbiranje vseh postavk (stoodstotni pregled); izbiranje določenih postavk in revizijsko vzorčenje. Izbira enega od teh načinov ali njihove kombinacije je odvisna od tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi s preizkušano uradno trditvijo in glede na praktičnost in učinkovitost različnih načinov (MSR 500, odstavek A33f).

2.6.2.2 Analitični postopki

Analitični postopki so sestavljeni iz ovrednotenja računovodskih informacij s proučevanjem verjetnih razmerij tako med računovodskimi kot tudi med neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, kot je potrebno za ugotovljena nihanja ali razmerja, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek odstopajo od pričakovanih vrednosti (MSR 520, odstavek 7)

Na obseg izvajanja analitičnih postopkov vplivajo revizorjeve ugotovitve o uspešnosti delovanja notranjih kontrol (MSR 520, odstavek A13).

Za izvajanje analitičnih postopkov je mogoče uporabljati različne metode. Odločitev, katere postopke kaže izvesti in ali uporabiti tudi analitične postopke preizkušanja podatkov, temelji na revizorjevi presoji o pričakovani uspešnosti in učinkovitosti razpoložljivih revizijskih postopkov za zmanjšanje revizijskega tveganja na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven (MSR 520, odstavek A4). Analitični postopki so uporabni ob majhnem tveganju pri kontroliranju, ko je ustroj notranjega kontroliranja v revidiranem podjetju takšen, da so notranje kontrole vzpostavljene in delujejo. Analitični postopki so uporabnejši takrat, ko je poslovanje revidiranega podjetja stabilno in deluje v zreli panogi. Ko je podjetje zrelo in stabilno, so tveganja pri poslovanju nižja, kar znižuje tudi revizijsko tveganje. Analitični postopki preizkušanja podatkov so načeloma uporabnejši za velik obseg poslov, ki postanejo sčasoma predvidljivi, kar velja na primer za računovodsko evidentiranje stroškov dela (Cimerman, 2013, str. 9).

V zaključni fazi revizije revizor izoblikuje in izvede analitične postopke, ki mu pomagajo pri oblikovanju celovitega sklepa, ali so računovodski izkazi skladni z njegovimi pričakovanji glede na poznavanje organizacije (MSR 520, odstavek 6).

3 NAČRTOVANJE REVIZIJE DRUŽBE ABC, D. O. O.

3.1 PREDSTAVITEV DRUŽBE

Revidirana družba ABC, d. o. o., je bila ustanovljena leta 2004. Glavna dejavnost družbe je druga specializirana gradbena dela, pri čemer se družba ukvarja pretežno z opravljanjem storitev z dvigali in opravljanjem storitev dajanja dviznih ploščadi v najem. Vizija družbe je povečati delež prodaje na slovenskem trgu.

Družba je v 100-% lasti tuje družbe in ima še pet sestrskih družb, ki so prav tako v 100-% lasti tuje družbe. Družba ABC, d. o. o., je organizirana tako, da ima direktorja, ki je tuja oseba, in pa lokalno poslovodstvo – prokurista, ki je tudi zaposlen v družbi in je odgovoren za poslovanje družbe v Sloveniji. Družba deluje na dveh dislociranih lokacijah. Poslovodstvo slovenske družbe je odgovorno tudi za poslovanje družb znotraj skupine, ki delujejo na trgih bivše Jugoslavije.

Družba ima vpeljanih več standardov ISO in internih standardov oz. pravilnikov tudi na področju ravnanja z zaposlenimi in nagrajevanja le-teh. Družba izplačuje nagrade zaposlenim mesečno glede na realizirano delo in letno glede na uspešnost poslovanja družbe. Nagrajevanje zaposlenih na mesečni in letni ravni je opredeljeno v pravilniku o nagrajevanju zaposlenih. Družbe ne zavezuje nobena kolektivna pogodba, temveč ima družba za področje obračuna plač interni pravilnik, ki dopušča veliko individualnih interpretacij tako pri izplačevanju dodatkov kakor tudi na področju nagrajevanja zaposlenih.

Dejavnost opravljanja storitev z avtodvigali je delovno-intenzivna in temelji pretežno na delovni sili, torej osebju, ki opravlja najbolj občutljiva, pa tudi strokovno zahtevna dela. Zaradi navedenega se družba sooča s pomanjkanjem ustrezno usposobljenih kadrov, predvsem za področje opravljanja storitev z avtodvigali. Pomanjkanje primerne kadra družba presega z zaposlovanjem tujih delavcev, predvsem iz Hrvaške, in z nadurnim delom obstoječih delavcev. Navedeno pomanjkanje kadra vodi v individualno plačevanje oz. nagrajevanje delavcev, plačni sistem ni poenoten, kar je še posebej razvidno pri delavcih v upravi, katerih nagrajevanje je odvisno predvsem od doseganja ciljev terenskih delavcev. Delavci so tudi pod pritiskom doseganja letnega plana, od česar je odvisna letna nagrada za poslovno uspešnost, ki lahko znaša do dve bruto plači delavcev. Zaposleni v prodaji so poleg nagrade za poslovno uspešnost deležni tudi nagrade za realizirane cilje na področju prodaje in realizacije storitev.

Stroški dela v družbi se gibljejo okrog 2.000 tisoč EUR letno in predstavljajo 25 % vseh stroškov družbe, zato ima pomembno napačna navedba zaradi napake ali prevare velik vpliv na računovodske izkaze. Družba vsako leto oblikuje rezervacije za izplačilo premije za poslovno uspešnost in prodajno premijo, vendar se končna izplačila vedno razlikujejo od oblikovanih rezervacij, bodisi so izplačila višja ali nižja od zneskov v računovodskih izkazih.

Družba sestavlja računovodske izkaze v skladu s SRS. Revizija računovodskih izkazov se izvaja na zahtevo lastnikov, cilj revizije je potrditev, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Poslovno leto družbe je enako poslovnemu letu matične družbe in se razlikuje od koledarskega leta. Poslovno leto družbe se začne 1. avgusta in konča 31. julija naslednjega leta. V poslovnem letu, ki se je začelo 1. avgusta 2020 in končalo 31. julija 2021, je družba ustvarila 8.178 tisoč EUR čistih prihodkov od prodaje, povprečno število zaposlenih je

znašalo 49, vrednost aktive pa je na dan 31.7.2021 znašala 2.723 tisoč EUR. Družba se glede na merila 55. člena ZGD-1 uvršča med majhne družbe. Revizija računovodskih izkazov se izvaja na zahtevo lastnikov.

3.2 NAČRTOVANJE REVIZIJE

V skladu z MSR 300 (MSR 300, odstavek 2) načrtovanje revizije vključuje določitev celotne revizijske strategije za posel in razvijanje revizijskega načrta. Ustrezno načrtovanje pomaga revizorju posvetiti ustrezno pozornost pomembnim področjem revizije, poskrbi za pravočasno prepoznavanje in razreševanje možnih problemov, omogoča izvedbo revizije na uspešen in učinkovit način, pomaga pri izboru članov delovne skupine in omogoča lažje nadziranje dela članov delovne skupine.

Načrtovanje revizije prilagaja revizor glede na kompleksnost in obseg posla ter glede na izkušnje ključnih članov delovne skupine. Revizijska strategija določa obseg, čas in usmeritev revizije in je podlaga za razvoj revizijskega načrta. Revizijski načrt je podrobnejši od celotne revizijske strategije in zajema vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, ki jih morajo opraviti člani delovne skupine za posel (MSR 300, odstavek A12).

Revizor sestavi revizijski načrt, ki vsebuje opise:

- vrste, časa in obsega načrtovanih postopkov ocenjevanja tveganja, kot določa MSR 315 (MSR 315, odstavek 14);
- vrste, časa in obsega načrtovanih nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradne trditve, kot določa MSR 330 (MSR 330, odstavek 7) in
- drugih načrtovanih revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, da bi bila zagotovljena skladnost z MSR.

Načrtovanje revizije je razdeljeno na sprejem posla, začetne postopke revizijskega načrtovanja, postopke identifikacije in ocene tveganj, podrobnejšo oceno tveganj, določitev nadaljnjih revizijskih postopkov in druga opravila.

Načrtovanje revizije zajema tudi oceno predpogojev za izvedbo revizije. To pomeni, da revizor preveri, ali je okvir računovodskega poročanja, ki se uporablja pri pripravi računovodskih izkazov, sprejemljiv, in pridobi privolitev posloводства, ki razume in potrjuje odgovornost za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizor pridobi potrditev posloводства za odgovornost za notranje kontroliranje, ki omogoča pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare ter zagotovitev, da je bil revizorjem omogočen dostop do vseh informacij in oseb, pomembnih za pripravo računovodskih izkazov.

V fazi začetnega načrtovanja revizijskih postopkov revizijska družba preveri:

- ali ima zadostne človeške vire in časovno razpoložljivost, da lahko izvede revizijo računovodskih izkazov na strokoven način. Preveri razpoložljivost članov, določenih za revizijo računovodskih izkazov revidirane družbe;
- ali obstajajo znotraj revidirane družbe kakšna področja, za katera bi potrebovali znanje veščakov in razpoložljivost veščakov v določenem obdobju;
- ali obstajajo nevarnosti, ki bi ogrozile neodvisnost in objektivnost revizijske družbe. Preveri, ali ima izjave o neodvisnosti vseh članov revizijske skupine, vključenih v revizijo naročnika,

ki so del arhiva revizijske dokumentacije. Preveri in potrdi, da revizijska družba za revidirano družbo ne opravlja nobenih nerevizijskih storitev;

- ali je predlagana višina honorarja za izvedbo revizije računovodskih izkazov primerna glede na načrtovan obseg revizije in ali je revidirana družba honorar sposobna poplačati;
- ali obstaja utemeljen sum, da bi lahko poslovodstvo ali zaposleni pri revidirani družbi omejevali obseg revizijskega dela;
- da dodatni varnostni pregledi, ki bi preprečili ali zmanjšali nevarnost na sprejemljivo raven, niso potrebni;
- da revizijska družba ni zasledila informacij, na podlagi katerih bi lahko zaključila, da revidirana družba ni zaupanja vredna;
- da je revizijska družba pridobila informacije od predhodnih revizorjev, preverila objave v medijih, v javnih evidencah in podobno;
- da dejavnost in narava poslovanja ne nakazujeta na možnost pranja denarja in da družba ne uporablja gotovinskega plačevanja.

Z navedenim revizijska družba preveri neodvisnost revizijske družbe, dobi zagotovilo, da posel ne pomeni nesprejemljivega tveganja za revizijsko družbo in pa oceni sposobnost revizijske družbe za izvedbo posla.

Za opravljanje storitev revidiranja mora revizijska družba skleniti z družbo, ki je predmet revizije, pogodbo o revidiranju računovodskih izkazov. Na podlagi MSR 210 so v pogodbi opredeljeni cilj in področje revizije računovodskih izkazov, odgovornost revizorja, odgovornost poslovodstva, primeren okvir računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov ter pričakovana oblika in vsebina poročil, ki jih bo revizor izdal po končani reviziji (MSR 210, odstavek 10). Pogodba o revidiranju vsebuje na podlagi določb 47. člena ZRev-2 tudi navedbo predvidene sestave delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti posameznih članov, podatke o načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, in okvirno ceno storitev revidiranja, razčlenjeno na ceno storitev posameznih članov delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost.

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

3.3 DOLOČITEV ZNESKA POMEMBNOСТИ

Kot določa MSR 320, je pomembnost glavno merilo, ki ga revizor uporablja pri načrtovanju revizije in posledično pri določitvi revizijskih postopkov in tudi glavno merilo pri ocenjevanju dokazov pri izvajanju revizije (MSR 320, odstavek 2). Gre za znesek, ki predstavlja prag, nad katerim nepravilnosti, ugotovljene v računovodskih izkazih, vplivajo na revizorjevo mnenje. Pri presojanju ima revizor pred očmi predvsem dejstvo, da je določena napačna navedba ali njena opustitev pomembna, če pričakuje, da bi lahko vplivala na odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi takšnih računovodskih izkazov. Kadar revizor med opravljanjem revizijskih postopkov ugotovi, da na podlagi novih dejstev in informacij pomembnost ni ustrezna, jo ustrezno prilagodi. Vsaki takšni spremembi pomembnosti sledi presoja revizorja, ali je treba prilagoditi tudi izvedbeno pomembnost, vrsto, čas in

obseg načrtovanih revizijskih postopkov (Kolenc Praznik, 2013, str. 52). Za salde na posameznih kontih se lahko določi višji ali nižji prag pomembnosti, kot je določena za celotne računovodske izkaze.

V revidirani družbi in v skladu z metodološkim gradivom (Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije, 2014) se je pomembnost na ravni celotnih računovodskih izkazov določila na podlagi prihodkov od prodaje, in sicer glede na lestvico, prikazano v tabeli 1.

Tabela 1: Skrajne meje določitve pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov

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

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

V fazi načrtovanja revizije končni računovodski izkazi družbe ABC, d.o.o., za leto 2020/21 niso bili na razpolago. Dobiček družbe je glede na večletno obdobje nestanoviten, zato so bili za izračun pomembnosti upoštevani prihodki iz prodaje. Družba je v obdobju od avgusta 2020 do maja 2021 realizirala 6.647 tisoč EUR prihodkov od prodaje. Na podlagi navedenega so se ocenili prihodki za celotno leto, ki znašajo 7.977 tisoč EUR. Za izračun pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov je bil v skladu z metodološkim gradivom (Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije, 2014, str. 2), kar je prikazano v tabeli 1, uporabljen nižji od predlaganih odstotkov, in sicer 2,0 %, in na podlagi ocenjenih prihodkov izračunana pomembnost 159 tisoč EUR. Navedena pomembnost je bila potrjena tudi s strani revizorja skupine, ki revidira računovodske izkaze skupine, v katero spada revidirana družba. Odstotek izvedbene pomembnosti je bil določen v višini 75 % pomembnosti na ravni celotnih računovodskih izkazov. Navedeni odstotek se v praksi uporablja pri ponovni reviziji računovodskih izkazov in v kolikor v predreviziji niso odkrita posebna odstopanja. Izvedbena pomembnost tako znaša 119 tisoč EUR, raven trivialnosti pa 8 tisoč EUR in je določena kot 5 % pomembnosti na ravni računovodskih izkazov.

3.4 PREGLED MEDLETNIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V FAZI NAČRTOVANJA

3.4.1 Analitični pregled bilance stanja

Za analitični pregled bilance stanja smo pridobili bruto bilanco na 31.5.2021 in jo primerjali s stanjem konec prejšnjega poslovnega leta na dan 31.7.2020. V nadaljevanju so podane samo pomembnejše opazne spremembe v primerjavi s stanjem na zadnji dan preteklega poslovnega leta. Medletna bilanca stanja na 31.5.2021 je prikazana v prilogi 1.

Osnovna sredstva so se povečala za 13 tisoč EUR, kar je posledica nabav novih osnovnih sredstev v obdobju od avgusta 2020 do maja 2021.

Kratkoročne poslovne terjatve so se znižale za 271 tisoč EUR v primerjavi s preteklim poslovnim letom, medtem ko so se prihodki iz prodaje povečali za 467 tisoč EUR v primerjavi s preteklim letom.

Denarna sredstva so se v primerjavi s preteklim letom zvišala za 987 tisoč EUR.

Kratkoročne aktivne časovne razmejitve so se v primerjavi s preteklim letom zvišale za 29 tisoč EUR, in sicer na račun razmejenih stroškov in nezaračunanih prihodkov.

Kapital se je glede na preteklo leto povečal za 319 tisoč EUR, kar je posledica poslovnega izida za tekoče leto.

Kratkoročne poslovne obveznosti so se v primerjavi s preteklim letom zvišale za 169 tisoč EUR kot posledica večjega poslovanja s tujino.

Kratkoročne pasivne časovne razmejitve so se v primerjavi s preteklim letom zvišale zaradi vnaprej vračunanih stroškov in rezervacij za neporabljen dopust in letno premijo.

3.4.2 Analitični pregled izkaza poslovnega izida

Pri analitičnem pregledu izkaza poslovnega izida smo preverili posamezne postavke izkaza poslovnega izida za obdobje od 1. avgusta 2020 do 31. maja 2021 in jih primerjali s postavkami za enako obdobje preteklega poslovnega leta. Medletni izkaz poslovnega izida je prikazan v prilogi 2.

Čisti prihodki iz prodaje so se v primerjavi s preteklim letom zvišali za 7 %, skupno za 467 tisoč EUR, od tega so se prihodki na domačem trgu zvišali za 39 %, na tujem pa znižali za 47 %.

Stroški blaga, materiala in storitev so se zvišali za 3,5 %. Najbolj so se zvišali odpisi vrednosti, in sicer za 40 %, znižali pa drugi poslovni odhodki za 27,5 %, medtem ko so stroški dela ostali skoraj enaki, znižali so se za 0,5 %. Stroški dela predstavljajo 25 % vseh poslovnih odhodkov v izkazu poslovnega izida, zato ima lahko napačna navedba velik vpliv na izkaz poslovnega izida.

Finančni prihodki iz poslovnih terjatev in finančni odhodki iz poslovnih terjatev so se zvišali, drugi prihodki in drugi odhodki pa znižali.

Čisti poslovni izid se je v primerjavi z istim obdobjem preteklega leta povečal za 24-krat.

3.5 DOLOČITEV REVIZIJSKIH CILJEV NA PODROČJU STROŠKOV DELA

Revizorjev glavni cilj je, da poda mnenje o računovodskih izkazih kot celoti, in sicer, ali so ti pripravljene v skladu z računovodskimi načeli in da v njih ni pomembno napačnih navedb. Za podajo takega mnenja je treba na ravni posameznih kontov preveriti, ali so uradne trditve posloводства v povezavi s posameznimi konti pravilne.

V tabeli 2 so prikazani revizijski cilji, ki jih revizor zasleduje na področju stroškov dela in terjatev ter obveznosti do zaposlenih.

Tabela 1: Revizijski cilji na področju stroškov dela in terjatev ter obveznosti do zaposlenih

Razred konta	Naziv konta	Revizijski cilji
161	Terjatve za refundacije	obstoj, popolnost, vrednotenje
165	Terjatve do zaposlenih	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
251	Obveznosti za čiste plače in nadomestila	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
253	Obveznosti za prispevke delojemalca	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
254	Obveznosti za dohodnino	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
255	Obveznosti za druge prejemke iz delovnega razmerja	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
258	Obveznosti za prispevke delodajalca	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
282	Obveznosti v zvezi z odtegljaji od plač	obstoj, popolnost, pravice in obveznosti
470	Plače zaposlenih	popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev
473	Regres, bonitete, povračila in podobno	popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev
474	Delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil in podobno	popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev
479	Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade	popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev
766	Prihodki od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij	popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev
768	Drugi prihodki povezani s poslovnimi učinki (državne pomoči)	popolnost, nastanek, točnost, časovna umestitev, razvrstitev
930	Preneseni dobiček	obstoj, popolnost, vrednotenje
957	Presežek iz prevrednotenja kapitala	obstoj, popolnost, vrednotenje
963	Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade	obstoj, popolnost, vrednotenje, pravice in obveznosti

Vir: Lastno delo

3.6 SPOZNAVANJE PODROČJA OBRAČUNA PLAČ IN VZPOSTAVLJENIH NOTRANJNH KONTROL

3.6.1 Področje obračuna plač

Z namenom spoznavanja področja obračuna plač smo opravili razgovor s prokuristom družbe, ki opravlja delo vodje kadrovske službe, z računovodjo družbe, ki je odgovoren za področje obračuna

plač, z referentom, ki je odgovoren za vnos podatkov o prisotnosti, ki so podlaga za nadaljnje postopke pri obračunu plač in z naključno izbranimi zaposlenimi.

Družba ima dve vrsti zaposlenih, ki se delijo med upravo in terenske delavce. Uprava se deli na prodajo, delavnico in računovodstvo.

Pogodbe o zaposlitvi pripravlja zunanja pravna družba, podpiše pa jih direktor družbe. Obračun plač opravlja zunanji računovodski servis, podatke za obračun plač pa pripravlja oddelek računovodstva družbe. Družba mesečno spremlja podatke o številu zaposlenih, fluktuaciji, bolniških odsotnostih, opravljenih urah rednega dela in opravljenem nadurnem delu. Dodatno družba za lastnike mesečno pripravlja poročila o izplačanih plačah po posameznih zaposlenih in stroških dela po zaposlenih.

V družbi so plače določene individualno glede na zahtevnost delovnega mesta in glede na potrebe po delavcih na posameznih delovnih mestih. Poleg bruto plače in dodatkov družba zaposlenim mesečno izplačuje tudi stimulacije za uspešno opravljeno delo, ki jih pripravi nadrejena oseba in potrди poslovodstvo ter so odvisne od doseženega plana dela in opravljenih delovnih ur. Na letni ravni se delavcem izplačuje poslovna uspešnost, ki je odvisna od uspešnosti poslovanja družbe in jo odobri lastnik družbe po potrditvi računovodskih izkazov.

Proces obračuna plač je v družbi ABC, d. o. o., razdeljen na naslednje faze:

- zaposlovanje delavcev,
- vodenje kadrovske evidence,
- evidentiranje delovnega časa,
- obračunavanje plač,
- kontrola in potrjevanje obračunanih plač,
- prenos podatkov iz programa za obračun plač v glavno knjigo,
- izplačilo plač in drugih stroškov ter obveznih dajatev.

1) Zaposlovanje delavcev

Zaposlovanje v družbi poteka na podlagi potreb po delavcih, ki jih ugotovi lokalno poslovodstvo in odobri direktor družbe. Potrebe po delavcih nastajajo zaradi odhodov delavcev in pa na podlagi povečanih povpraševanj kupcev po storitvah družbe ter zaradi sezonskih povečanih potreb po delu. Prijave novih delavcev v zavarovanje ureja računovodja družbe, ista oseba ureja tudi odjave delavcev.

V tej fazi nas zanima, kako poteka zaposlovanje novih delavcev, ali vodijo evidence o odhodih delavcev in prihodih novih delavcev ter ali poslovodstvo preverja evidence oz. opravljene kadrovske postopke s strani računovodje.

2) Vodenje kadrovske evidence

Za vsakega zaposlenega se v kadrovsko evidenco vnesejo naslednji podatki:

- na ravni družbe:
 - osnovni podatki o zaposlenem: ime in priimek, matična številka, davčna številka, datum rojstva, spol, naslov prebivališča, številka TRR,

- podatki o zaposlitvi: datum sklenitve ali prekinitve delovnega razmerja, delovno mesto, vrsta delovnega razmerja (nedoločen, določen čas), delovni čas (poln, skrajšan), podatki o izobrazbi,
- podatki o plači: bruto plača,
- drugi podatki: podatek o višini povračila stroškov prevoza, število dni letnega dopusta;
- na ravni računovodskega servisa:
 - osnovni podatki o zaposlenem: ime in priimek, matična številka, davčna številka, datum rojstva, spol, naslov prebivališča, številka TRR,
 - podatki o zaposlitvi: datum sklenitve ali prekinitve delovnega razmerja, delovno mesto, vrsta delovnega razmerja (nedoločen, določen čas), delovni čas (poln, skrajšan), podatki o izobrazbi, podatki o delovni dobi,
 - podatki o plači: bruto plača, osnova za izračun refundacij, podatek o višini nadomestila za prehrano, podatek o številu kilometrov od doma do delovnega mesta,
 - drugi podatki: število dni letnega dopusta, rezidentski status, davčne olajšave, vzdrževani družinski člani, boniteta, odtegljaji.

Ti podatki se uporabljajo pri vsakokratnem obračunu plač, zato je njihovo pravilno in točno evidentiranje za proces obračuna plač izredno pomembno, saj se morebitne napake ob vsakem obračunu ponovijo.

V tej fazi nas zanima, kdo vnaša podatke v kadrovske evidenco, kdo ima dostop do kadrovske evidence, ali je dostop zaščiten z gesli, kdo ima dostop do gesel, katere kontrole imajo vzpostavljene, da ne pride do nepooblaščenih sprememb v kadrovske evidenci, ali so za spremembe v kadrovske evidenci potrebne odobritve nadrejenih oseb in kdo kontrolira vnose v kadrovske evidenco.

3) Evidentiranje delovnega časa

V družbi evidentirajo delovni čas s pomočjo registrirnika delovnega časa in na podlagi drugih dokumentov. Podatke iz drugih dokumentov (potni oz. delovni nalogi, potrdilo o odobritvi letnega dopusta, bolniški list) v program za registracijo delovnega časa ročno vnaša računovodja. Podatke o registraciji delovnega časa pregleda in potrdi računovodja družbe. Na podlagi potrjenih podatkov o delovnem času računovodja pripravi podatke za obračun plač.

V zvezi z evidentiranjem delovnega časa obstaja tveganje evidentiranja navidezno opravljenih delovnih ur, zato je potrebna vzpostavitev kontrole in razmejitev dolžnosti, ki preprečuje možnost napačnih podatkov.

4) Obračunavanje plač

Proces obračuna plač se začne z vnosom podatkov iz evidence delovnega časa v evidenco za obračun plač. Podatki o opravljenih delovnih urah se vnesejo v program za pripravo podatkov za obračun plač (program v Excelu).

Za vsakega zaposlenega se vnesejo podatek o številu opravljenih delovnih ur, podatek o številu ur in vrsti odsotnosti (praznik, dopust, bolniška odsotnost), podatek o številu nadur, podatek o številu delovnih dni, za katere zaposlenim pripada nadomestilo za prehrano, podatek o številu delovnih dni,

za katere zaposlenim pripada nadomestilo za prevoz, podatek o višini in številu dnevnic, podatek o vrsti in višini odtegljaja.

Po vnosu podatkov v program za pripravo podatkov za obračun plač se pripravi tabela, v kateri so zajeti vsi zaposleni in vsi podatki, potrebni za obračun plač. Podatki se posredujejo računovodskemu servisu, ki na podlagi prejetih podatkov pripravi obračun plač.

Računovodski servis podatke iz tabele uvozi v program za obračun plač, pri čemer se v programu podatki o opravljenih delovnih urah in podatki o urah odsotnosti ter nadurah pomnožijo z ustrezno urno postavko. Na podlagi izračunane postavke za redno delo se izračuna še dodatek za minulo delo.

Bruto plača je sestavljena iz zmnožka vseh ur ter njim pripadajočih urnih postavk in minulega dela. Za delo, opravljeno za polni delovni čas, plača ne sme biti nižja od minimalne plače, določene z zakonom, pri čemer se v minimalno plačo ne smejo všteti dodatki, določeni z zakoni, drugimi predpisi in kolektivnimi pogodbami (dodatek za minulo delo, za delo v neugodnem delovnem času, za nadurno delo in drugi).

Delavcem za dneve prisotnosti na delovnem mestu pripadajo tudi povračila stroškov (malica, prevoz, dnevnic, kilometrina). Navedena povračila stroškov se izračunajo med pripravo obračuna plač tako, da se v program za obračun plač vnese število dni in vrsta povračila stroškov, program pa izračuna pripadajoči znesek povračila.

Ob obračunu plač se delavcem obračunajo tudi odtegljaji, ki se odtegnejo od neto plače.

Po vnosu vseh postavk posameznega delavca se obračunajo še obvezne dajatve, ki bremenijo delavca (prispevki in dohodnina) in delodajalca (prispevki). Osnova za obračun obveznih dajatev je obračunana bruto plača delavca.

5) Nadzor in potrjevanje obračunanih plač

Po pripravi obračuna plač računovodski servis pošlje računovodji v pregled posamezne plačilne liste delavcev in pa evidenco stroškov plače po posameznem delavcu. Obračun plač preveri računovodja, ki jih da v potrditev lokalnemu poslovodstvu in direktorju. Računovodja preveri posamezne postavke obračunskih listov s svojimi evidencami, poslovodstvu pa predloži v potrditev evidenco stroška plač za posameznega delavca.

V tej fazi se preverja, kdo je odgovoren za nadzor nad obračunom plač, ali družba spremlja stroške dela in ugotavlja odstopanja med meseci glede na plan in kakšen je časovni interval spremljanja stroškov dela. Preverja se, ali se izvajajo kontrole oz. primerjava med posameznimi plačilnimi listami in evidenco delavcev in kdo preverja potrditev prejema plačilnih list s strani delavcev.

6) Prenos podatkov iz programa za obračun plač v glavno knjigo

Prenos podatkov iz programa za obračun plač se prenese v glavno knjigo na podlagi temeljnice, ki jo pripravi računovodski servis v programu za obračun plač. Podatke o obračunu plač v glavno knjigo evidentira knjigovodja računovodskega servisa. Podatke vnaša ročno.

V tej fazi se preverita vrsta kontrole, ki zagotavlja, da je temeljnica pravilna, in vrsta kontrole, ki zagotavlja, da pri ročnem vnosu podatkov v glavno knjigo ne prihaja do napak.

7) Izplačilo plač in drugih stroškov ter obveznih dajatev

Podatke za izplačilo plač pripravi v programu za obračun plač računovodski servis. Pripravijo se podatki za izplačilo plač in pripadajočih obveznosti v obliki datoteke, ki se jo skupaj s seznamom nalogov posreduje računovodji družbe. Računovodja družbe seznam nalogov posreduje v odobritev direktorju družbe. Po odobritvi s strani direktorja računovodja datoteko uvozi v bančni sistem. Nalogi se poravnajo na dan izplačila plače. Zaposlenim se na e-poštni naslov, ki so ga posredovali poslovodstvu in se vodi v kadrovske evidenci, posreduje plačilno listo na dan izplačila plače.

V tej fazi nas zanima, kako poteka prenos podatkov iz obračuna v izplačilo, kdo izvaja nadzor nad izvajanjem izplačila plač in ali se izvaja primerjava seznama nalogov z izvedenimi izplačili.

3.6.2 Vzpostavljene notranje kontrole

Med spoznavanjem procesa obračuna plač v družbi ABC, d.o.o., in na podlagi predhodnega analitičnega pregleda stroškov plač smo zaznali nekaj bistvenih notranjih kontrol, ki pomembno vplivajo na revizijo računovodskih izkazov, saj njihova učinkovitost pomembno vpliva na zmanjšanje tveganja za nastanek pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih.

Zaznane notranje kontrole so v nadaljevanju na kratko opisane, in sicer za kakšno vrsto kontrole gre, kdo izvaja kontrolo, ali je izvajalec kontrole strokovno usposobljen, na kakšen način se kontrola izvaja, kako pogost je nadzor nad izvajanjem kontrole in nad izvajalcem kontrole, katera tveganja, povezana s stroški dela, so povezana s kontrolo, ali je kontrola učinkovita in ali na njeno učinkovitost vplivajo druge kontrole.

1) Kontrola omejitve dostopa

Kontrola omejitve dostopa do podatkov kadrovske evidence je zagotovljena, dostop ima le poslovodstvo in računovodja. Vnos, dostop do podatkov in spreminjanje le-teh je omogočeno le zaposlenim, ki imajo pravico za izvajanje tovrstne funkcije. Nadzor nad izvajanjem kontrole vrši poslovodstvo, ki dvakrat letno od IT službe pridobi izpis dostopov, prav tako se dvakrat letno zamenjajo gesla za dostop. Gesla dodeli IT služba.

2) Kontrola pravilnosti vnosa podatkov in spreminjanje podatkov

Pravico za vnos in spreminjanje podatkov v kadrovske evidenci ima le poslovodstvo in računovodja družbe. Kontrola je ročna, saj podatke o zaposlenih v sistem ročno vnaša računovodja družbe. Pravilnost vnosa podatkov je kontrolirana s strani poslovodstva. Kontrola je povezana s tveganjem obstoja in točnosti.

3) Kontrola razmejitev dolžnosti in odgovornosti

Ugotovljeno je bilo, da je razmejevanje odgovornosti neustrezno, saj vnos podatkov o zaposlenih vnaša oseba, ki je odgovorna za pripravo podatkov za obračun plač in izvaja izplačilo plač. Ocenjuje

se, da so dolžnosti in odgovornosti neustrezno razmejene, kar predstavlja tveganje nepravilnosti in prevar, rečemo lahko, da je kontrola nedelujoča in neučinkovita ter povezana s tveganjem obstoja in točnosti.

4) Kontrola zagotavljanja skladnosti s predpisi

Računovodski servis, odgovoren za obračun plače, obvešča poslovodstvo in računovodjo družbe o zakonskih spremembah, pomembnih za pripravo podatkov za obračun plač oz. za vodenje kadrovske evidence v družbi. Zakonske spremembe, pomembne za obračun plač in kadrovske evidence, ki jo vodi računovodski servis, le-ta spremlja in implementira ob vsakršni spremembi. Kontrola je ročna, saj se podatki oz. spremembe vnašajo ročno. Na ravni družbe spremembe vnaša računovodja na podlagi obvestila računovodskega servisa, dodatnih kontrol ni. Na ravni računovodskega servisa spremembe vnaša referent, odgovoren za obračun plač, preveri in potrdi jih vodja obračuna plač. Na ravni družbe je kontrola pomanjkljiva, na ravni računovodskega servisa pa učinkovita. Opustitev kontrole je povezana s tveganjem obstoja in točnosti.

5) Kontrola prisotnosti na delu

Prisotnost zaposlenih se evidentira s pomočjo registrirnika delovnega časa, kjer se zaposleni evidentirajo ob prihodu in odhodu z delovnega mesta. Zaposlenim, ki opravljajo delo na terenu, se delovni čas evidentira na podlagi delovnih nalogov, ki so večinoma potrjeni s strani strank. Vnos delovnih ur na podlagi delovnih nalogov v sistem za evidentiranje časa vnaša administratorka. Kontrola je ročna, obstaja možnost napak pri vnosu, saj ni dodatnih kontrol. Pri delavcih, ki opravljajo delo na terenu in pri katerih stranke ne potrjujejo delovnih nalogov, ni kontrole dejansko opravljenih delovnih ur, zato lahko prihaja do napak ali prevar. Neučinkovitost kontrole ima vpliv na nastanek stroška in pravilnost obračuna plač in je torej povezana s tveganjem obstoja in točnosti.

6) Kontrola zbiranja podatkov in posredovanje v obračun plač

Podatke za obračun plač zbira računovodja družbe na podlagi vnosov v sistem za evidentiranje delovnega časa. Podatke zbira in pripravlja v Excelovi datoteki ročno, zato obstaja možnost napačnega vnosa. Vneseni podatki niso podvrženi dodatnim kontrolam, zato obstaja nevarnost napak ali prevar. Podatki, pripravljeni v Excelovi datoteki, se posredujejo računovodskemu servisu, ki je odgovoren za obračun plač. Če so pripravljene podatki pravilni, potem je zagotovljen tudi prenos pravih podatkov v obračun plač. Kontrola je povezana s tveganjem obstoja, popolnosti in točnosti.

7) Kontrola uskladitve števila plačilnih list s kadrovske evidence

Kontrolo plačilnih list s kadrovske evidence izvaja računovodja, ki je tudi zadolžen za pripravo podatkov za obračun plač in posredovanje podatkov za obračun plač računovodskemu servisu. Na strani računovodskega servisa vrši kontrolo uskladitve plačilnih list s kadrovske evidence referent, odgovoren za obračun plač. Kontrola je povezana s tveganjem obstoja, popolnosti in točnosti.

8) Kontrola prenosa obračuna plač v glavno knjigo

Temeljnico za glavno knjigo pripravi računovodski servis v programu za obračun plač. Temeljnica se v programu kreira avtomatsko na podlagi obračuna plač. Temeljnico v glavno knjigo poknjiži ročno

knjigovodja računovodskega servisa na podlagi dostopa do glavne knjige družbe. Kontrolo prenosa temeljnice v glavno knjigo vrši računovodski servis enkrat mesečno. Kontrola je povezana s tveganjem obstoja, popolnosti in točnosti.

9) Kontrola usklajevanja obračuna plač in glavne knjige

Obračun plač se opravlja v programu Vasco. Obračun plač izvaja računovodski servis. V programu za obračun plač se pripravi plačilne liste, plačilne naloge, obrazce za eDavke, temeljnico za glavno knjigo ter seznam zaposlenih z navedbo posameznih vrst dohodkov in zneski za izplačilo. Obrazce za eDavke odda računovodski servis, in sicer referent za obračun plač. Naloge za izplačilo plače uvozi v bančni sistem računovodja družbe, naloge podpiše direktor družbe po posredovanju seznama zaposlenih z navedbo zneskov za izplačilo. Transakcijski računi zaposlenih, zapisani v datoteki za elektronsko bančništvo, so že predhodno vneseni v kadrovske evidenci pri računovodskem servisu. Po uvozu podatkov v elektronsko bančništvo je spreminjanje podatkov možno. Kontrola je povezana s tveganjem obstoja, točnosti in razvrstitve.

3.7 PREIZKUŠANJE NOTRANJIH KONTROL

Za notranje kontrole, za katere se je ugotovilo, da so vzpostavljene, so bili izvedeni naslednji postopki preizkušanja njihovega stalnega in učinkovitega delovanja.

1) Kontrola omejitve dostopa

Delovanje kontrole omejitve dostopa smo preverili tako, da smo pridobili seznam oseb s pravico dostopa do kadrovske evidence. Od IT službe smo pridobili seznam oseb in posameznih pravic v programu in ugotovili, da ima dostop do podatkov kadrovske evidence le poslovodstvo in računovodja. Vsak dostop in tudi sprememba podatkov je zabeležena, sam sistem zagotavlja sledljivost sprememb. Gesla za dostop se zamenjajo dvakrat letno, takrat poslovodstvo pridobi tudi seznam IP naslovov, iz katerih se je dostopalo do kadrovske evidence, in jih primerja z delavci s pravico do dostopa. Ugotovili smo, da je kontrola delujoča.

2) Kontrola pravilnosti vnosa podatkov in spreminjanje podatkov

Kontrola pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov je ročna kontrola, saj podatke vnaša v kadrovske evidenco računovodja, ki jih po potrebi tudi spreminja. Pravilnost vnosa ali spreminjanja podatkov je kontrolirana in potrjena s strani poslovodstva. Delovanje kontrole smo preverili tako, da smo preverili, na kakšen način poslovodstvo potrjuje vnesene podatke in kako spremembe podatkov. Vnos in sprememba podatkov se vršita na podlagi naloga za vnos in spremembo podatkov, ki ga pripravi računovodja, in vsebuje podatke, ki se vnašajo in spreminjajo ter je potrjen s strani poslovodstva. Po vnosu podatkov se iz kadrovske evidence izpiše kartica zaposlenega, iz katere so razvidni vneseni oz. spremenjeni podatki, ter se predloži poslovodstvu v odobritev. Dokumentacija za vnos in spremembo podatkov v kadrovske evidenci se nahaja pri poslovodstvu v okviru vodenja kadrovanja družbe. V kolikor so podatki na nalogu za vnos in spremembo, ki so pripravljene s strani računovodje, pravilni, je tudi vnos pravilen. Pravilnost pripravljenih podatkov ni predmet kontrole s strani poslovodstva. Po pregledu kadrovske dokumentacije, razgovorov z naključnimi zaposlenimi in vnosov v sistem ocenjujemo, da je kontrola delujoča.

3) Kontrola razmejitev dolžnosti in odgovornosti

Ugotovljeno je bilo, da je razmejevanje odgovornosti neustrezno, saj vnos podatkov o zaposlenih vnaša oseba, ki je odgovorna za pripravo podatkov za obračun plač in izvaja izplačilo plač. Na podlagi delovanja kontrole pravilnosti vnosa in spreminjanja podatkov pomeni nedelovanje te vrste kontrole tveganje za napake in prevare v procesu priprave podatkov in izplačila plač. Ocenjuje se, da so dolžnosti in odgovornosti neustrezno razmejene, kar predstavlja tveganje nepravilnosti in prevar. Kontrola je nedelujoča.

4) Kontrola zagotavljanja skladnosti s predpisi

Zakonske spremembe, pomembne za obračun plač in kadrovske evidenco, ki jo vodi računovodski servis, le-ta spremlja in implementira ob vsakršni spremembi. Kontrola je ročna, saj se podatki oz. spremembe vnašajo ročno. Na ravni družbe spremembe vnaša računovodja na podlagi obvestila računovodskega servisa, dodatnih kontrol ni. Na ravni računovodskega servisa spremembe vnaša referent, odgovoren za obračun plač, preveri in potrdi jih vodja obračuna plač. Pri računovodskem servisu smo preverili, na kakšen način poteka implementacija zakonskih sprememb. Ta je implementirana na ravni programa, ponudnik programa obvešča računovodski servis o spremembah, ki se na podlagi izvedene posodobitve programa avtomatsko implementirajo v program. Računovodski servis vodi dnevnik implementiranih sprememb. Po implementaciji sprememb, ki so avtomatske na ravni programa, računovodski servis preveri spremembe s pripravo testnega obračuna. O zakonskih spremembah pisno obvešča družbo. Na ravni družbe je kontrola pomanjkljiva, na ravni računovodskega servisa pa učinkovita. Pomanjkljiva kontrola na ravni družbe je odpravljena s kontrolo na ravni računovodskega servisa. Preverili smo implementacijo zakonskih sprememb, ki se vrši na ravni družbe in na ravni računovodskega servisa, in sicer spremembo višine dnevnic za tujino. Za navedeno smo preverili pisno korespondenco med družbo in računovodskim servisom, ki jo družba arhivira za posamezen mesec. Po prejemu podatkov za obračun plač za mesec januar 2021, ko je prišlo do spremembe dnevnic za tujino, je računovodski servis preveril, ali so v podatkih upoštevane spremembe. Ker niso bile, je s pisnim obvestilom obvestil družbo o zakonskih spremembah in opozoril, da je treba spremembe upoštevati pri pripravi podatkov za obračun plač. Družba je podatke ustrezno popravila in posredovala nove podatke za obračun plač računovodskemu servisu. Ocenjujemo, da je kontrola delujoča.

5) Kontrola prisotnosti na delu

Kontrola prisotnosti na delu je delno avtomatska in delno ročna. Podatki o prisotnosti na delovnem mestu se zbirajo v programu za evidentiranje delovnega časa na podlagi evidentiranja prihodov in odhodov zaposlenih. Podatke terenskih delavcev na podlagi delovnih nalogov v program za evidentiranje delovnega časa prenaša administratorica, zato obstaja možnost napak pri vnosu. Podatki pri terenskih delavcih iz programa za evidentiranje delovnega časa se primerjajo z opravljenimi delovnimi urami na potrjenih delovnih nalogih, morebitne napake pri vnosu v program za evidentiranje delovnega časa se odpravijo. Pri delavcih, ki opravljajo delo na terenu in pri katerih stranke ne potrjujejo delovnih nalogov, ni kontrole dejansko opravljenih delovnih ur, zato lahko prihaja do napak ali prevar. Pri takih delavcih se opravi navzkrižna kontrola s številom zaračunanih ur in morebitno zavrnitvijo s strani kupcev. Primerjavo podatkov opravlja računovodja, odgovoren za pripravo podatkov za obračun plač. Preverili smo, na kakšen način se izvaja kontrola, in ugotovili, da računovodja usklajuje podatke o številu ur iz delovnih nalogov, ki jih v program za fakturiranje vnaša

referent, odgovoren za fakturiranje, s številom ur iz registrirnika delovnega časa. Iz programa za registracijo delovnega časa se izpiše kumulativna prisotnost delavcev, ki se primerja z izpisom števila ur po delovnih nalogih za posameznega delavca. Opazovali smo vnos in kontrolo prisotnosti na delovnem mestu za mesec julij 2021, dodatno pa smo primerjali še izpise za en mesec v posameznem kvartalu in kontrolne izpise družbe in ugotovili, da odstopanj ni bilo. Ocenjujemo, da je kontrola delujoča.

6) Kontrola zbiranja podatkov in posredovanje v obračun plač

Podatke za obračun plač zbira računovodja družbe na podlagi izpisa iz sistema za evidentiranje delovnega časa. Podatke zbira in pripravlja v Excelovi datoteki ročno, zato obstaja možnost napačnega vnosa. Po vnosu podatkov v Excelovo datoteko se jih primerja z izpisom ur iz programa za evidentiranje delovnega časa. Podatki o odsotnostih zaradi dopusta in bolniške odsotnosti se dodatno preverijo s primerjavo z dokumenti, kot so odobritev koriščenja dopusta in bolniški listi. Preverili smo, na kakšen način računovodja zbira in pripravlja podatke za obračun plač. Za posameznega delavca iz programa za registracijo delovnega časa izvozi ure po posameznih vrstah prisotnosti oz. odsotnosti. V Excel datoteko prenese podatke za delavce o opravljenih urah. Na podlagi vnesenih ur se pri delavcu avtomatsko izračunajo ure za obračun plač in hkrati izpišejo ure, ki se prenesejo v fond ur (nadurno delo). Po pripravi Excel datoteke se podatki zaklenejo z geslom in jih naknadno brez gesla ni možno spreminjati. Delovanje kontrole smo preverili tako, da smo opazovali pripravo podatkov za mesec julij 2021 in posredovanje le teh v obračun plač. Delovanje kontrole smo dodatno preverili s primerjavo izpisa podatkov iz registrirnika delovnega časa in izpisa iz Excel datoteke, ki je osnova za obračun plače. Preverili smo štiri naključno izbrane mesece, za ostale mesece smo pridobili kontrolne sezname, ki jih uporablja družba za kontrolo in nismo zasledili razhajanj med podatki. Za izbrane mesece smo preverili tudi datoteko, ki je bila posredovana računovodskemu servisu. Ta je bila primerno zaklenjena, tako da naknadna sprememba podatkov na strani računovodskega servisa ni bila mogoča, podatki pa so ustrezali podatkom iz evidence delovnega časa. Poleg podatkov o delovnih urah se računovodskemu servisu posredujejo tudi podatki o dnevnicah, povračilu stroškov za prevoz in prehrano in mesečnih stimulacijah. Podatek o številu dni, za katere pripada delavcem dnevnic, izračuna računovodja na podlagi delovnih/potnih nalogov, za preostale dneve pripada delavcem povračilo stroškov za prehrano. Računovodja prav tako izračuna podatek o številu dni, za katere delavcem pripada povračilo za prevoz na delo. Preverili smo, na kakšen način računovodja izračuna navedena povračila, in ob opazovanju priprave podatkov s strani računovodje ugotovili, da se izračunajo avtomatsko v Excel datoteki po vnosu števila dni na terenu. Pravilnost izračuna smo preverili tako, da smo na podlagi podatkov za naključne mesece sami izračunali znesek povračil stroškov. Le te smo primerjali z obračunanimi zneski in ugotovili, da odstopanj ni bilo. Navedeni izračuni povračila stroškov niso podvrženi dodatnim kontrolam, kar pomeni, da so podatki za obračun pravilni, če so vhodni podatki pravilni. Ocenjujemo, da je kontrola delujoča.

7) Kontrola uskladitve števila plačilnih list s kadrovske evidenco

Kontrolo plačilnih list s kadrovske evidenco izvaja računovodja, ki je tudi zadolžen za pripravo podatkov za obračun plač in posredovanje podatkov za obračun plač računovodskemu servisu. Dodatno kontrolo plačilnih list s kadrovske evidenco izvaja tudi referent računovodskega servisa, odgovoren za obračun plač. Za naključne štiri mesece smo preverili delovanje kontrole tako, da smo primerjali število plačilnih list s številom zaposlenih delavcev v teh mesecih, za ostale mesece smo preverili kontrolne sezname, ki jih za kontrolo uporablja družba in jih hrani skupaj z dokumentacijo za

obračun plač. Primerjali smo seznam posredovanih plačilnih list po e-pošti, ki ga družbi predloži mesečno računovodski servis s številom pripravljenih plačilnih list za navedene mesece. Razhajanj med številom posredovanih plačilnih list in številom delavcev zaposlenih v izbranih mesecih nismo zaznali. Ocenjujemo, da je kontrola delujoča.

8) Kontrola prenosa obračuna plač v glavno knjigo

Temeljnico za glavno knjigo pripravi računovodski servis v programu za obračun plač. Temeljnica se v programu kreira avtomatsko na podlagi obračuna plač. Temeljnico v glavno knjigo poknjiži ročno knjigovodja računovodskega servisa na podlagi dostopa do glavne knjige družbe. Kontrolo prenosa temeljnice v glavno knjigo vrši računovodski servis enkrat mesečno. Navedena kontrola se izvaja na dveh ravneh, in sicer računovodja računovodskega servisa, odgovoren za pripravo mesečnih poročil za lastnika družbe, mesečno preveri, ali so knjižbe na kontih plač skladne s pripravljeno temeljnico. Drugo kontrolo vrši kontroling iz Avstrije, ki preverja stroške ter terjatve in obveznosti za posamezen mesec na podlagi posredovane kumulativne obračuna plače za posamezen mesec. Delovanje kontrole smo preverili tako, da smo opazovali prenos obračuna plač za mesec julij 2021 v glavno knjigo, za naključno izbrane mesece pa smo na podlagi izpisov kartic kontov 47 in 25 primerjali knjižbe na kontih s kumulativo obračuna plače za izbrane mesece. Odstopanj nismo zasledili, zato ocenjujemo, da je kontrola delujoča.

9) Kontrola usklajevanja obračuna plač in glavne knjige

Obračun plač se opravlja v programu Vasco. Obračun plač izvaja računovodski servis. V programu za obračun plač se pripravi plačilne liste, plačilne naloge, obrazce za eDavke, temeljnico za glavno knjigo ter seznam zaposlenih z navedbo posameznih vrst dohodkov in zneski za izplačilo. Obrazce za eDavke odda računovodski servis, in sicer referent za obračun plač. Naloge za izplačilo plače uvozi v bančni sistem računovodja družbe, naloge podpiše direktor družbe po posredovanju seznama zaposlenih z navedbo zneskov za izplačilo, ki ga pripravi in podpiše vodja oddelka plač v računovodskem servisu. Transakcijski računi zaposlenih, zapisani v datoteki za elektronsko bančništvo, so že predhodno vneseni v kadrovske evidenci pri računovodskem servisu. Po uvozu podatkov v elektronsko bančništvo spreminjanje podatkov s strani računovodje ni možno. Kontrolo usklajevanja obračuna plač in glavne knjige izvaja računovodski servis, in sicer tako, da po izplačilu plač preveri, ali je knjižena temeljnica za obračun plače in ali so s plačilom poravnane vse knjižene terjatve in obveznosti iz naslova obračuna plače. Delovanje kontrole smo preverili tako, da smo za izbrane mesece preverili stanja na kontih plač in jih primerjali z zbirnim izpisom obračuna plače. V zaključni fazi revizije smo dodatno opravili podroben preizkus podatkov, in sicer tako, da smo opravili preizkus uskladitve končnih stanj v glavni knjigi na dan 31.7.2021 z oddanim obrazcem REK in kumulativo plač ter izvedli uskladitev prometa obveznosti in stroškov dela.

3.8 OPREDELITEV TVEGANJ NA PODROČJU STROŠKOV DELA

Na podlagi razgovorov s poslovodstvom in zaposlenimi, spoznavanja celotnega procesa obračuna plač, spoznavanja notranjih kontrol, pomembnih za obračun plač, predhodnega analitičnega pregleda in preizkušanja notranjih kontrol ocenjujemo, da:

- razmejitev dolžnosti niso ustrezne, kar predstavlja tveganja prevar na področju plač,
- ima družba tako ročne kot avtomatske kontrole, kar predstavlja tveganja napak in prevar
- kadrovske in računovodske evidence niso ustrezno ločene,

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

V okviru analitičnega pregleda je bilo ugotovljeno, da stroški dela predstavljajo pomemben del celotnih stroškov družbe v izkazu poslovnega izida. Med preizkušanjem notranjih kontrol je bilo ugotovljeno, da so le-te večinoma delujoče, zato je končno tveganje napak in prevar ocenjeno kot nizko. Tveganje je povezano z uradnimi trditvami popolnosti, nastanka, točnosti, časovne umestitve in razvrstitve, ustrezne revizijske podatke pa je možno pridobiti s preizkušanjem podatkov.

Opravili bomo analitični pregled stroškov dela, obračuna regresa za letni dopust, testirali plačilne liste, preverili obračun bonitet, preverili izračun neizkoriščenega dopusta, izračun rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi in izračun nagrad za uspešno poslovanje.

4 REVIZIJSKI POSTOPKI KOT ODZIV NA OCENJENA TVEGANJA NA PODROČJU STROŠKOV DELA V DRUŽBI ABC, D. O. O.

Pri reviziji stroškov dela največkrat uporabljamo revizijske postopke, kot so opazovanje, potrjevanje, analiziranje, izračunavanje, preiskovanje, povpraševanje in primerjanje podatkov.

4.1 ANALITIČNI POSTOPKI PREGLEDA STROŠKOV DELA

MSR 520 opredeljuje analitične postopke kot ovrednotenja računovodskih informacij, opravljena s proučevanjem verjetnih razmerij tako med računovodskimi kot neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, kot je potrebno za ugotovljena nihanja ali razmerja, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek odstopajo od pričakovanih vrednosti (MSR 520 - Analitični postopki, 2009, str. 5).

Analitični postopki so postopki, pri katerih na podlagi primerjave dveh ali več skupin podatkov ugotovljamo določeno povezanost med skupinami podatkov, odstopanja med podatki in trend oz. gibanje ekonomskih kategorij. Revizorju služijo za usmerjanje pozornosti za pridobivanje dokazov in za potrjevanje ugotovitev revizije. Uporabljamo jih na stopnji načrtovanja revizije, stopnji preizkušanja podatkov in na stopnji vrednotenja in oblikovanja dokončnih ugotovitev.

Na stopnji načrtovanja revizije se analitični postopki uporabljajo za razumevanje poslovanja revidiranega podjetja in njegovih področij aktivnosti, da bi se ugotovila možna področja tveganja, in so v pomoč pri načrtovanju preizkušanja podatkov.

Na stopnji preizkušanja podatkov se običajno uporablja model pričakovanj, ki napove pričakovano vrednost in razmerja med posameznimi podatki. Rezultat opravljenih postopkov je pričakovana vrednost, ki jo revizor primerja z dejanskimi vrednostmi v računovodskih izkazih.

Na zaključni stopnji revizije služijo analitični postopki revizorju kot potrditev zaključkov, sprejetih med revizijo računovodskih izkazov.

Analitični postopki v zvezi z revidiranjem stroškov dela običajno obsegajo:

- analizo podatkov o gibanju zaposlenih in gibanju plač,

- primerjavo stroškov dela tekočega poslovnega leta s preteklim poslovnim letom,
- analizo gibanja stroškov dela po mesecih in ugotavljanje odmikov,
- izračun različnih kazalnikov kot npr. izračun povprečne plače, delež davkov in prispevkov v plači in drugi,
- izdelavo domneve pričakovanega stanja na kontih stroškov dela,
- kontrolo prometa na kontih plač.

4.1.1 Analitični pregled stroškov dela v zaključni reviziji

Za analitični pregled stroškov dela smo pridobili konto kartice razreda 47 za leto 2021 v Excelu. Preverili smo, ali je končno stanje na konto karticah usklajeno s stanjem v bruto bilanci. Nepravilnosti niso bile ugotovljene, zato smo pripravili pregled stroškov in primerjavo le-teh s preteklim letom, kar je prikazano v tabeli 3.

Na podlagi primerjave stroškov dela med letoma 2021 in 2020 razberemo, da so se celotni stroški dela v letu 2021 povišali v primerjavi z letom 2020 za skoraj 4 %, medtem ko se je število zaposlenih znižalo za približno 5 %. Iz tabele lahko razberemo, da se je strošek plače znižal za približno 2 %, kar je posledica znižanja povprečnega števila zaposlenih. Na podlagi podatkov iz tabele lahko ugotovimo nesorazmerje med stroškom plače in prispevki delodajalca, saj se je v letu 2021 v primerjavi z letom 2020 strošek plače znižal, delodajalčevi prispevki pa zvišali. Odstopanje pri prispevkih glede na osnovo za obračun le-teh je zaznati v obeh letih. Na podlagi navedenega odstopanja smo od družbe pridobili in pregledali mesečne zbirnike obračunov plač. Po pregledu mesečnih zbirnikov obračunov plač je bilo ugotovljeno, da so se prispevki delodajalca v letu 2021 zvišali na račun zvišanja bonitet. Hkrati so prispevki nižji glede na strošek plače, ki je osnova za obračun prispevkov zaradi napotjenih delavcev, pri katerih je osnova za prispevke le plača, ki jo prejmejo za enako delo na območju RS, dodatek za napotitev pa ni predmet prispevkov. Odstopanje pri prispevkih lahko pripišemo tudi knjiženju porabe neizkoriščenega dopusta preteklega leta in pa izplačilu letnih premij. Družba je ob izplačilu navedenih dohodkov odpravljala rezervacijo stroškov tako, da je za celoten znesek zniževala stroške plač tekočega leta na kontu 47000, ne pa tudi stroške prispevkov delodajalca. V letu 2021 se je zvišal tudi strošek rezervacije za neizkoriščen dopust, kar je posledica covida-19 v letu 2020, saj so bili zaposleni na skrajšanem delovnem času ali na čakanju in niso koristili letnega dopusta, v skladu s pravili družbe pa se neizkoriščen dopust neomejeno prenaša v naslednja leta. Pri poslovodstvu smo preverili, kaj je razlog za zvišanje rezervacije za letno premijo, ki jo družba običajno izplačuje v mesecu decembru, saj je poslovni izid tekočega poslovnega leta nižji, kot je bil preteklega poslovnega leta. Razlog za zvišanje rezervacije je sprejetje novega pravilnika o nagrajevanju poslovne uspešnosti družbe, ki je bil sprejet na ravni koncerna. Za oblikovano rezervacijo smo od družbe prejeli sklep o izplačilu poslovne uspešnosti, podpisan s strani lastnika. V preteklih letih se je rezervacija oblikovala le na podlagi ocene, katere podlaga je bil interni pravilnik družbe. Rezervacija za odpravnine in jubilejne nagrade se je znižala zaradi odhodov dolgotrajno zaposlenih delavcev. Drugih pomembnih odstopanj pri stroških plač ni bilo zaznanih.

Tabela 2: Analitični pregled stroškov dela v letu 2021 in primerjava z letom 2020

Konto glavne knjige	Naziv konta	Skupaj leto 2021	Skupaj leto 2020	Indeks letni	Absolutna razlika
47000	Plače zaposlenecv	1.334.849,91	1.365.627,61	97,75	-30.777,70
47003	Rezervacija za neizkoriščen dopust	79.240,66	41.082,14	192,88	38.158,52
47005	Rezervacija letne premije	101.081,40	70.570,43	143,23	30.510,97
47006	Rezervacije prodajne premije	9.689,98	0,00	-	9.689,98
47300	Regres, bonitete, povračila in podobno	199.430,49	188.626,82	105,73	10.803,67
47400	Delodajalčevi prispevki	231.975,75	215.948,95	107,42	16.026,80
47900	Rezervacije za odpravnine in jubilejne	7.593,12	11.779,84	64,46	-4.186,72
47	Stroški dela	1.963.861,31	1.893.635,79	103,71	70.225,52
	Povprečno število zaposlenih	49,67	52,30	94,97	

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

4.1.2 Analitični pregled obveznosti iz naslova plač v zaključni reviziji

Za analitični pregled obveznosti do zaposlenih smo pridobili konto kartice razreda 25, ki se nanašajo na obveznosti do zaposlenih za leto 2021 v Excelu. Preverili smo, ali je končno stanje na konto karticah usklajeno s stanjem v bruto bilanci. Nepravilnosti niso bile ugotovljene, zato smo pripravili pregled obveznosti iz naslova plač in primerjavo le-teh s preteklim letom, kar je prikazano v tabeli 4.

Iz podatkov v tabeli 4 lahko razberemo, da se je obveznost za izplačilo plač v proučevanem obdobju leta 2021 zvišala za 11 % v primerjavi z enakim obdobjem leta 2020. V skladu s tem so se povečale tudi obveznosti za prispevke in dohodnino. Obveznost za prehrano in prevoz se je v proučevanem obdobju leta 2021 znižala za nekaj več kot 5 % v primerjavi z enakim obdobjem v letu 2020. Razlog znižanja obveznosti za prehrano in prevoz je koriščenje letnega dopusta v proučevanem obdobju v večjem obsegu kot v primerljivem obdobju leta 2020. Druga pomembnejša odstopanja niso bila ugotovljena.

Tabela 3: Analitični pregled obveznosti iz naslova plač v letu 2021 in primerjava z letom 2020

Konto glavne knjige	Naziv konta	31. 7. 2021	31. 7. 2020	Indeks letni	Absolutna razlika
251	Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	71.841,31	64.275,49	111,77	7.565,82
253	Obveznosti za prispevke zaposlenih	26.665,24	23.939,58	111,39	2.725,66
254	Obveznosti za dohodnino zaposlenih	18.369,86	15.334,37	119,80	3.035,49
255	Obveznosti za prehrano in prevoz	11.596,43	12.243,30	94,72	-646,87
258	Obveznosti za prispevke delodajalca	19.406,98	17.416,77	111,43	1.990,21
282	Obveznosti za odtegljaje iz plač	2.432,91	3.225,62	75,42	-792,71
	Povprečno število zaposlenih	49,67	52,30		

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

4.1.3 Pregled stroškov dela po mesecih in iskanje morebitnih odklonov ob upoštevanju povprečnega števila delavcev v zaključni reviziji

Na podlagi pregleda stroškov po mesecih, ki smo ga pripravili v tabeli 5, lahko poiščemo morebitne neobičajne odklone pri obračunu plač in na podlagi le-teh sklepamo glede pravilnega izkazovanja stroškov dela. Za primerjavo in analizo smo uporabili verižni in bazični indeks. Verižni indeks primerja podatke tekočega meseca s podatki preteklega meseca, bazični indeks pa primerja podatke z osnovnim obdobjem. V našem primeru smo za osnovo vzeli mesece avgust.

Tabela 4: Bruto plača po mesecih glede na povprečno število delavcev

Mesec	Bruto plača v EUR	Povprečno število zaposlenih	Bruto plača na zaposlenega v EUR	Verižni indeks	Bazični indeks
avgust	117.225,29	50	2.344,51		100,00
september	120.981,56	50	2.419,63		103,20
oktober	128.123,92	51	2.512,23	103,20	107,15
november	120.622,68	51	2.365,15	103,83	100,88
december	171.506,93	50	3.430,14	94,15	146,31
januar	107.405,13	49	2.191,94	145,03	93,49
februar	104.259,27	48	2.172,07	63,90	92,65
marec	111.775,44	48	2.328,66	99,09	99,32
april	113.801,34	49	2.322,48	107,21	99,06
maj	121.745,17	50	2.434,90	99,73	103,86
junij	122.330,68	50	2.446,61	104,84	104,36
julij	120.141,16	50	2.402,82	100,48	102,49
povprečje	121.659,88	49,67	2.449,53		104,48

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Iz podatkov razberemo večja odstopanja v mesecih december, januar in februar. Medtem ko v mesecu decembru vidimo občutno zvišanje bruto plač in posledično izračunane bruto plače na zaposlenega, v mesecih januar in februar vidimo znižanje bruto plače in izračunane bruto plače na zaposlenega. Zvišanje bruto plače v mesecu decembru je posledica izplačila poslovne uspešnosti, ki jo družba izplačuje zaposlenim v mesecu decembru. Za kontrolo izplačila poslovne uspešnosti smo pridobili obračun poslovne uspešnosti in obrazec REK-1, iz katerega je razvidno, da je bilo izplačilo poslovne uspešnosti izvedeno 17. 12. 2020 vsem zaposlenim, kot dan obračuna pa je bil naveden 15. 12. 2020. Znižanje bruto plače v mesecu januarju in februarju je mogoče pripisati manjšemu številu zaposlenih, nižjo bruto plačo na zaposlenega pa lahko pripišemo občutnemu povečanju refundiranih nadomestil za bolniško odsotnost, ki jih je družba knjižila tako, da je zniževala strošek plač, namesto da bi terjatve iz naslova refundiranih nadomestil za bolniško odsotnost knjižila v dobro drugih prihodkov, povezanih s poslovnimi učinki. Za preveritev nižjega obračuna plače smo pridobili zbirni obračun plače za mesec januar in februar 2021 in pa obrazca REK-1 za navedena meseca. Iz obrazcev je razvidno povečano koriščenje bolniških odsotnosti zaradi izolacij, ki so posledica covida-19 in so refundirane s strani države.

4.1.4 Kontrola evidentiranih stroškov prispevkov delodajalca v zaključni reviziji

Za oceno pravilnosti evidentiranih prispevkov delodajalca moramo bruto plačo množiti s 16,1 %, kolikor znašajo prispevki delodajalca, da dobimo ustrezen znesek. Kot že omenjeno, družba za znesek refundacij znižuje stroške bruto plač, zato moramo pri oceni stroška prispevkov delodajalca znesek refundacij odšteti od bruto plače. Glede na usklajenost evidentiranih prispevkov in prispevkov iz obrazcev REK-1, kar prikazuje tabela 6, lahko sklepamo, da so prispevki delodajalca ustrezno obračunani in evidentirani.

Tabela 5: Ocena prispevkov delodajalca

Bruto plače po REK-1 (osnova za prispevke)	Refundacije po REK-1 (osnova za prispevke)	Ocenjeni prispevki delodajalca (16,1 %)	Ocenjeni prispevki od refundacij (16,1 %)	Evidentirani prispevki delodajalca na kontu 474	Razlika
1.466.068,89	25.225,73	236.037,09	4.061,34	231.975,75	0,00

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

4.1.5 Kontrola prometa na kontih plač v zaključni reviziji

Pri kontroli prometa na kontih plač gre za primerjavo debetnega prometa na kontih stroškov plač in kontih terjatev za refundacije s kreditnim prometom na kontih obveznosti iz naslova plač. Za uspešno izvedbo kontrole je potrebno pravilno knjiženje stroškov ter pripadajočih obveznosti in terjatev.

Primerjali smo debetni promet na kontu stroškov plač 470 s kreditnim prometom na kontu obveznosti za prispevke delavca 253, s kreditnim prometom na kontu obveznosti za dohodnino 254 in kontom obveznosti za izplačilo plače 251. Preverili smo tudi usklajenost debetnega prometa na kontu 473 in ga primerjali s kreditnim prometom na kontu 255 ter usklajenost debetnega prometa na kontu 474 in ga primerjali s kontom 258.

Ugotovili smo usklajenost debetnih in kreditnih prometov med posameznimi primerjanimi konti, zaradi česar sklepamo, da so stroški dela ustrezno evidentirani.

4.2 PODROBNO PREIZKUŠANJE PODATKOV O STROŠKIH DELA IN OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH

Postopek preizkušanja podatkov je ustrezno prilagojen ciljem revidiranja in predvidenim tveganjem. Z navedenimi postopki želi revizor pridobiti čim več dokazov, ki potrjujejo uradne trditve v računovodskih izkazih.

Na osnovi preizkušanja notranjih kontrol smo ugotovili, da so notranje kontrole za področje obračuna plač ustrezno vzpostavljene in večina deluje zanesljivo. Na podlagi navedenega se je na notranje kontrole možno zanesti, temu primerno pa je prilagojena tudi izbira vzorca pri podrobnem preizkusu podatkov.

V nadaljevanju so predstavljeni podrobni preizkusi podatkov, ki so bili izvedeni kot odziv na oceno delovanja notranjih kontrol in ugotovljena tveganja. Na podlagi ocenjenih tveganj smo načrtovali izvedbo testa plačilnih list, preverjanje obračuna bonitet, uskladitev stanj obveznosti do zaposlenih na 31. 7. 2021 z obrazcem REK-1, uskladitev obrazcev REK s stroški, uskladitev prometa obveznosti in

stroškov za mesec julij, kontrolo terjatev za refundacije, preveritev evidentiranja neporabljenih dopustov, preveritev evidentiranja stroškov regresa, preveritev evidentiranja rezervacije za regres, preveritev evidentiranja dolgoročnih rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade.

4.2.1 Kontrola obračuna plače za mesec november 2020 ter marec in julij 2021 na podlagi plačilnih list zaposlenih

Preverjanje plačilnih list zaposlenih za mesec november 2020 ter marec in julij 2021 smo izvedli zaradi ugotovitve nepopolnega delovanja notranjih kontrol pravilnosti vnosa in posodabljanja podatkov ter zagotavljanja skladnosti s predpisi. Za preverjanje obračuna plač s plačilnimi listami smo pridobili izpis kadrovske evidence po posameznem zaposlenem v Excelu in kumulativni izpis za mesec november, marec in julij po posameznem zaposlenem v Excelu. Preverili smo, ali je izpis skladen z rekapitulacijo plač za navedene mesece. Ugotovili smo, da so izpisi medsebojno usklajeni.

Izpis kadrovske evidence po posameznem zaposlenem vsebuje šifro delavca, ime in priimek delavca, vrsto pogodbe (individualna ali kolektivna), naziv delovnega mesta, datum nastopa zaposlitve, vrsto pogodbe (določen ali nedoločen čas), bruto plačo, skupno delovno dobo, vrsto olajšav za dohodnino (splošna, dodatne), podatek o vključitvi minulega dela v bruto plačo (da, ne).

Kumulativni izpis po posameznem zaposlenem vsebuje podatke o šifri delavca, ime in priimek delavca, bruto plačo, dodatek za napotitev, prispevke delavca, dohodnino, neto plačo, nadurno delo, stimulacijo, povračilo stroškov prevoza, povračilo stroškov prehrane, povračilo stroškov dnevnic, povračilo stroškov kilometrine, povračilo materialnih stroškov, odtegljaje od plače in znesek izplačila delavcu.

Na podlagi pridobljenih podatkov smo izbrali deset zaposlenih, in sicer šest zaposlenih, ki opravljajo delo izključno na terenu, od tega pet zaposlenih v preteklih letih in enega zaposlenega v tekočem poslovnem letu in dva zaposlena, ki delo opravljata izključno v pisarni na sedežu podjetja in dva zaposlena, ki delo opravljata na sedežu podjetja in na terenu. Izmed zaposlenih, ki opravljajo delo na sedežu družbe, smo izbrali tudi računovodjo, ki je v veliki meri vpleten v proces obračuna plač. Njegove plačilne liste smo izbrali v vzorec zaradi ugotovitve nedelovanja kontrole razmejivne dolžnosti. Izmed šest zaposlenih, ki opravljajo delo izključno na terenu, smo izbrali enega, ki je bil napoten na delo v tujino.

Za izbrane zaposlene smo pridobili na vpogled pogodbe o zaposlitvi, anekse, pogodbe o napotitvi, plačilne liste za mesec november 2020, marec 2021 in julij 2021, podlago za izračun povračila stroškov prevoza, stroškov prehrane, dnevnic, kilometrine, podlago za izplačilo nadurnega dela, stimulacije in povračila materialnih stroškov. Pridobili smo izpis prisotnosti na delovnem mestu za kontrolirane mesece za posamezne delavce in potne naloge za navedene mesece za posamezne delavce.

V nadaljevanju je prikazana preveritev obračuna plače za enega zaposlenega za mesec julij 2021, pri vseh izbranih zaposlenih pa smo preverili:

- skladnost določb v pogodbi o zaposlitvi s plačilno listo,
- pravilnost plače na pogodbi določb v pogodbi,
- izračun pravilnosti delovne dobe pri zaposlenem,
- skladnost dodatkov na plačo s pogodbo o zaposlitvi,

- skladnost urne postavke za boleznine in letni dopust z zakonodajo,
- usklajenost števila ur prisotnosti, letnih dopustov in bolniških odsotnosti iz programa za registracijo delovnega časa z obračunanimi urami na plačilni listi iz z bolniškimi listi ter s prošnjami za koriščenje letnega dopusta,
- skladnost urne postavke za nadurno delo,
- skladnost urne postavke za nedeljsko delo,
- ustreznost obračuna bonitet za uporabo službenega vozila v zasebne namene,
- ustreznost višine povračila za prevoz in prehrano glede na zakonske določbe in interne pravilnike,
- ustreznost višine kilometrine in dnevnic glede na zakonske določbe in interne pravilnike,
- vsebino in ustreznost odtegljajev,
- ustreznost povračila materialnih stroškov,
- ustreznost zneska dohodnine glede na vrsto olajšave,
- ustreznost prispevkov delavca.

V nadaljevanju je prikazana preveritev obračuna plače za zaposlenega, ki ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas in opravlja delo na terenu.

4.2.1.1 Preverjanje obračuna plače za izbranega zaposlenega

Za izbranega zaposlenega smo pridobili pogodbo o zaposlitvi, pogodbo o napotitvi na delo v tujino, plačilno listo za mesec julij 2021, izpis prisotnosti iz evidence delovnega časa, delovne oz. potne naloge, podlago za obračun stroškov prevoza in podlago za obračun odtegljaja za kredit.

Delavec ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas. V podjetju je zaposlen od 15.5.2009 in ima na dan 31.7.2021 delovno dobo v trajanju 12 let, dva meseca in 16 dni. Osnovna bruto plača po pogodbi o zaposlitvi znaša 1.906,48 EUR. Dodatek za napotitev po pogodbi o napotitvi na delo v tujino znaša 1.250,00 EUR na mesec.

Na plačilni listi smo preverili, ali se število obračunanih ur ujema z urami iz evidence delovnega časa ter s številom delovnih dni v mesecu juliju 2021. Odstopanj oziroma nepravilnosti nismo zasledili.

Zaposleni je v mesecu juliju opravil 40 ur rednega dela, za 56 ur je bil napoten na delo v tujino, koristil je 80 ur letnega dopusta in opravil 7,5 ur nedeljskega dela.

Redno delo znaša 433,29 EUR za 40 ur, preračunano na celoten mesec bi znašalo 1.906,48 EUR (433,29 EUR/40 ur × 176 ur = 1906,48 EUR), kar je tudi pogodbena plača delavca. Dodatek za napotitev znaša 397,72 EUR za 56 ur, preračunano na celoten mesec bi znašalo 1.250,00 EUR, kar je skladno s pogodbo o napotitvi. V skladu z internim pravilnikom znaša dodatek za nedeljsko delo 50 %, kar je tudi obračunano na plačilni listi. Letni dopust znaša 1.000,39 EUR za 80 ur in je izračunan v skladu s 137. členom ZDR-1, ki določa, da je osnova za izračun letnega dopusta povprečna plača delavca zadnjih treh mesecev za polni delovni čas. Povprečna plača delavca za zadnje tri mesece znaša 2.200,85 EUR, preračunano na 56 ur znaša 1.000,39 EUR, kar pomeni, da je letni dopust obračunan v skladu z delovno pravno zakonodajo. Zaposleni ima skupno 12 polnih let delovne dobe, zato znaša dodatek za minulo delo 6 %. Dodatek je izračunan na postavke rednega in nedeljskega dela in je obračunan v ustrezni višini. Pri obračunu plače odstopanja niso bila ugotovljena.

Tabela 6: Plačilna lista zaposlenega

VRSTA PLAČILA	Ure	Odstotek	Bruto	Neto
Redno delo	40		433,29	
Redno delo napotitev	56		606,61	
Letni dopust	80		1.000,39	
Dodatek za nedeljsko delo	7,5	50	40,62	
Minulo delo		6	64,83	
Stimulacija			529,53	
Dodatek za napotitev			397,72	
BRUTO REDNO DELO	176		3.072,99	
Osnova za prispevke			2.675,27	
PRISPEVKI DELOJEMALCA		22,10	591,23	
Olajšava za dohodnino			291,67	
Osnova za davek			1.792,37	
DAVEK			395,18	
NETO IZPLAČILO	176			2.086,58
Dnevnice				412,50
Prehrana				30,60
Prevoz				63,00
Krediti				274,31
ZNESEK ZA IZPLAČILO				2.318,37
PRISPEVKI DELODAJALCA		16,10		430,72

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Za zaposlenega smo preverili tudi obračun povračila stroškov prevoza in prehrane ter dnevnic. Bivališče delavca je od sedeža družbe, kamor se dnevno vozi v službo, oddaljeno 25 km. Povračilo stroškov prevoza se povrne v obliki kilometrine, ki znaša 0,18 EUR/km. Delavec je bil v mesecu juliju prisoten na delu pet dni, dodatno pa je dvakrat opravil tudi vožnjo do delovnega mesta in nazaj v dneh napotitve. Delavcu je bilo obračunano povračilo prevoza v višini 63,00 EUR, kar je skladno s prisotnostjo na delovnem mestu. Nadomestilo za prehrano je bilo obračunano za pet dni rednega dela v višini 6,12 EUR, kar skupno zneso 30,60 EUR. Za dneve napotitve so bile delavcu obračunane dnevnice, in sicer za pet dni v višini 55 EUR/dan in za dva dni v višini 41,25 EUR na dan. Obračun dnevnic smo preverili s potnim nalogom in so obračunane skladno z odsotnostjo delavca. Pri obračunu povračila stroškov v zvezi z delom odstopanja niso bila ugotovljena.

Za delavca smo preverili tudi podlage za odtegljaj za kredit, pri čemer niso bila ugotovljena odstopanja od predložene dokumentacije.

Za preveritev pravilnosti obračuna prispevkov in dohodnine smo uporabili Excel tabele, v katerih so nastavljene formule, ki na podlagi vnesene bruto plače izračunajo prispevke in dohodnino. Osnova za prispevke je znašala 2.675,27 EUR in je izračunana kot vsota vseh vrst plačil razen dodatka za napotitev, ki v skladu s 144. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (2022) ni predmet prispevkov. Na podlagi izračuna lahko potrdimo pravilnost obračunanih prispevkov na plačilni listi.

Tabela 7: Kontrola obračuna prispevkov delavca in delodajalca

Vrsta prispevkov	Osnova za prispevke	Prispevki delavca		Prispevki delodajalca	
		Odstotek	Znesek	Odstotek	Znesek
Pokojninsko in invalidsko zavarovanje	2.675,27	15,50	414,67	8,85	236,76
Zdravstveno zavarovanje		6,36	170,15	6,56	175,50
Zaposlovanje		0,14	3,75	0,06	1,61
Starševsko varstvo		0,10	2,68	0,10	2,68
Poškodbe pri delu		-	-	0,53	14,18
Skupaj			22,10	591,23	16,10

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Pri izračunu akontacije dohodnine smo upoštevali dohodninsko lestvico za leto 2021 in splošno olajšavo, do katere je zaposleni upravičen in ki je bila upoštevana tudi na plačilni listi. Osnova za akontacijo dohodnine je bruto plača zaposlenega, zmanjšana za obvezne prispevke zaposlenega in splošno olajšavo. Osnova za izračun akontacije dohodnine tako znaša 1.792,37 EUR in je izračunana tako, da so od bruto plače v višini 3.072,99 EUR odšteti prispevki delojemalca v višini 591,23 EUR in splošna olajšava v višini 291,67 EUR.

Tabela 8: Kontrola izračuna akontacije dohodnine

Neto mesečna davčna osnova		Dohodnina v EUR		Znesek dohodnine
Nad	Do			
	708,33		16 %	-
708,33	2.083,33	113,33	+ 26 % nad 708,33	395,18
2.083,33	4.166,67	470,83	+ 33 % nad 2.083,33	-
4.166,67	6.000,00	1.158,33	+ 39 % nad 4.166,67	-
6.000,00		1.873,33	+ 50 % nad 6.000,00	-

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Akontacija dohodnine je izračunana na podlagi dohodninske lestvice za leto 2021, pri čemer znaša akontacija dohodnine 395,18 EUR in je izračunana tako, da znaša za neto dohodek do višine 708,33 EUR akontacija 113,33 EUR (16 % × 708,33 EUR), za neto dohodek v višini 1.084,04 EUR (1.792,37 EUR – 708,33 EUR) pa znaša akontacija 281,84 EUR (26 % × (1.792,37 – 708,33)). Izračunana akontacija dohodnine je enaka obračunani akontaciji dohodnine na plačilni listi. Pri obračunu akontacije dohodnine ni bilo ugotovljenih nepravilnosti.

Za mesec november 2020 in marec 2021 je bila kontrola pravilnosti obračuna plače izvedena na enak način kot na prikazanem primeru.

Pri preostalih izbranih zaposlenih je bila kontrola pravilnosti obračuna plače za mesece november 2020, marec 2021 in julij 2021 izvedena na enak način kot na prikazanem primeru. Pri vseh izbranih zaposlenih smo preverili skladnost obračuna s pogodbo o zaposlitvi in evidencami delovnega časa. Pri obračunu rednega dela, dopusta, bolniških odsotnosti, minulega dela, prispevkov, akontacije dohodnine in povračil stroškov ni bilo ugotovljenih nepravilnosti.

4.2.2 Preverjanje obračuna bonitet

Med izbranimi plačilnimi listami smo preverili tudi plačilne liste zaposlenih, ki plačujejo boniteto za uporabo službenih vozil. V družbi je pet zaposlenih, ki uporabljajo službena vozila v zasebne namene in plačujejo boniteto. Trije zaposleni prevozijo v zasebne namene manj kot 500 km na mesec, dva pa več kot 500 km na mesec, gorivo za uporabo vozila v zasebne namene plačujejo zaposleni. Trije zaposleni uporabljajo enaka službena vozila, katerih nabavna vrednost je znašala 28.256,00 EUR in so bila nabavljena v januarju 2019. Dva od teh prevozi v zasebne namene manj kot 500 km in plačujeta boniteto v višini 148,34 EUR, eden pa prevozi v zasebne namene več kot 500 km in plačuje boniteto v višini 296,69 EUR.

Tabela 9: Izračun bonitet za uporabo službenega vozila z nabavno vrednostjo 28.256 EUR v zasebne namene

Leto	Osnova za boniteto	Boniteta do 500 km brez goriva	Boniteta nad 500 km brez goriva
1. leto	14.128,00	211,92	423,84
2. leto	12.008,80	180,13	360,26
3. leto	9.889,60	148,34	296,69
4. leto	7.770,40	116,56	233,11
5. leto	6.357,60	95,36	190,73
6. leto	4.944,80	74,17	148,34
7. leto	3.532,00	52,98	105,96
8. leto	2.119,20	31,79	63,58

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Od preostalih dveh zaposlenih uporablja eden v zasebne namene vozilo, katerega nabavna vrednost je znašala 40.756,00 EUR in prevozi v zasebne namene več kot 500 km, vozilo pa je bilo nabavljeno v juniju 2020. Boniteta za uporabo službenega vozila znaša 519,64 EUR. Preostali zaposleni uporablja službeno vozilo z nabavno vrednostjo v višini 34.768 EUR, vozilo pa je bilo nabavljeno v maju 2018. V privatne namene prevozi manj kot 500 km in plačuje boniteto v višini 143,42 EUR.

Za vse izbrane zaposlene smo preverili obračun bonitete s plačilno listo in obrazcem REK-1 za mesec oktober 2020, januar 2021 in julij 2021. Bonitete so bile obračunane pravilno in se prav tako poročajo na obrazcu REK-1. Neskladnosti pri obračunu bonitet in poročanju le-teh niso bile ugotovljene.

Tabela 10: Izračun bonitet za uporabo službenega vozila z nabavno vrednostjo 40.756 EUR v zasebne namene

Leto	Osnova za boniteto	Boniteta nad 500 km brez goriva
1. leto	40.756,00	611,34
2. leto	34.642,60	519,64
3. leto	28.529,20	427,94
4. leto	22.415,80	336,24
5. leto	18.340,20	275,10
6. leto	14.264,60	213,97
7. leto	10.189,00	152,84
8. leto	6.113,40	91,70

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Tabela 11: Izračun bonitet za uporabo službenega vozila z nabavno vrednostjo 34.768 EUR v zasebne namene

Leto	Osnova za boniteto	Boniteta do 500 km brez goriva
1. leto	17.384,00	260,76
2. leto	14.776,40	221,65
3. leto	12.168,80	182,53
4. leto	9.561,20	143,42
5. leto	7.822,80	117,34
6. leto	6.084,40	91,27
7. leto	4.346,00	65,19
8. leto	2.607,60	39,11

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Za vse izbrane zaposlene smo preverili obračun bonitete s plačilno listo in obrazcem REK-1 za mesec oktober 2020, januar 2021 in julij 2021. Bonitete so bile obračunane pravilno in se prav tako poročajo na obrazcu REK-1. Neskladnosti pri obračunu bonitet in poročanju le-teh niso bile ugotovljene.

4.2.3 Uskladitev stanj obveznosti do zaposlenih z obrazcem REK-1 za mesec julij

Družba izplačuje plače 15. v mesecu za pretekli mesec, kar pomeni, da v kolikor redno poravnava obveznosti iz naslova plač, na kontih obveznosti iz naslova plač 25 in 26 ostajajo odprte le obveznosti za zadnji mesec poslovnega leta, torej za mesec julij. Na podlagi pridobljenega obrazca REK-1 in zbirnega obračuna za julijsko plačo smo pripravili uskladitev s končnim stanjem obveznosti iz naslova plač na 31. 7. 2021, ki je prikazana v tabeli 13.

Tabela 12: Usklajenost obveznosti iz naslova plač za mesec julij 2021 z obrazcem REK-1 in kumulativo

Konto	Vsebina	Stanje v bilanci na dan 31. 7. 2021	Poročano na REK-1 za julij 2021	Razlika med stanjem v bilanci in obrazcem REK-1	Kumulativa za julij 2021	Razlika med obrazcem REK-1 in kumulativo
	Kratkoročne obveznosti za plače					
25100	Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač	71.841,31	75.101,06	-3.259,75	75.101,06	0,00
25300	Obveznosti za prispevke zaposlenih	26.665,24	26.670,22	-4,98	26.670,24	-0,02
25400	Obveznosti za dohodnino zaposlenih	18.369,86	18.369,86	0,00	18.369,86	0,00
25800	Obveznosti za prispevke delodajalca	19.406,98	19.401,99	4,99	19.447,98	-45,99
28200	Obveznosti za odtegljaje iz plač	2.432,91	0,00	-	2.432,91	-
25500	Obveznosti za prehrano in prevoz	11.596,43	0,00	-	11.596,43	-

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Ugotovljene razlike pri obveznostih za neto plače se nanašajo na odtegljaje iz plač iz naslova kreditov in naslova terjatev za plačilo premij za zdravstveno zavarovanje, ostale razlike se nanašajo na knjižene pobote na e-kartici FURS-a in na oproščene prispevke. Za potrditev pravilnosti knjiženih obveznosti iz naslova plač smo pridobili bančni izpisek za mesec avgust 2021, na katerem je razvidno izplačilo plač za mesec julij 2021 in pa konto kartice kontov obveznosti za obdobje avgust 2021. Iz pridobljenih podatkov je razvidno, da so obveznosti, evidentirane v mesecu juliju 2021, skladne z izvedenimi izplačili v mesecu avgustu 2021. Drugih razlik ali neskladij ni bilo ugotovljenih.

4.2.4 Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec julij

Za uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih s stroški dela za mesec julij smo pridobili bruto bilanco za obdobje avgust 2020–julij 2021 in konto kartice pripadajočih kontov za isto obdobje.

Tabela 13: Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov dela za mesec julij

Konto	Opis	Promet debet	Promet kredit
251	Obveznosti za čiste plače in nadomestila plač		75.101,06
253	Obveznosti za prispevke zaposlenih		26.665,24
254	Obveznosti za dohodnino zaposlenih		18.369,86
255	Obveznosti za prehrano in prevoz		11.596,43
258	Obveznosti za prispevke delodajalca		19.406,98
Skupaj obveznosti iz naslova plač			151.139,57
470	Plače zaposlencev	116.868,90	
473	Regres, bonitete, povračila in podobno	11.596,43	
474	Delodajalčevi prispevki	18.880,95	
Skupaj stroški dela		147.346,28	
162	Terjatve za refundacije	3.793,29	
Skupaj terjatve in stroški dela		151.139,57	
Skupaj terjatve in stroški dela		151.139,57	

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Test smo opravili zaradi dvoma v delovanje notranje kontrole zbiranja in posredovanja podatkov v obračun plač in prenosa plač v glavno knjigo. Na podlagi pridobljenih podatkov smo preverili tudi pravilnost knjiženja. Uskladitev prometa obveznosti do zaposlenih in stroškov plač za mesec julij 2021 je prikazana v tabeli 14. Kreditni promet obveznosti znaša 151.139,57 EUR, debetni promet stroškov plač pa znaša 147.346,28 EUR. Razlika v višini 3.793,29 EUR se nanaša na terjatve za refundacije bolezni, ki jih dobi družba povrnjene od države in jih knjiži kot znižanje stroškov, namesto da pripozna druge prihodke, povezane s poslovnimi učinki. Nepravilnosti pri uskladitvi niso bile ugotovljene.

4.2.5 Uskladitev obračuna regresa s stroški regresa in obrazci REK-1

Pri pregledu obračuna regresa smo pridobili sklep posloводства o izplačilu regresa za leto 2021, v katerem je določena višina regresa, ki za leto 2021 znaša 1.500 EUR. Zaposleni, ki v družbi niso zaposleni celo leto, prejmejo sorazmerni del regresa. Regres za leto 2021 je bil izplačan 28. 6. 2021 delavcem, ki so bili zaposleni v družbi, na dan izplačila regresa, in 7. 12. 2021 delavcem, ki so se zaposlili v družbi po izplačilu regresa. Za leto 2021 je bil regres izplačan 56 zaposlenim v skupni višini 74.989,03 EUR.

Preverili smo, ali se število oseb v kadrovske evidenci, ki so imele pravico do izplačila regresa, ujema s številom oseb na obrazcu REK-1 in s seznamom oseb, ki jim je bil izplačan regres. Razhajanja niso bila ugotovljena.

Na kontu 473 je v obdobju od avgusta 2020 do julija 2021 evidentiran strošek regresa v višini 75.373,35 EUR. Zaradi poslovnega leta, ki ni enako koledarskemu, družba razmejuje strošek regresa skladno s poslovnim letom, in sicer tako, da se 7/12 regresa, izplačanega do 30. 6., evidentira kot strošek tekočega poslovnega leta, 5/12 pa se evidentira med kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami na kontu 190 in prenese med stroške v naslednjem poslovnem letu, na katerega se strošek nanaša. Za leto 2020 je bil regres izplačan v višini 75.911,40 EUR, strošek, ki se nanaša na poslovno leto, ki se je začelo avgusta 2020 in končalo julija 2021, znaša tako 31.629,75 EUR (5/12 od 75.911,40 EUR). Strošek regresa, izplačanega za leto 2021, ki se nanaša na poslovno leto. Ki se je začelo avgusta 2020 in končalo julija 2021, znaša 43.743,60 EUR (7/12 od 74.989,03 EUR). Regres, ki se nanaša na poslovno leto, ki se začne 1. avgusta 2021, znaša 31.245,43 EUR (5/12 od 74.989,03 EUR) in je evidentiran med kratkoročnimi aktivnimi časovnimi razmejitvami. Na dan 31. 7. 2021 ima družba poravnane obveznosti za izplačilo regresa.

Preverili smo, ali je bil regres izplačan v predpisani višini, saj je v 131. členu ZDR-1 predpisano, da se regres izplača najmanj v višini minimalne plače. Minimalna plača za leto 2021 znaša 1.024,24 EUR, kar pomeni, da je regres izplačan v ustrezni višini. V skladu s 44. členom Zdoh-2 regres, ki je izplačan v višini, ki ne presega 100 % povprečne plače zaposlenih v RS, ni predmet obdavčitve z dohodnino, prav tako se ne obračunajo niti prispevki za socialno varnost. Regres, izplačan za leto 2021, ne presega povprečne plače, ki je v času izplačila regresa znašala 1.994,67 EUR, zato dohodnina in prispevki niso obračunani.

Po pregledu dokumentacije v zvezi z izplačilom regresa za leto 2021 ugotavljamo, da je obračun regresa ustrezen, nepravilnosti niso bile ugotovljene.

4.2.6 Preveritev izračuna premije za poslovno uspešnost in prodajne premije s stroškom premije za poslovno uspešnost in prodajne premije

Za preveritev izračuna premije smo pridobili sklep poslovodstva o izplačilu premije za poslovno uspešnost in prodajno premijo. Do premije za poslovno uspešnost so upravičeni vsi zaposleni, ki so zaposleni v družbi najmanj tri mesece in so zaposleni na dan izplačila poslovne uspešnosti. Zaposleni, ki v družbi niso zaposleni celo leto, so upravičeni do sorazmernega deleža. V skladu s sklepom poslovodstva pripada za poslovno leto, ki se je začelo avgusta 2020 in končalo julija 2021, zaposlenim poslovna uspešnost v višini od 0,5 do 1,5 osnovne plače po pogodbi o zaposlitvi, odvisno od delovnega mesta. Prodajna premija pripada zaposlenim v prodaji in znaša polovico njihove bruto plače za mesec julij 2021.

Od družbe smo pridobili seznam zaposlenih z njihovimi bruto plačami po pogodbi o zaposlitvi in izračun premije za poslovno uspešnost. Premija je bila izračunana v skladu s sklepom poslovodstva in na podlagi pogodbeno dogovorjenih plač zaposlenih.

Za preveritev prodajne premije smo pridobili seznam zaposlenih v prodaji in njihove plačilne liste za mesec julij 2021. Premija je bila izračunana v skladu s sklepom poslovodstva in obračunom plače za mesec julij 2021.

Premija za poslovno uspešnost in prodajna premija bosta izplačani po potrditvi letnega poročila s strani lastnika družbe, zato je evidentirana med stroški na kontu 470 in pa med kratkoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami na kontu 290.

Na podlagi pridobljene dokumentacije ugotavljamo, da sta bili premiji ustrezno izračunani in evidentirani, nepravilnosti nismo zaznali.

4.2.7 Preveritev izračuna in evidentiranja neizkoriščenih dopustov za leto 2020 in 2021

V skladu s 162. členom ZDR-1 mora zaposleni do konca koledarskega leta porabiti najmanj dva tedna letnega dopusta, preostanek letnega dopusta pa lahko porabi do 30. 6. naslednjega koledarskega leta. V skladu z internim pravilnikom družbe mora delavec porabiti letni dopust v skladu z določbami ZDR, vendar se neporabljen letni dopust kljub temu prenaša v naslednja koledarska leta in ne zapade na 30. 6. naslednjega koledarskega leta. Družba na bilančni presečni dan za neizkoriščen letni dopust pripozna kratkoročne pasivne časovne razmejitve.

Obveznosti iz naslova neizkoriščenega dopusta na dan 31. 7. 2021 znašajo 79.240,66 EUR in so knjižene na kontu 470 in protikontu 290.

Za preveritev pravilnosti izračuna neporabljenega dopusta smo pridobili evidenco o stanju neporabljenega dopusta na dan 31. 7. 2021 za posamezne delavce in pa bruto urno postavko delavca. Najprej smo izračunali število dni neporabljenega dopusta, za katerega se izračuna obveznost, saj ima delavec 5/12 dopusta pravico porabiti v naslednjem poslovnem letu, ki se začne 1. avgusta 2021. Od stanja neporabljenega dopusta na dan 31. 7. 2021 smo odšteli 5/12 dopusta za leto 2021 in tako dobili število dni neporabljenega dopusta po posameznem zaposlenem, ki je predmet izračuna obveznosti. Število dni dopusta smo pomnožili z osem ur in urno postavko delavca in dobili znesek obveznosti za neporabljen dopust na dan 31. 7. 2021, ki znaša 68.252,08 EUR. Znesek smo množili s 16,1 %, kolikor znašajo prispevki delodajalca in dobili znesek prispevkov v višini 10.988,58 EUR ter končni znesek obveznosti za neporabljen dopust v višini 79.240,66 EUR.

Pri preveritvi izračuna pravilnosti nismo zaznali, smo pa družbo opozorili na nepravilnost pri evidentiranju, saj celoten znesek evidentira na kontu 470 in ne ločeno na kontih 470 obveznost za bruto znesek neporabljenega dopusta in na kontu 474 znesek prispevkov delodajalca za neporabljen dopust. Družba bo do oddaje letnega poročila prenesla znesek, ki se nanaša na prispevke delodajalca, iz konta 470 na konto 474.

4.2.8 Preveritev terjatev iz naslova refundacij za boleznine

Terjatve iz naslova refundacij za boleznine ima družba evidentirane na kontu 162. Za preveritev pravilnosti odprtih terjatev smo pridobili zahteve za povračilo refundacij, ki so odprti na dan 31. 7. 2021, in bolniške liste, ki so podlaga za oddane zahteve. Družba ima na dan 31. 7. 2021 odprte terjatve v višini 12.538,87 EUR. Po pregledu prometa na kontu terjatev za refundacije in odprtih zahtevkov smo ugotovili, da ima družba na zadnji bilančni dan odprte zahteve za zadnje tri mesece. Od družbe smo pridobili bančne izpiske za september 2021, iz katerih je razvidno, da je družba dobila povrnjene zahteve za refundacije, odprte na dan 31. 7. 2021.

Preverili smo tudi knjiženje refundacij in ugotovili, da družba knjiži terjatve za refundacije na konto 16200 tako, da zmanjšuje stroške plač. Poslovodstvo smo opozorili, da je treba terjatve za refundacije pripoznati tako, da se knjiži v debet terjatev iz naslova refundacij in da se v kredit pripozna prihodke na kontu 768, to so drugi prihodki s poslovnimi učinki. Družba bo odpravila knjižbe v kredit na kontih stroškov plač, ki se nanašajo na terjatve za refundacije in pripoznala prihodke na kontu 768.

Pri preveritvi terjatev iz naslova refundacij nismo ugotovili nobenih neskladij, razen opisanih glede knjiženja, ki pa jih bo družba odpravila do oddaje letnega poročila.

4.2.9 Preveritev izračuna in evidentiranja dolgoročnih rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade za leto 2021

Rezervacije v zvezi z zaposlenimi, kamor spadajo rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade, obravnava SRS 10-Rezervacije. Rezervacije se pripoznajo, če obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza in se bodo predvidoma poravnale v obdobju, ki ga ni možno določiti in je mogoče znesek poravnave zanesljivo izmeriti. Rezervacije so namenjene kritju izplačil jubilejnih nagrad in odpravnin ob upokojitvi v prihodnjih obdobjih. Podlaga za njihovo pripoznanje so pretekli dogodki, v našem primeru pogodba o zaposlitvi in ZDR-1. Obdobja, v katerem se bodo porabile, ni možno z gotovostjo določiti, znesek porabe pa lahko z veliko verjetnostjo ocenimo.

Na dan 31. 7. 2021 ima družba v bilanci stanja evidentirane dolgoročne rezervacije iz naslova jubilejnih nagrad in odpravnin ob upokojitvi v višini 70.919,44 EUR.

Družba evidentira dolgoročne rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi na podlagi aktuarskega izračuna. Aktuar je izračun rezervacij pripravil na podlagi posredovanih podatkov o zaposlenih. Vsem zaposlenim ne glede na tip pogodbe ob zaposlitvi pripada ob upokojitvi odpravnina v višini dveh povprečnih mesečnih plač v RS za pretekle tri mesece oziroma v višini dveh povprečnih mesečnih plač zaposlenega za pretekle tri mesece, če je to ugodneje za zaposlenega. Datum upokojitve za potrebe izračuna je bil določen v skladu z minimalnimi pogoji za pridobitev pravice do starostne pokojnine v skladu z ZPIZ-2. Jubilejne nagrade se izplačujejo vsem zaposlenim v družbi na osnovi delovne dobe pri zadnjem delodajalcu, in sicer v višinah, kot jih določa za posamezno trajanje zaposlitve pri zadnjem delodajalcu Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov.

Po pregledu aktuarskih izračunov smo preverili še pravilnost knjiženja rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, ki je prikazano v tabeli 15.

Začetno stanje v bruto bilanci za leto, ki se je začelo 1. avgusta 2020, je enako začetnemu stanju v aktuarskem izračunu. Za preveritev knjiženja smo pridobili temeljnico knjiženja rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, pri čemer nismo ugotovili nepravilnosti.

Tabela 14: Prikaz knjiženja rezervacij za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne nagrade na dan 31. 7. 2021

Opis knjižbe	Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi			Rezervacije za jubilejne nagrade		
	Konto	Debet	Kredit	Konto	Debet	Kredit
Stanje 31. 7. 2020	963		46.652,56	963		16.995,94
Stroški obresti (IPI)	743	279,92		743	101,98	
	963		279,92	963		101,98
Stroški preteklega službovanja (IPI)	479	0,00		479	0,00	
	963		0,00	963		0,00
Stroški tekočega službovanja (IPI)	479	6.759,27		479	2.682,53	
	963		6.759,27	963		2.682,53
Izplačila zaslužkov	251	0,00		251	0,00	
	963		0,00	963		0,00
Aktuarski dobički	957		704,08	766		1.848,68
	963	704,08		963	1.848,68	
Aktuarske izgube	957	0,00		479	0,00	
	963		0,00	963		0,00
Stanje 31. 7. 2021	963		52.987,67	963		17.931,77

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

4.3 PREVERJANJE OBVEZNIH RAZKRITIJ O STROŠKIH DELA V LETNEM POROČILU

Po opravljenih testih in pregledih smo opravili še pregled letnega poročila družbe. Družba spada med majhne družbe, pripravlja računovodske izkaze v skladu s SRS, revizija računovodskih izkazov pa je bila opravljena na zahtevo lastnikov. Preverili smo, ali letno poročilo vsebuje končne računovodske izkaze, v katerih je družba odpravila pomanjkljivosti, ugotovljene med revizijskim pregledom, in ali letno poročilo vsebuje pojasnila in razkritja, skladna z ZGD-1 in SRS.

Pri pregledu letnega poročila za poslovno leto, ki se je začelo 1. avgusta 2020 in zaključilo 31. julija 2021, smo ugotovili, da so vse postavke stroškov dela in obveznosti do zaposlenih pravilno razvrščene, družba pa je upoštevala tudi priporočila glede razvrstitev, ugotovljenih med revizijskim pregledom. Na podlagi tega lahko ugotovimo, da je letno poročilo skladno s SRS in ZGD-1.

SKLEP

Bistvo delovanja gospodarskih družb je doseganje zastavljenih poslovnih ciljev, temelj za doseganje le-teh pa predstavljajo njeni zaposleni. Zaposleni predstavljajo ključni dejavnik uspešnosti podjetja in njegovo najpomembnejše sredstvo, s katerim podjetje dosega svoje cilje na trgu. Vendar pa zaposlenih, čeprav predstavljajo najpomembnejše sredstvo podjetja, ne najdemo v bilanci stanja podjetja.

Zaposleni predstavljajo podjetju strošek, vendar hkrati predstavljajo tudi najpomembnejše sredstvo poslovanja družbe, zato je pravilen obračun plač pomemben ne samo z vidika stroškov, temveč tudi z vidika izvrševanja interesov zaposlenih. Področje obračuna plač je kompleksno, hkrati pa so ravno plače tisto področje, kjer se prepletajo interesi družbe, zaposlenih in države.

Zaradi vse pogostejšega nepravilnega prikazovanja podatkov in informacij v računovodskih izkazih, tudi v zvezi s stroški dela, bodisi zaradi lažno izkazanih računovodskih postavk bodisi zaradi napačne obdavčitve zaslužkov, neizplačevanja zaslužkov ali pa zaradi napačnega prikazovanja zaslužkov zaposlenih, je izredno pomembno, da zunanji uporabniki računovodskih podatkov zaupajo v resničnost in poštenost informacij, ki so predstavljene v računovodskih izkazih.

Revizorjeva naloga je, da se med revizijo računovodskih izkazov skozi izvedene postopke, s katerimi pridobi ustrezne in zadostne revizijske dokaze, prepriča o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov.

Področje stroškov dela je eno izmed področij, ki jih revizor spoznava in preverja med revizijo računovodskih izkazov. V primeru, da je področje stroškov dela med revizijo računovodskih izkazov opredeljeno kot pomembno, hkrati pa revizor s spoznavanjem procesov potrdi, da notranje kontrole ne delujejo v zadostni meri, kar pomeni, da je tveganje pomembno napačne navedbe višje, je izredno pomembno, da revizor izvede ustrezne revizijske postopke in pridobi dokaze, da so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz gospodarskega položaja in izida družbe.

V teoretičnem delu zaključnega dela smo preučili domačo in tujo literaturo in vire s področja obračuna plač in stroškov dela, računovodske kot tudi revizijske standarde in zakonodajo s tega področja. Teoretične in zakonske podlage so nam predstavljale podlago, ki smo jo nato uporabili v empiričnem delu.

V empiričnem delu smo teoretična spoznanja s področja obračuna plač in stroškov dela ter s področja revidiranja stroškov dela uporabili na praktičnem primeru družbe ABC, d. o. o. Proučili in prikazali smo postopke pri revidiranju stroškov dela v okviru revidiranja računovodskih izkazov družbe ABC, d. o. o. Na podlagi opravljenih in prikazanih revizijskih postopkov smo se prepričali o resničnem in poštenem prikazu stroškov dela in z njimi povezanimi obveznostmi do zaposlenih v računovodskih izkazih družbe. Z opravljenimi revizijskimi postopki, ki so prikazani v zaključnem delu, smo zbrali zadostne in ustrezne revizijske dokaze, s katerimi smo revizijsko tveganje pomembno napačne navedbe na področju stroškov plač in obveznosti do zaposlenih znižali na sprejemljivo nizko raven. S tem smo se prepričali, da so stroški dela in obveznosti do zaposlenih v računovodskih izkazih prikazani resnično in pošteno.

5 LITERATURA IN VIRI

1. ABC d.o.o. (2021a). *Revizijska dokumentacija družbe ABC d.o.o.* (interno gradivo). Maribor: ABC d.o.o.
2. ABC d.o.o. (2021b). *Letno poročilo za leto 2020/2021 družbe ABC d.o.o.* (interno gradivo). Maribor: ABC d.o.o.
3. Bajuk Mušič, A. (2020). Stroški dela in obravnava povračil. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 18(10), 53–69.
4. Cimerman, M. (2013). Analitični postopki kot postopki ovrednotenja računovodskih informacij. *SIR*IUS*, 4, 5–28.
5. *Dohodnina – Dohodek iz zaposlitve.* (b.d.). Pridobljeno 23. junija 2022 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/dohodnina_dohodek_iz_zaposlitve/
6. Kolenc Praznik, T. (2013). Pomembnost pri revidiranju. *SIR*IUS*, 4, 50–61. Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo. (2014). *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/revizorji/406/pomembnosti-nacrtovanje.pdf>
7. Skitek, M. (2016). *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor, predmet: Obvladovanje tveganj in notranje kontroliranje.* Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
8. Slovenski inštitut za revizijo. (2009a). MSR 200 - *Glavni cilj in izvajanje revizije v skladu z MSR.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2603/msr-200-junij-2021.pdf>
9. Slovenski inštitut za revizijo. (2009b). MSR 210 - *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2604/msr-210-2009-junij-2021.pdf>
10. Slovenski inštitut za revizijo. (2009c). MSR 300 - *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2609/msr-300-2009-junij-2021.pdf>
11. Slovenski inštitut za revizijo. (2009č). MSR 320 - *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1499/msr-2009-320-popravki-2016.pdf>
12. Slovenski inštitut za revizijo. (2009d). MSR 330 - *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2611/msr-330-2009-junij-2021.pdf>
13. Slovenski inštitut za revizijo. (2009e). MSR 500 - *Revizijski dokazi.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2613/msr-500-2009-junij-2021.pdf>
14. Slovenski inštitut za revizijo. (2009f). MSR 520 - *Analitični postopki.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1439/msr_520.pdf
15. Slovenski inštitut za revizijo. (2019). MSR 315 - *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.* Pridobljeno 23. oktobra 2021 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2610/msr-315-prenovljen-2019--junij-2021.pdf>
16. *Slovenski računovodski standardi (2016).* (2015). Uradni list RS, št. 95 (16. 11. 2015).
17. *Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja.* (2006). Uradni list RS, št. 140 (27. 12. 2006).
18. *Zakon o davčnem postopku /ZDavP-2/.* (2011). Uradni list RS, št. 13 (26. 10. 2006).
19. *Zakon o delovnih razmerjih /ZDR-1/.* (2013). Uradni list RS, št. 21 (5. 3. 2013).
20. *Zakon o dohodnini /ZDoh-2/.* (2011). Uradni list RS, št. 13 (26. 10. 2006).

21. *Zakon o gospodarskih družbah /ZGD-1/*. (2009). Uradni list RS, št. 65 (4. 4. 2006).
22. *Zakon o minimalni plači /ZMinP/*. (2010). Uradni list RS, št. 13 (11. 2. 2010).
23. *Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju /ZPIZ-2/*. (2022). Uradni list RS, št. 48 (4. 12. 2012).
24. *Zakon o prispevkih za socialno varnost /ZPSV/*. (1996). Uradni list RS, št. 5 (23. 1. 1996).
25. *Zakon o revidiranju /ZRev-2/*. (2008). Uradni list RS, št. 65 (17. 6. 2008).

6 PRILOGE

Priloga 1: Medletna bilanca stanja na 31. 5. 2021 s primerjavo na 31. 5. 2020 (v EUR)

Tabela 1: Medletna bilanca stanja na 31. 5. 2021 s primerjavo na 31. 5. 2020 (v EUR)

Postavka	31. 5. 2021	31. 7. 2020	Medletni indeks 21/20	Absolutna razlika
SREDSTVA	3.957.363	3.196.543	123,80	760.820
A. DOLGOROČNA SREDSTVA	435.425	422.273	103,11	13.152
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev	12.333	12.208	101,02	125
II. Opredmetena osnovna sredstva	236.333	223.306	105,83	13.027
III. Naložbene nepremičnine	0	0	-	0
IV. Dolgoročne finančne naložbe	0	0	-	0
V. Dolgoročne poslovne terjatve	0	0	-	0
VI. Odložene terjatve za davek	186.759	186.759	-	0
B. KRATKOROČNA SREDSTVA	3.450.428	2.731.724	126,31	718.704
I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0	0	-	0
II. Zaloge	3.236	1.255	257,82	1.981
III. Kratkoročne finančne naložbe	0	0	-	0
IV. Kratkoročne poslovne terjatve	1.737.018	2.008.044	86,50	-271.026
V. Denarna sredstva	1.710.175	722.425	236,73	987.750
C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	71.510	42.546	168,08	28.964
Zunajbilančna sredstva	0	0	-	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	3.957.363	3.196.543	123,80	760.821
A. KAPITAL	2.119.143	1.799.472	117,76	319.671
I. Vpoklicani kapital	8.763	8.763	100,00	0
II. Kapitalske rezerve	2.262.585	2.262.585	100,00	0
III. Rezerve iz dobička	876	876	100,00	0
IV. Revalorizacijske rezerve	0	0	-	0
V. Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti	-10.475	-10.475	100,00	0
VI. Preneseni čisti dobiček	0	0	-	0
VII. Prenesena čista izguba	462.277	967.775	47,77	-505.498
VIII. Čisti dobiček poslovnega leta	319.670	505.497	63,24	-185.827
IX. Čista izguba poslovnega leta	0	0	-	0
B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	70.989	63.649	111,53	7.340
C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	0	0	-	0
I. Dolgoročne finančne obveznosti	0	0	-	0
II. Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0	-	0
III. Odložene obveznosti za davek	0	0	-	0
Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	1.360.146	1.189.273	114,37	170.873
I. Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0	-	0
II. Kratkoročne finančne obveznosti	1.502	0	-	1.502
III. Kratkoročne poslovne obveznosti	1.358.643	1.189.273	114,24	169.370
D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	407.087	144.149	282,41	262.938
Zunajbilančne obveznosti	0	0	-	0

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Priloga 2: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1. 8. 2020–31. 5. 2021 v primerjavi z obdobjem 1. 8. 2019–31. 5. 2020

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1. 8. 2020–31. 5. 2021 v primerjavi z obdobjem 1. 8. 2019–31. 5. 2020

	Postavka	1. 8. 2020– 31. 5. 2021	1. 8. 2019– 31. 5. 2020	Medletni indeks 21/20	Absolutna razlika
A.	ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	6.647.931	6.180.267	107,57	467.665
I.	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	5.434.130	3.915.269	138,79	1.518.861
II.	Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	1.201.963	2.263.896	53,09	–
III.	Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	11.838	1.102	1.074,48	10.736
B.	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0	0	-	
C.	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0	0	-	
Č.	USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	0	0	-	
D.	SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	14.603	2.500	584,11	12.103
E.	DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	52.124	4.156	1.254,15	47.968
F.	KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	6.714.659	6.186.923	108,53	527.736
G.	POSLOVNI ODHODKI	6.422.397	6.244.631	102,85	177.766
I.	Stroški blaga, materiala in storitev	4.613.154	4.459.899	103,44	153.255
II.	Stroški dela	1.607.981	1.616.261	99,49	–8.280
III.	Odpisi vrednosti	179.357	138.249	129,73	41.108
IV.	Drugi poslovni odhodki	21.906	30.223	72,48	–8.317
H.	DOBIČEK IZ POSLOVANJA	292.261	0	-	292.261
I.	IZGUBA IZ POSLOVANJA	0	57.708	0,00	–57.708
J.	FINANČNI PRIHODKI	6.085	0	-	6.085
I.	Finančni prihodki iz deležev	0	0	-	0
II.	Finančni prihodki iz danih posojil	0	0	-	0
III.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	6.085	165	3.690,02	5.920
K.	FINANČNI ODHODKI	6.124	4.306	142,23	1.818
I.	Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	0	0	-	0
II.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	0	0	-	0
III.	Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	6.124	4.306	142,23	1.818
L.	DRUGI PRIHODKI	29.250	79.749	36,68	–50.500
I.	Subvencije, dotacije in podobni prihodki, ki niso povezani s poslovnimi učinki	0	0	-	0
II.	Ostali prihodki	29.250	79.749	36,68	–50.500
M.	DRUGI ODHODKI	1.802	4.728	38,12	–2.926
N.	CELOTNI DOBIČEK	319.670	13.172	2.426,92	306.498
O.	CELOTNA IZGUBA	0	0	-	0
P.	DAVEK IZ DOBIČKA	0	0	-	0
R.	ODLOŽENI DAVKI	0	0	-	0
S.	ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	319.670	13.172	2.426,92	306.498
Š.	ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	0	0	-	0

Vir: ABC d.o.o. (2021a)

Priloga 3: Bilanca stanja na 31. 7. 2021 s primerjavo na 31. 7. 2020 (v EUR)

Tabela 3: Bilanca stanja na 31. 7. 2021 s primerjavo na 31. 7. 2020 (v EUR)

Postavka		31. 7. 2021	31. 7. 2020	Medletni indeks 21/20	Absolutna razlika
	SREDSTVA	2.723.432	3.196.543	85,20	-473.111
A.	DOLGOROČNA SREDSTVA	406.505	422.274	96,27	-15.769
I.	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	11.627	12.208	95,24	-581
II.	Opredmetena osnovna sredstva	209.743	223.306	93,93	-13.564
III.	Naložbene nepremičnine	0	0	-	0
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	0	0	-	0
V.	Dolgoročne poslovne terjatve	0	0	-	0
VI.	Odložene terjatve za davek	185.135	186.759	99,13	-1.624
B.	KRATKOROČNA SREDSTVA	2.270.520	2.731.724	83,12	-461.204
I.	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0	0	-	0
II.	Zaloge	3.122	1.255	248,80	1.867
III.	Kratkoročne finančne naložbe	0	0	-	0
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	1.668.779	2.008.044	83,10	-339.265
V.	Denarna sredstva	598.619	722.425	82,86	-123.806
C.	KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	46.407	42.546	109,08	3.862
	Zunajbilančna sredstva	0	0	-	0
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	2.723.432	3.196.543	85,20	-473.111
A.	KAPITAL	1.245.852	1.799.472	69,23	-553.620
I.	Vpoklicani kapital	8.763	8.763	100,00	0
II.	Kapitalske rezerve	1.462.585	2.262.585	64,64	-800.000
III.	Rezerve iz dobička	876	876	100,00	0
IV.	Revalorizacijske rezerve	0	0	-	0
V.	Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti	-8.919	-10.475	85,15	1.555
VI.	Preneseni čisti dobiček	0	0	-	0
VII.	Prenesena čista izguba	217.453	462.277	47,04	-244.824
VIII.	Čisti dobiček poslovnega leta	0	0	-	0
IX.	Čista izguba poslovnega leta	0	0	-	0
B.	REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (073+074)	70.919	63.649	111,42	7.271
C.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	0	0	-	0
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	0	0	-	0
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0	-	0
III.	Odložene obveznosti za davek	0	0	-	0
Č.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	1.187.130	1.189.273	99,82	-2.143
I.	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0	-	0
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	0	0	-	0
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	1.187.130	1.189.273	99,82	-2.143
D.	KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	219.531	144.149	152,29	75.382
	Zunajbilančne obveznosti	0	0	-	0

Vir: ABC d.o.o. (2021b)

Priloga 4: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1. 8. 2020–31. 7. 2021 v primerjavi z obdobjem 1. 8. 2019–31. 7. 2020

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida za obdobje 1. 8. 2020–31. 7. 2021 v primerjavi z obdobjem 1. 8. 2019–31. 7. 2020

Postavka		1. 8. 2020– 31. 7. 2021	1. 8. 2019– 31. 7. 2020	Medletni indeks 21/20	Absolutna razlika
A.	ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	8.178.060,31	7.588.457,89	107,77	589.602,42
I.	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	6.636.752,75	4.713.363,64	140,81	1.923.389,11
II.	Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	1.523.414,57	2.873.992,55	53,01	-1.350.577,98
III.	Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	17.892,99	1.101,70	1.624,13	16.791,29
B.	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0,00	0,00	-	0,00
C.	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	0,00	0,00	-	0,00
Č.	USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE	0,00	0,00	-	0,00
D.	SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZACIJE IN DRUGI PRIHODKI, KI SO POVEZANI S POSLOVNIMI UČINKI	0,00	0,00	-	0,00
E.	DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	94.529,34	176.891,17	53,44	-82.361,83
F.	KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	8.272.589,65	7.765.349,06	106,53	507.240,59
G.	POSLOVNI ODHODKI	7.978.531,24	7.420.606,62	107,52	557.924,62
I.	Stroški blaga, materiala in storitev	5.558.590,55	5.383.283,86	103,26	175.306,69
II.	Stroški dela	1.963.861,31	1.893.635,79	103,71	70.225,52
III.	Odpisi vrednosti	434.344,01	116.138,40	373,99	318.205,61
IV.	Drugi poslovni odhodki	21.735,37	27.548,57	78,90	-5.813,20
H.	DOBIČEK IZ POSLOVANJA	294.058,41	344.742,44	85,30	-50.684,03
I.	IZGUBA IZ POSLOVANJA	0,00	0,00	-	0,00
J.	FINANČNI PRIHODKI	6.023,92	345,41	1.743,99	5.678,51
I.	Finančni prihodki iz deležev	0,00	0,00	-	0,00
II.	Finančni prihodki iz danih posojil	0,00	0,00	-	0,00
III.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	6.023,92	345,41	1.743,99	5.678,51
K.	FINANČNI ODHODKI	7.484,31	5.511,43	135,80	1.972,88
II.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	0,00	0,00	-	0,00
III.	Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	7.484,31	5.511,43	135,80	1.972,88
L.	DRUGI PRIHODKI	25.892,07	24.312,50	106,50	1.579,57
N.	CELOTNI DOBIČEK	310.504,54	357.618,75	86,83	-47.114,21
O.	CELOTNA IZGUBA	0,00	0,00	-	0,00
P.	DAVEK IZ DOBIČKA	63.205,10	38.512,49	164,12	24.692,61
R.	ODLOŽENI DAVKI	1.623,89	-186.759,15	-0,87	188.383,04
S.	ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	245.675,55	505.865,41	48,57	-260.189,86
Š.	ČISTA IZGUBA OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	0,00	0,00	-	0,00

Vir: ABC d.o.o. (2021b)