

Dr. sc. Tamara CIRKVENI FILIPOVIĆ, prof. v. šk. i ovl. rač.

Računovodstveno i porezno motrište rezerviranja za troškove zaposlenika

UDK 657.1

Prema zahtjevima računovodstvenih standarda primanja zaposlenika su svi oblici naknada koje društvo daje u zamjenu za rad zaposlenicima ili zbog prestanka radnog odnosa. Autorica u članku obrazlaže računovodstveno i porezno motrište rezerviranja za troškove zaposlenika u skladu sa zahtjevima računovodstvenih standarda i poreznih propisa. Uz to u članku se daju primjeri računovodstvenog praćenja navedenih rezerviranja koji se najčešće pojavljuju u poslovnoj praksi, a odnose se na rezerviranja za otpremnine i za neiskorištene godišnje odmore.

1. ZAHTJEVI RAČUNOVODSTVENIH STANDARDA

Rezerviranja općenito predstavljaju obveze neodređenog vremena ili svote. Prema zahtjevima HSFI-ja 16 – *Rashodi* odnosno MRS-a 37 – *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*, rezerviranje predstavlja sadašnju obvezu koja je proizišla iz prošlih događaja, a za čije se podmirenje očekuje odljev imovine društva. Rezerviranja se mogu razlikovati od drugih obveza u tome što rezerviranja imaju obilježja neizvjesnosti u vezi s vremenom nastanka ili u vezi sa svotom budućih izdataka za podmirenje tih obveza. Glavno obilježje rezerviranja je u tome što ona imaju obilježja neizvjesnosti u vezi s vremenom nastanka i u vezi sa svotom budućih izdataka za podmirenje obveza za koje je provedeno rezerviranje.

Računovodstveno praćenje rezerviranja troškova zaposlenika za obveznike MSFI-ja uređuju MRS 19 – *Primanja zaposlenika* i MRS 37.¹ U HSFI-jima nisu definirani detaljni uvjeti vezani uz troškove rezerviranja za zaposlenike osim u t. 13.13. i 13.25. HSFI-a

13 – *Obveze* u kojima su definirana opća pravila vezana uz rezerviranja. Međutim, obveznici HSFI-a u mogućnosti su primjenjivati zahtjeve MSFI-ja u svojim računovodstvenim politikama u skladu s t. 3.18 HSFI-a 3 – *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* jer je riječ o zahtjevima koji nisu definirani u HSFI-jima.

Prema zahtjevima t. 5. MRS-a 19 primanja zaposlenika uključuju:

- a) kratkoročna primanja zaposlenika
- b) primanja nakon prestanka radnog odnosa,
- c) druga dugoročna primanja zaposlenika i
- d) otpremnine.

Kratkoročna primanja zaposlenika uključuju primanja koja će se podmiriti u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja u kojemu su zaposlenici obavili rad u društvu. U navedena primanja uključuju se: nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje, plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje, sudjelovanje u dobitku i bonusi te nenovčane koristi za sadašnje zaposlenike (primjerice korištenje stanova i automobila, dodatne zdravstvene zaštite i sl.).

Primanja nakon prestanka radnog odnosa obuhvaćaju mirovine i druga primanja nakon prestanka radnog odnosa (primjerice životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa). U druga dugoročna primanja zaposlenika uključuje se:

¹ Međunarodni standardi financijskog izvještavanja koji su u primjeni od pristupanja RH u EU-u definirani su u Uredbi Europske komisije br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih Međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća. Pročišćeni tekst MSFI-ja koji je u primjeni u 2020. godini dostupan je na sljedećim mrežnim stranicama: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1603094908629&uri=CELEX:02008R1126-20200101>

dugoročna plaćena odsutnost kao što je dopust za višegodišnji radni staž ili studijski dopust, jubilarne nagrade ili druga primanja na temelju višegodišnjega radnog staža i davanja za dugotrajnu invalidnost. **Otpremnine** su primanja zaposlenika koja se zaposlenicima daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa na temelju odluke društva o prestanku radnog odnosa zaposlenika prije datuma odlaska u redovnu mirovinu ili odluke zaposlenika da prihvati ponuđena primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

Prema zahtjevima t. 6. MRS-a 19 **primanja zaposlenika uključuju primanja dana samim zaposlenicima ili njihovim uzdržavanim osobama** i mogu se namiriti isplatom izravno zaposlenicima, njihovim supružnicima, djeci ili uzdržavanim osobama ili drugima, kao što su osiguravajuća društva.

2. POREZNO MOTRIŠTE REZERVIRANJA ZA TROŠKOVE ZAPOSLENIKA

Porezno motrište rezerviranja za troškove zaposlenika uređuje Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 32/20). Prema odredbama čl. 11. st. 2. Zakona o porezu na dobit priznaju se kao rashod rezerviranja za rizike i troškove na temelju zakona ili drugog propisa i rezerviranja koja su uvjetovana ugovorom.

Kada je riječ o rezerviranjima za troškove zaposlenika kao porezno priznati rashodi, priznaju se:

- rezerviranja za otpremnine i
- rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore.

Prema odredbi čl. 36. st. 5. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05. – 59/20.) **rezerviranja za otpremnine priznaju se kao porezno priznati rashod prema utvrđenom planu za sljedeće porezno razdoblje**. U skladu s navedenim zakonskim odredbama kao porezno priznati trošak rezerviranja priznaju se samo otpremnine koje će se isplatiti u sljedećoj poslovnoj godini, a ne i otpremnine koje će se prema planu otpuštanja isplaćivati kroz veći broj godina.

Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore priznaju se kao porezno priznati rashod u skladu s računovodstvenim propisima. Ukidanje ili uporaba rezerviranja priznaje se na način da se prihodi izuzmu i rashodi priznaju tako da u poreznu osnovicu nisu ponovno uključeni prihodi i rashodi koji su prethodno povećavali ili smanjivali poreznu osnovicu (čl. 11. st. 6. Zakona o porezu na dobit). Navedena se rezerviranja obvezno ukidaju u sljedećem poreznom razdoblju.

3. REZERVIRANJA ZA OTPREMNINE

Računovodstveno praćenje rezerviranja za otpremnine za obveznike MSFI-ja uređuju MRS 19 i MRS 37. U HSFI-jima nisu definirani detaljni uvjeti vezani uz troškove rezerviranja za otpremnine, osim u t. 13.25. HSFI-ja 13 – *Obveze*.

Prema zahtjevima t. 159. i 160. MRS-a 19 **otpremnine su posljedica:**

- a) odluke društva o prestanku radnog odnosa ili
- b) odluke zaposlenika da prihvati primanja koja nudi društvo u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

Otpremnine ne uključuju primanja zaposlenika koja proizlaze iz prestanka radnog odnosa na zahtjev zaposlenika bez ponude društva ili koja proizlaze iz zahtjeva u vezi s obveznim umirovljenjem jer su to primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Prema zahtjevima t. 161. MRS-a 19 oblikom primanja zaposlenika ne određuje se je li riječ o primanju u zamjenu za rad ili u zamjenu za prestanak radnog odnosa sa zaposlenikom. Otpremnine su uobičajeno jednokratna plaćanja, ali ponekad uključuju:

- (a) povećanje primanja nakon radnog odnosa neizravno putem plana primanja zaposlenika ili izravno
- (b) plaću do kraja utvrđenoga otkaznog roka ako zaposlenik više ne obavlja rad kojim društvu osigurava gospodarsku korist.

Pokazatelji da se primanje zaposlenika pruža u zamjenu za rad uključuju primanje koje je uvjetovano budućim radom (uključujući primanja koja se povećavaju daljnjim radom) i primanje koje se osigurava u skladu s uvjetima plana primanja zaposlenika.

MRS 19 odvojeno definira otpremnine koje nastaju u slučaju otkaza odnosno otpremnine koje su posljedica odluke društva o prestanku radnog odnosa zaposlenika i otpremnine koje nastaju kao posljedica odlaska zaposlenika u mirovinu.

3.1. REZERVIRANJA ZA OTPREMNINE ZBOG OTKAZA UGOVORA O RADU

Prema zahtjevima t. 165. MRS-a 19 **rezerviranje za otpremnine zbog otkaza ugovora o radu priznaje se kao obveza i rashod na raniji od sljedećih datuma:**

- (a) datum na koji društvo više ne može povući ponudu primanja i
- (b) datum na koji društvo priznaje troškove restrukturiranja koje je obuhvaćeno područjem primjene MRS-a 37 i uključuje isplatu otpremnina.

Za otpremnine koje se isplaćuju na temelju **otkaza ugovora od strane društva**, društvo ne može povući tu ponudu ako je zaposlenicima priopćio svoj plan koji ispunjava sljedeće uvjete:

- (a) radnje potrebne za dovršenje plana upućuju na malu vjerojatnost značajnih promjena plana
- (b) planom se utvrđuju broj zaposlenika čiji radni odnos prestaje, njihova radna mjesta ili funkcije i lokacije te očekivani datum dovršenja plana
- (c) u planu su dovoljno detaljno utvrđene otpremnine koje će primiti zaposlenici.

Prema zahtjevima t. 169. MRS-a 19 **društvo treba utvrditi vrijednost otpremnina prilikom prvog priznavanja te utvrđivati i priznavati daljnje promjene u skladu s vrstom primanja zaposlenika, uz uvjet ako su otpremnine povećanja primanja nakon prestanka radnog odnosa.**

Ako se očekuje **plaćanje otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjega izvještajnog razdoblja** u kojemu je priznata otpremnina, društvo primjenjuje zahtjeve za **kratkoročna primanja zaposlenika**. S druge strane, ako se **ne očekuje namira cijele svote otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjega izvještajnog razdoblja**, primjenjuju se zahtjevi za druga dugoročna primanja zaposlenika.

Svota rezerviranja za otpremnine treba se evidentirati u vrijednosti najbolje procjene izdataka za podmirenje obveze. Ako otpremnine dospijevaju u razdoblju duljem od 12 mjeseci nakon datuma bilance, zahtijeva se diskontiranje. Prema zahtjevima t. 83. MRS-a 19 stopa koja se primjenjuje za diskontiranje obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa (financiranih i bez osiguranih sredstava) određuje se prema tržišnim prinosima na korporativne obveznice visoke kvalitete na kraju izvještajnog razdoblja.

U zemljama u kojima ne postoji razvijeno tržište takvih obveznica primjenjuju se tržišni prinosi na državne obveznice (na kraju izvještajnog razdoblja). Valuta i dospijee korporativnih ili državnih obveznica moraju biti usklađeni s valutom i procijenjenim dospijee obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Diskontiranje na sadašnju vrijednost provodi se primjenom sljedeće formule:

$$V_0 = \frac{V_t}{(1+k)^t}$$

gdje je:

V_0 = sadašnja vrijednost novčanog tijeka

V_t = novčani izdatci

k = diskontna stopa

t = broj godina.

Sadašnja vrijednost obveze za otpremnine može se izračunati i uz primjenu II. financijskih tablica.

U našoj poslovnoj praksi pravo radnika na otpremninu uređuju Zakon o radu (Nar. nov., br. 93/14. – 98/19.), kolektivni ugovor, pravilnik o radu, ugovor o radu ili neki drugi interni akt poslodavca. Člankom 126. st. 1. Zakona o radu propisano je da radnik kojemu poslodavac otkazuje nakon dvije godine neprekidnog rada, osim ako se otkazuje zbog razloga uvjetovanih ponašanjem radnika, ima pravo na otpremninu u svoti koja se određuje s obzirom na duljinu prethodnoga neprekidnog trajanja radnog odnosa s tim poslodavcem. Iz navedenih odredaba Zakona o radu razvidno je da je poslodavac obavezan isplaćivati radnicima otpremnine u slučaju poslovno uvjetovanog otkaza (ako prestaje potreba za obavljanjem određenog posla zbog gospodarskih, tehničkih ili organizacijskih razloga) i osobno uvjetovanog otkaza (ako zaposlenik nije u mogućnosti uredno obavljati svoje obveze iz radnog odnosa zbog određenih trajnih osobina ili nesposobnosti). Navedena se otpremnina ne smije ugovoriti, odnosno odrediti u svoti manjoj od jedne trećine prosječne mjesečne plaće koju je radnik ostvario u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu, za svaku navršenu godinu rada kod toga poslodavca (čl. 126. st. 2. Zakona o radu). Ako zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije drukčije određeno, ukupna svote otpremnine te otpremnine ne može biti veća od šest prosječnih mjesečnih plaća koje je radnik ostvario u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu (čl. 126. st. 3. Zakona o radu). Prema odredbama čl. 7. st. 2. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17.

– 74/20.) otpremnine zbog poslovno uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza, prema zakonu kojim se uređuje radni odnos, mogu se isplatiti neoporezivo do svote od 6.500,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca. Otpremnine zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti mogu se isplatiti neoporezivo do svote od 8.000,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca.

U svotu prosječne bruto-plaće ostvarene u posljednja tri mjeseca za potrebe obračuna otpremnine uračunavaju se sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju plaćanje za rad. To mogu biti osnovna plaća utvrđena ugovorom o radu, kolektivnim ugovorom i sličnim aktima koja je isplaćena u novcu ili naravi, dodatci na plaću (za prekovremeni rad, za rad nedjeljom i blagdanom, za rad noću i sl.), minuli rad i stimulativni dio plaće. Međutim, naknade, potpore, darovi (npr. dnevnice, prijevoz s posla i na posao, jubilarne nagrade, božićnica, uskrsnica, regres, potpore za bolovanje i sl.) ne uzimaju se u obzir, neovisno o tome jesu li isplaćene u neoporezivim svotama ili su obračunane kao plaća.

U skladu s navedenim, rezerviranja za otpremnine u slučaju poslovno uvjetovanog otkaza utvrđuju se u skladu s pravom radnika na otpremninu koje je uređeno Zakonom o radu ili kolektivnim ugovorom ili pravilnikom o radu i sl. (ako je to povoljnije za radnika).

S poreznog motrišta odnosno s motrišta Zakona o porezu na dobit (čl. 11.) priznaju se kao rashod rezerviranja za otpremnine. Međutim, prema odredbi čl. 36. st. 5. Pravilnika o porezu na dobit rezerviranja za otpremnine priznaju se kao porezno priznati rashod prema utvrđenom planu za sljedeće razdoblje. To znači da se s poreznog motrišta kao trošak rezerviranja koji je porezno priznati priznaju samo otpremnine koje će se isplatiti u sljedećoj poslovnoj godini, a ne i otpremnine koje će se prema planu otpuštanja isplaćivati tijekom većeg broja godina.

U nastavku članka daje se primjer rezerviranja otpremnina za poslovne uvjetovane otkaze. Radi jednostavnosti i poreznog položaja koje priznaje kao porezno priznati rashod samo rezerviranja za otpremnine koje se isplaćuju u sljedećoj godini, daje se upravo takav primjer.

✓ **Primjer 1. Rezerviranja za otpremnine u slučaju poslovno uvjetovanog otkaza koji će nastati u idućoj godini**

Društvo Mil d.o.o. zatvara svoju poslovnu jedinicu u Puli u sljedećoj poslovnoj godini (2021.) zbog smanjenja obujma poslovanja. Prema planu otpuštanja utvrđeno je da će 10 zaposlenika dobiti poslovno uvjetovani otkaz. Predviđeni troškovi otpremnina utvrđeni su u skladu s odredbama Zakona o radu u visini od jedne trećine prosječne mjesečne bruto-plaće koju je radnik ostvario u posljednja tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu, i to za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca.

Pet zaposlenika će u trenutku prestanka rada imati ukupno 10 godina i 3 mjeseca staža, a njihova bruto-plaća je jednaka, u svoti od 12.000,00 kn. Preostalih 5 zaposlenika imat će ukupno 4 godine i 5 mjeseci

staža kod tog poslodavca, a njihova bruto-plaća je 6.000,00 kn. U skladu s navedenim, provedeno je rezerviranje prema tablici u nastavku.

✓ **Tablica: Utvrđivanje naknade za rezerviranje**

Broj zaposlenika	Broj godina staža (puni broj godina)	Prosječna bruto-plaća	1/3 prosječne bruto-plaće	Ukupna svota rezerviranja po zaposleniku	Ukupna svota rezerviranja za sve zaposlenike
5	10	12.000,00	4.000,00	40.000,00	200.000,00
5	4	6.000,00	2.000,00	8.000,00	40.000,00
Ukupno:					240.000,00

Ukupni trošak rezerviranja za svih 10 zaposlenika utvrđen je u svoti od 240.000,00 kn. U sljedećoj godini (2021.) provedena je isplata tih otpremnina u neoporezivim svotama ukupno 240.000,00 kn.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Trošak rezerviranja za otpremnine Rezerviranja za otpremnine Za rezerviranje za otpremnine	4501 2800	240.000,00	240.000,00
Knjiženje u sljedećoj godini (2021.):				
1.	Troškovi otpremnina zbog poslovno uvjetovanog otkaza Transakcijski račun u banci Za evidentiranje isplate otpremnina u sljedećoj godini	4621 1000	240.000,00	240.000,00
2.	Rezerviranja za otpremnine Prihodi od ukidanja rezerviranja Za ukidanje rezerviranja	2800 7820	240.000,00	240.000,00

Troškovi rezerviranja za otpremnine u tekućoj godini (2020.) predstavljaju porezno priznati rashod u svoti od 240.000,00 kn. Nakon isplate otpremnina u sljedećoj godini društvo je oblikovalo prihode od ukidanja rezerviranja zato što će na taj način troškovi otpremnina biti iskazani prema prirodnoj vrsti troškova. Budući da su plaće radnika ostale jednake onima prema kojima je obavljeno rezerviranje, navedeno ukidanje nema utjecaj na rezultat poslovanja u sljedećoj godini. Isplata navedenih otpremnina predstavlja neoporezivu isplatu s obzirom na to da je Pravilnikom o porezu na dohodak propisano da se otpremnine zbog poslovno uvjetovanih otkaza prema zakonu kojim se uređuje radni odnos mogu isplatiti neoporezivo do svote od 6.500,00 kuna za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca

3.2. REZERVIRANJA ZA OTPREMINE ZBOG ODLASKA U MIROVINU

Prema zahtjevima t. 26. MRS-a 19 **jednokratne otpremnine prilikom umirovljenja zaposlenika smatraju se primanjem nakon prestanka radnog odnosa**. MRS 19 u tome dijelu ne daje obrazloženja koja su primjenjiva u RH, nego govori o planovima definiranih doprinosa i planovima definiranih primanja. Pri tome MRS 19 zahtijeva izračun procijenjenih troškova budućih isplata otpremnina uz njihovo diskontiranje (svodenje na sadašnju vrijednost), pri čemu uzima u obzir čitav niz demografskih i finan-

cijskih pretpostavki koje mogu utjecati na izračun. S obzirom na složenost tih izračuna i niz pretpostavki koje je potrebno uzeti u obzir, u našoj se poslovnoj

praksi pri takvim rezerviranjima najčešće provodi rezerviranje u tekućoj godini za isplate otpremnina koje se obavljaju u sljedećoj godini.

S pravnog motrišta pravo na otpremninu radnika prilikom odlaska u mirovinu ne utvrđuje se prema Zakonu o radu, nego to pravo radniku pripada na temelju internih akata poslodavca ili kolektivnih ugovora.

Ako poslodavac nije obveznik primjene kolektivnog ugovora, tada slobodno odlučuje kada, koliko i kojemu će zaposleniku isplatiti otpremninu. Međutim, prema čl. 7. Pravilnika o porezu na dohodak, **radniku se prilikom odlaska u mirovinu može neoporezivo isplatiti otpremnina u svoti od 8.000,00 kuna (jednokratno)**. Ako radniku pripada pravo na otpremninu u svoti iznad neoporezive svote, ta će se svota oporezivati jednako kao da je radniku isplaćena plaća.

S motrišta oporezivanja porezom na dobitak rezerviranja za otpremnine se prema odredbi čl. 36. st. 5. Pravilnika o porezu na dobit **priznaju kao porezno priznati rashod prema utvrđenom planu za sljedeće razdoblje**. To znači da se s poreznog motrišta kao trošak rezerviranja priznaju otpremnine prilikom odlaska u mirovinu koje će se isplatiti u sljedećoj poslovnoj godini.

✓ **Primjer 2. Rezerviranja za otpremnine zbog odlaska u mirovinu**

Društvo Motus d.o.o. provodi rezerviranja za otpremnine za 5 zaposlenika koji u sljedećoj poslovnoj godini (2021.) odlaze u mirovinu. Otpremnine se isplaćuju u skladu s odredbama Pravilnika o porezu na dohodak do neoporezive svote od 8.000,00 kn.

Ukupna svota rezerviranja = 5 × 8.000,00 kn = 40.000,00 kn.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Trošak rezerviranja za otpremnine Rezerviranja za otpremnine Za rezerviranje za otpremnine u tekućoj godini	4501 2800	40.000,00	40.000,00
Knjiženje u sljedećoj godini:				
1.	Troškovi otpremnina Transakcijski račun u banci Za evidentiranje isplate otpremnina u sljedećoj godini	4614 1000	40.000,00	40.000,00
2.	Rezerviranja za otpremnine Prihodi od ukidanja rezerviranja Za ukidanje rezerviranja	2800 7820	40.000,00	40.000,00

Troškovi rezerviranja za otpremnine u tekućoj godini predstavljaju porezno priznati rashod. U sljedećoj godini u kojoj je obavljena isplata neoporezivih otpremnina (8.000,00 kn po svakome zaposleniku zbog odlaska u mirovinu) knjižen je trošak otpremnina prema prirodnoj vrsti troškova, a ob-

veza za rezerviranje otpisana je u korist prihoda od ukidanja rezerviranja.

4. REZERVIRANJA ZA NEISKORIŠTENE GODIŠNJE ODMORE

Prema zahtjevima t. 16. MRS-a 19 društvo treba utvrditi očekivani trošak akumulirajućih plaćenih odsutnosti kao dodatnu svotu koju očekuje da će platiti zbog akumuliranja neiskorištenog prava na kraju izvještajnog razdoblja. U skladu s navedenim zahtjevima MRS-a 19 naknada za **neiskorišteni godišnji odmor je akumulirajuća nadoknada za stečeno, a neiskorišteno pravo na godišnji odmor.**

Rezerviranje po toj osnovi priznaje se kao obveza i trošak u godini u kojoj je stečeno pravo na godišnji odmor. To sve zato što se pravo na godišnji odmor ostvaruje za svaku kalendarsku godinu, neovisno o tome je li naknada isplaćena u godini u kojoj je ostvarena ili će se isplatiti u sljedećoj godini.

Naknada za neiskorišteni godišnji odmor utvrđuje se u visini naknade koja bi se radniku isplatila da je iskoristio godišnji odmor. Naime, prema odredbama čl. 81. Zakona o radu za vrijeme korištenja godišnjeg odmora **radnik ima pravo na naknadu plaće u visini određenoj kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, a najmanje u visini njegove prosječne mjesečne plaće u prethodna tri mjeseca.** Plaćom se prema odredbama čl. 92. st. 4. Zakona o radu smatra bruto-plaća. Prosjek plaća u posljednja tri mjeseca stoga treba utvrditi od bruto-plaće radniku isplaćene za redoviti rad. Na tako utvrđenu bruto-naknadu za godišnji odmor treba obračunati sve doprinose iz i na plaću, porez na dohodak te možebitni prirez kao da se je riječ o obračunu plaće za redoviti rad. Pri utvrđivanju **naknade plaće za vrijeme godišnjeg odmora uračunavaju se sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju plaćanje za rad.** To može biti osnovna plaća utvrđena ugovorom o radu, kolektivnim ugovorom i sličnim aktima koja je isplaćena u novcu ili naravi, zatim dodatci na plaću (za prekovremeni rad, za rad nedjeljom i blagdanom, za rad noću i sl.), minuli rad i stimulativni dio plaće. Međutim, naknade, potpore, darovi (npr. dnevnice, prijevoz s posla i na posao, jubilarne nagrade, božićnica, uskrsnica, regres, potpore za bolovanje i sl.) ne uzimaju se u obzir, neovisno o tome jesu li isplaćene u neoporezivim svotama ili su obračunane kao plaća.

Pri provedbi rezerviranja za neiskorišteni godišnji odmor prvo je potrebno utvrditi broj dana neiskorištenoga godišnjeg odmora. Prema odredbi čl. 77. st. 1. Zakona o radu, radnik ima za svaku kalendarsku godinu pravo na godišnji odmor od najmanje četiri tjedna. Zakonski minimum godišnjeg odmora od četiri tjedna kod radnika koji radi pet dana tjedno jest 20 dana godišnjeg odmora, a radnika koji radi šest dana tjedno 24 dana godišnjeg odmora. Dulje trajanje godišnjeg odmora može se propisati kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslo-

davca, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu (čl. 77. st. 2. Zakona o radu). **Ako radnik koristi godišnji odmor u dijelovima, tijekom kalendarske godine za koju ostvaruje pravo na godišnji odmor mora iskoristi najmanje dva tjedna u neprekidnom trajanju, osim ako se radnik i poslodavac drukčije ne dogovore, pod uvjetom da je ostvario pravo na godišnji odmor u trajanju duljem od dva tjedna.** Neiskorišteni dio godišnjeg odmora radnik može prenijeti i iskoristiti najkasnije do 30. lipnja sljedeće kalendarske godine.

Rezerviranje za neiskorištene godišnje odmore dio je računovodstvene politike trgovačkog društva, a može se provoditi na temelju odluke. Navedena odluka može imati sadržaj koji se daje u nastavku.

Tim d.o.o.
Zagrebačka 108
10 000 Zagreb

Na temelju čl. __ Pravilnika o radu, uprava trgovačkog društva Tim d.o.o. donijela je 31. prosinca 2020. godine ovu

Odluku o rezerviranju za neiskorištene godišnje odmore

Uprava društva donosi odluku o rezerviranju za neiskorištene godišnje odmore za 50 zaposlenika (popis zaposlenika se nalazi u prilogu ove Odluke) koji nisu u potpunosti iskoristili pravo na godišnji odmor u 2020. godini. Navedeno će se rezerviranje provesti u skladu sa zahtjevima MRS-a 19 uključivanjem u rashode razdoblja za 2020. godinu prema izračunu koji se nalazi u prilogu ove Odluke.

Predsjednik uprave:

S poreznog motrišta, odnosno s motrišta čl. 11. st. 5. Zakona o porezu na dobit, **rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore priznaju se kao porezno priznati rashod u skladu s računovodstvenim propisima.** Ukidanje ili uporaba rezerviranja priznaje se na način da se prihodi izuzmu i rashodi priznaju tako da u poreznu osnovicu nisu ponovno uključeni prihodi i rashodi koji su prethodno povećavali ili smanjivali poreznu osnovicu (čl. 11. st. 6. Zakona o porezu na dobit). Navedena se rezerviranja obvezno ukidaju u sljedećem poreznom razdoblju.

✓ *Primjer 3. Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore*

Društvo Tim d.o.o. utvrdilo je da tijekom tekuće godine 50 zaposlenika nije u potpunosti iskoristilo pravo na godišnji odmor. Od ukupno 50 zaposlenika koji nisu iskoristili to pravo:

- 20 zaposlenika nije iskoristilo 10 dana godišnjeg odmora
- 30 zaposlenika nije iskoristio 5 dana godišnjeg odmora.

Prosječna bruto-plaća za 20 radnika koji nisu iskoristili 10 dana godišnjeg odmora koja je isplaćena za prethodna tri mjeseca (za mjesec rujna, listopada i studena tekuće godine.) je 17.600,00 kn. Budući da poslodavac u ovom slučaju nema informacije kada će ti radnici iskoristiti preostale dane godišnjeg odmora, poslodavac ne može precizno utvrditi svotu rezerviranja, pa se zato može poslu-

žiti prosječnom satnicom iz prethodna tri mjeseca.² Radno vrijeme radnicima je raspoređeno od ponedjeljka do petka po 8 sati. Prosječna bruto-plaća za 30 radnika koji nisu iskoristili 5 dana godišnjeg odmora koja je isplaćena za prethodna tri mjeseca (za mjesec rujan, listopad i studeni tekuće godine.) je 15.840,00 kn. U sljedećoj godini zaposlenicima su isplaćene naknade za godišnje odmore u ukupnoj svoti od 291.250,00 kn (bruto-naknade u svoti od 250.000,00 kn uvećano za doprinose na bruto-naknade u svoti od 41.250,00 kn).

➤ IZRAČUN REZERVIRANJA ZA 20 ZAPOSLENIKA

- ❑ prosječna mjesečna plaća iz prethodna tri mjeseca je 17.600,00 kn
- ❑ prosječan broj sati je 176
- ❑ prosječna bruto satnica = 17.600,00 kn / 176 sati = 100,00 kn
- ❑ broj neiskorištenih sati godišnjeg odmora po zaposleniku = 8 × 10 = 80 sati
- ❑ prosječni bruto-trošak za jednog zaposlenika = 80 × 100,00 = 8.000,00 kn
- ❑ doprinosi na trošak (plaću) za jednog zaposlenika = 1.320,00 kn
- ❑ prosječni bruto-trošak za 20 zaposlenika je = 20 × 8.000,00 = 160.000,00 kn
- ❑ doprinosi na bruto-trošak za 20 zaposlenika = 20 × 1.320,00 = 26.400,00 kn

➤ IZRAČUN REZERVIRANJA ZA 30 ZAPOSLENIKA

- ❑ prosječna mjesečna plaća iz prethodna tri mjeseca je 15.840,00 kn
- ❑ prosječan broj sati je 176
- ❑ prosječna bruto-satnica = 15.840,00 kn / 176 sati = 90,00 kn
- ❑ broj neiskorištenih sati godišnjeg odmora po zaposleniku = 8 × 5 = 40 sati
- ❑ prosječni bruto-trošak za jednog zaposlenika = 40 × 90,00 = 3.600,00 kn
- ❑ doprinosi na trošak za jednog zaposlenika = 594,00 kn
- ❑ prosječni bruto-trošak za 30 zaposlenika je = 30 × 3.600,00 = 108.000,00 kn
- ❑ doprinosi na bruto-trošak za 30 zaposlenika = 30 × 594,00 = 17.820,00 kn.

U nastavku se daje tablični pregled ukupnih svota rezerviranja za sve radnike.

✓ **Tablica:** Utvrđivanje svote za rezerviranje

Broj zaposlenika	Prosječna cijena bruto-sata neiskorištenoga godišnjeg odmora u kn	Broj sati neiskorištenoga godišnjeg odmora za ukupan broj zaposlenika	Prosječni bruto-trošak u kn za ukupan broj zaposlenika	Doprinosi na plaću u kn
20	100,00	1600	160.000,00	26.400,00
30	90,00	1200	108.000,00	17.820,00
Ukupno:			268.000,00	44.220,00

² Pri isplati naknade plaće za vrijeme godišnjeg odmora uputno je pri obračunu koristiti broj radnih sati u kojemu se koristi godišnji odmor, a ne prosjek broja sati u ovisnosti o isplaćenim zadnjim plaćama u prethodna tri mjeseca. Međutim, kod rezerviranja se koristi ovaj prosjek jer poslodavac nema informaciju o tome kada će zaposlenik iskoristiti svoj godišnji odmor.

Ukupni trošak rezerviranja za neiskorištene godišnje odmone utvrđen je u svoti od 312.220,00 kn. U izračunavanje rezerviranja mogu se uključiti i moguća povećanja plaća te razni dodatci na plaću koji će biti isplaćeni prije korištenja godišnjeg odmora.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmone	4502	312.220,00	
	Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmone	2850		312.220,00
	Za rezerviranje za troškove za neiskorišteni godišnji odmor			

Troškovi rezerviranja u svoti od 312.220,00 kn u tekućoj godini predstavljaju porezno priznati rashod. U sljedećoj će se godini troškovi naknade za godišnji odmor evidentirati prema prirodnoj vrsti troškova na teret računa troškova plaća, a obveza za rezerviranje prenijet će se u korist prihoda priznavanjem računa 7820.

5. REZERVIRANJA ZA JUBILARNE NAGRADE

MRS 19 jubilarne nagrade definira kao **ostala dugoročna primanja zaposlenika ako se ne očekuje njihovo podmirenje u cijelosti u roku od 12 mjeseci od kraja izvještajnog razdoblja** (t. 153. MRS-a 19). Utvrđivanje vrijednosti drugih dugoročnih primanja zaposlenika uobičajeno nije podložno jednakom stupnju neizvjesnosti kao utvrđivanje vrijednosti primanja nakon prestanka radnog odnosa. Zbog toga se za ta primanja zahtijeva primjena pojednostavljene metode računovodstva za druga dugoročna primanja zaposlenika. Rezerviranja za jubilarne nagrade priznaju se na **diskontiranoj osnovi**. Pri izračunu rezerviranja trebaju se uzeti u obzir sljedeći parametri: novčani izdatci koji će se isplatiti s te osnove, moguće povećanje navedenih naknada, diskontna stopa i broj godina.

Sadašnja vrijednost rezerviranja računa se uz pomoć sljedeće formule:

$$V_0 = \frac{V_t}{(1+k)^{t-1}}$$

gdje je:

V_0 = sadašnja vrijednost novčanog tijeka

V_t = novčani izdatci

k = diskontna stopa

t = broj godina.

Pravo na isplatu jubilarne nagrade nije pravo koje je uređeno Zakonom o radu, nego se to pravo utvrđuje kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu ili samom odlukom i voljom poslodavca za isplatu. Prema odredbi čl. 7. Pravilnika o porezu na dohodak zaposlenicima se može isplatiti neoporeziva svota jubilarnih nagrada za navršene godine staža. Za 10 godina staža to je svota do 1.500,00 kuna, za 15 godina radnog staža to je svota do 2.000,00 kuna, za 20 godina radnog staža je to svota do 2.500,00 kuna itd.

Međutim, odredbama čl. 11. Zakona o porezu na dobit nije propisano da se rezerviranja za jubilarne nagrade smatraju porezno priznatim rashodom. To znači da se za svote tih troškova uvećava osnovica poreza na dobitak u Obrascu PD.

Troškovi rezerviranja za jubilarne nagrade predstavljaju porezno nepriznati rashod koji će se priznati kao priznati trošak jubilarnih nagrada u trenutku isplate. Zbog toga bi pri provedbi tih rezerviranja društvo trebalo priznati i odgođenu poreznu imovinu. Tako oblikovana odgođena porezna imovina trebala bi se ukidati u sljedećim razdobljima kako dolazi do isplate tih jubilarnih nagrada.

6. REZERVIRANJA ZA SUDJELOVANJA U DOBITKU I BONUSU

Prema zahtjevima t. 19. MRS-a 19 društvo može provesti rezerviranje za očekivani trošak za udjele u dobitku i isplate bonusa:

- (a) kada društvo ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takva plaćanja kao rezultat prošlog događaja i
- (b) ako je moguća pouzdana procjena obveze.

Sadašnja obveza postoji kada društvo nema drugu mogućnost, osim da obavi plaćanja. Prema nekim planovima sudjelovanja u dobitku, zaposlenici primaju određeni udio u dobitku samo ako ostanu u društvu određeno razdoblje. Takvi planovi dovode do nastanka izvedene obveze jer zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju svote koje se trebaju platiti ako ostanu obavljati posao sve do kraja određenog razdoblja.

Utvrđivanje vrijednosti takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposlenici napuste društvo bez primanja udjela u dobitku. Prema tome, u slučaju procjene da neki zaposlenici više neće biti zaposlenici društva, procjenu rezerviranja za tu namjenu treba smanjiti za svotu udjela u dobitku koja bi se isplatila tim zaposlenicima. Kada pak društvo nema zakonsku obvezu prema kojoj treba isplatiti bonus, ali postoji praksa isplate bonusa, društvo ima

izvedenu obvezu jer je u obvezi isplatiti taj bonus. Utvrđivanje vrijednosti te obveze također treba odražavati mogućnost da neki zaposlenici napuste društvo bez primanja bonusa.

U skladu s navedenim društvo treba pouzdano procijeniti svoju zakonsku ili izvedenu obvezu prema planu sudjelovanja u dobitku ili planu isplate bonusa. Prema zahtjevima t. 22. MRS-a 19 navedeno je moguće :

- (a) kada formalni uvjeti plana sadržavaju formulu za određivanje svota primanja
- (b) kada društvo određuje svote koje treba isplatiti prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja ili
- (c) ako dosadašnja praksa pruža jasni dokaz o svoti izvedene obveze društva.

Rezerviranja prema planovima sudjelovanja u dobitku i planovima isplate bonusa priznaju se kao obveza i trošak planova sudjelovanja u dobitku i planova isplate bonusa, a ne kao raspodjela dobitka. Kada se ne očekuje da će plaćanja na temelju sudjelovanja u dobitku i isplate bonusa u cijelosti biti plaćena u roku od dvanaest mjeseci od datuma bilance, ta plaćanja predstavljaju druga dugoročna primanja zaposlenika (t. 153. – 158. MRS-a 19).

7. ZAKLJUČAK

Prema zahtjevima MRS-a 19 rezerviranja za troškove zaposlenih mogu se provoditi za neiskorištene godišnje odmone, otpremnine koje inicira poslodavac, bonuse i sudjelovanja u dobitku, jubilarne nagrade i sl. S poreznog motrišta odnosno s motrišta poreza na dobitak, priznaju se rezerviranja za neiskorištene godišnje odmone i otpremnine. Rezerviranja za otpremnine priznaju se kao porezno priznati rashod prema utvrđenom planu za sljedeće razdoblje. To znači da se s poreznog motrišta kao trošak rezerviranja priznaju samo otpremnine koje će se isplatiti u sljedećoj poslovnoj godini. Ostala rezerviranja kao što su, primjerice, rezerviranja za jubilarne nagrade, ne priznaju se kao porezno priznati rashod.

→ nije porezno priznati rashod? ali uzaludnim troškove je?