

STROŠKI DELA IN STROŠKI POVRAČIL ZAPOSLENCEM

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov plač in z njimi povezanih dajatev ter drugih stroškov dela pa tudi stroškov povračil zaposlencem z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred. Povezan je z računovodskimi načeli 75, 81, 83, 84 in 104 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- b) priznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- č) prevrednotovanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- d) uskupinjevanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter
- e) razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnili.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 19 in 26 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 10, 11, 16, 17, 19 in 25.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami pojmov (poglavjem C), pojasniloma (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

15.1. Zasluški zaposlencev so vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlencem v zameno za njihovo službovanje in jih obravnava kot svoje stroške dela ali kot deleže v razširjenem dobičku pred predstavitvijo dobička v izkazu poslovnega izida. Z zasluški so lahko povezane tudi določene dajatve, ki povečujejo stroške podjetja ali deleže zaposlencev v razširjenem dobičku.

15.2. Zasluški pripadajo zaposlencem med njihovim službovanjem ali po koncu njihovega službovanja. Med njihovim službovanjem so to plače, nadomestila plač in njim sorodne postavke pa tudi deleži v razširjenem dobičku, po koncu njihovega službovanja pa v glavnem odpravnine in pokojnine.

15.3. Stroški dela so a) plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku; b) nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje; c) dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem; č) odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju, ter d) dajatve, ki se dodatno obračunavajo od postavk od a) do č) in ki bremenijo izplačevalca.

15.4. Deleži v razširjenem dobičku, in ne stroški dela, so a) zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo člani organov v podjetju, ki ne prejemajo plač, in b) zneski, ki jih odvisno od razširjenega dobička prejemajo zaposlenci v podjetju kot dodatek k plačam.

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

15.6. Stroški povračil zaposlencem imajo lahko naravo stroškov plač ali pa naravo stroškov storitev.

b) Pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

15.7. Stroški dela se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo opravljeno delo in druge podlage za obračun plač v kosmatem znesku oziroma upravičenost do nadomestila plač in plačam sorodnih postavk pa tudi odpravnin ter ustreznih dajatev. Izplačila, ki se pojavljajo znotraj poslovnega leta neenakomerno, je mogoče tudi časovno razmejevati.

15.8. Odhodki iz naslova deležev v razširjenem dobičku se pripoznavajo, ko se za poslovno leto primerjajo prihodki in odhodki; med slednjimi še ni teh deležev v razširjenem dobičku, razlika pa mora izpolnjevati nekatere pogoje. Del tako ugotovljenega razširjenega dobička se skladno z določbami v statutu ali drugih pravnih aktih ali pa skladno s sklepi ustreznega organa v podjetju razporedi na deleže v razširjenem dobičku, ki pripadajo udeležencem iz opravljenega dela, in ne iz kapitala.

15.9. Deleži v razširjenem dobičku na podlagi opravljenega dela pomenijo prevrednotovanje stroškov dela in s tem dodatne poslovne odhodke, ki na končni stopnji zmanjšajo razširjeni dobiček zgolj na znesek, ki pripada prinašalcem kapitala skupaj z ustreznim davkom.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

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

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

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

15.13. Podjetje lahko v skladu s predpisi oblikuje lastni pokojninski sklad ali druge sklade za potrebe zaposlencev. Pri oblikovanju pokojninskega sklada mora podjetje smiselno upoštevati določbe MRS 19 - Zasluzki zaposlencev ter MRS 26 - Obračunavanje in poročanje pokojninskih skladov.

č) Prevrednotovanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem

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

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

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

15.17. Prevrednotenje iz SRS 15.16 se opravi, če deleži v razširjenem dobičku temeljijo na

- pravni obveznosti podjetja,
- odločitvi poslovodstva ali drugega organa, ki je za takšno odločitev pristojen, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo ali
- nedvoumno izkazani posredni obveznosti podjetja.

d) Uskupinjevanje stroškov plač in stroškov povračil zaposlencem

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

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

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

e) Razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem

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

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

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

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

C. Opredelitve ključnih pojmov

15.25. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

a) **Plača** je kosmati zaslužek zaposlenca za opravljeno delo.

- b) **Zaposlenec** (delavec) je fizična oseba, ki je v delovnem razmerju pri podjetju.
- c) **Nadomestilo plače** je kosmati zaslužek zaposlenca, do katerega je upravičen za obdobje, v katerem zaradi bolezni, letnega dopusta in drugih upravičenih razlogov ne dela.
- č) **Kosmata plača** je plača, ki vsebuje poleg čiste plače še davek ter obvezne dajatve za socialno varnost, ki se odtegujejo zaposlencem.
- d) **Čista plača** je plača, ki ostane zaposlencu po odtegnitvi tistega dela davka ter obveznih dajatev za socialno varnost, za katerega je sam zavezanec.
- e) **Odpravnina** je zaslužek zaposlenca bodisi a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca pred običajnim datumom upokojitve, bodisi b) zaradi odločitve zaposlenca, da v zameno zanj prostovoljno zapusti delovno mesto, bodisi c) zaradi redne upokojitve.
- f) **Dajatve podjetja za davke ter socialno varnost** so obveznosti podjetja, odvisne od kosmatih plač in povračil zaposlencem.
- g) **Razširjeni dobiček** je dobiček, povečan za prevrednotovalne odhodke, ki se nanašajo na deleže članov uprave (ravnateljstva), članov nadzornih svetov, zaposlencev in drugih, ki niso lastniki, v razširjenem dobičku.

Č. Pojasnili

15.26. Nadomestila plač, do katerih vračila podjetje ni upravičeno, so nadomestila za določeno število dni odsotnosti med boleznijo, letni dopust, državne praznike in izredni dopust ter druga nadomestila skladno s predpisi, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi.

15.27. Povračila zaposlencem, ki niso v neposredni zvezi z opravljanjem dela in imajo naravo plač, so na primer zneski za prevoz na delo in z njega, zneski za topli obrok med delom in drugi. Potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu pa tudi šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, se obravnavajo kot stroški storitev.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

15.28. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 15 - Stroški dela in deleži zaposlenih iz dobička (1993).