



Rezerviranja za troškove zaposlenika – računovodstveni i porezni aspekt

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Prilikom sastavljanja financijskih izvještaja, a naročito na kraju izvještajnog razdoblja, potrebno je obratiti pozornost uključuju li financijski izvještaji sve rashode obračunskog razdoblja. Rezerviranja se iskazuju kao rashod razdoblja samo kada njihovo priznavanje u tekućem razdoblju zadovoljava određene zahtjeve propisane računovodstvenim standardima. Troškovi rezerviranja koji se odnose na zaposlenike definirani su u MRS-u 19 – Primanja zaposlenika, pri čemu primanja zaposlenika obuhvaćaju sve oblike naknada koje subjekt daje u zamjenu za rad zaposlenicima ili zbog prestanka radnog odnosa. Odredbe HSFI-a ne navode detaljnije uvjete za ovu vrstu rezerviranja. Osim računovodstvenih propisa, subjekt mora voditi računa i o poreznim propisima koji reguliraju oporezivanje dobiti, budući da su određeni troškovi rezerviranja porezno nepriznati rashod te utječu na povećanje osnovice poreza na dobit i priznavanje odgođene porezne imovine. U članku autorica obrađuje računovodstveni i porezni tretman najčešćih rezerviranja za troškove zaposlenika koji se pojavljuju u praksi, kao što su rezerviranja za neiskorištene dane godišnjih odmora, bonuse, otpremnine uslijed otkaza ugovora o radu, otpremnine prilikom odlaska u mirovinu te jubilarne nagrade.

1. Uvod

Računovodstveno iskazivanje rezerviranja za troškove zaposlenika, odnosno primanja zaposlenih definirano je MRS-om 19, dok u odredbama HSFI-a nema detaljnijih uputa. Međutim, uvažavajući odredbu toč. 3.17. i 3.18. HSFI-a 3 – Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, u ovom slučaju obveznicima HSFI-a dozvoljeno je primjenjivati odredbe MSFI-a. MRS 19 primjenjuje se na sva primanja zaposlenika, osim onih na koja je potrebno primijeniti odredbe MSFI-a 2 - Plaćanja na temelju dionica.

Primanja zaposlenih obuhvaćaju sve oblike naknada koje subjekt daje u zamjenu za rad zaposlenicima ili zbog prestanka radnog odnosa, a sukladno toč. 4. MRS-a 19 obuhvaćaju primanja koja se temelje na: a) formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i pojedinačnih zaposlenika, npr. ugovor o radu; b) zakonskim zahtjevima ili granskim sporazumima te c) neformalnoj praksi koja dovodi do izvedene obveze, a koja nastaje ako subjekt nema realnu alternativu nego zaposlenima isplatiti primanja.

MRS 19 zahtijeva od subjekta da prizna obvezu kada je zaposlenik obavio rad u zamjenu za primanja koja se zaposleniku trebaju isplatiti u budućnosti i rashod kada subjekt iscrpi ekonomsku korist koja proizlazi iz rada koji je zaposlenik izvršio u zamjenu za primanja zaposlenika (toč. 1. MRS-a 19).

Nadalje, u toč. 5. MRS-a 19 navedeno je da primanja zaposlenih uključuju:

- a) **kratkoročna primanja zaposlenih** – koja će se isplatiti u cijelosti u roku od 12 mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad, a obuhvaćaju npr. nadnice, plaće i doprinose za socijalno osiguranje, plaćeni godišnji odmor i bolovanje, sudjelovanje u dobiti i bonusu te nenovčane koristi postojećim zaposlenicima (zdravstvena zaštita, stambeni smještaj, automobili i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge);
- b) **primanja nakon prestanka radnog odnosa**, npr. mirovine, jednokratne otpremnine pri odlasku u mirovinu te druga pri-

manja nakon prestanka radnog odnosa (životno osiguranje i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa);

- c) **otpremnine** – koje se zaposlenicima daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa temeljem odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika prije odlaska u redovnu mirovinu ili temeljem odluke zaposlenog da prihvati ponuđena primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa;
- d) **druga dugoročna primanja zaposlenih**, npr. dugoročno plaćeno odsustvo za vrijeme dopusta za višegodišnji radni staž ili za vrijeme studijskog i profesionalnog usavršavanja, jubilarne nagrade ili druga primanja temeljem višegodišnjeg radnog staža te davanja za dugotrajniju nesposobnost za rad, odnosno za dugotrajnu invalidnost.

Primanja zaposlenika uključuju primanja dana samim zaposlenicima ili njihovim uzdržanim osobama ili korisnicima i mogu se namiriti isplatom (ili davanjem roba ili usluga) izravno zaposlenicima, njihovim supružnicima, djeci ili drugim uzdržanim osobama ili drugima (toč. 6. MRS-a 19).

2. Kratkoročna primanja zaposlenih

Kao što je prethodno navedeno, kratkoročna primanja odnose se na primanja zaposlenih, kao što su:

- a) nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje,
- b) plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje,
- c) sudjelovanje u dobiti i bonusu te
- d) nenovčane koristi postojećim zaposlenicima (kao što su zdravstvena zaštita, stambeni smještaj, automobili i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge),

za koja se očekuje da će se u potpunosti podmiriti unutar 12 mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj je zaposlenik obavio odgovarajući rad.

Sva kratkoročna primanja zaposlenika potrebno je priznati u svoti nediskontiranog iznosa za koji se očekuje da će ga subjekt platiti u zamjenu za obavljeni rad, i to na sljedeći način (toč. 11. MRS-a 19):

- a) kao obvezu (ili odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već isplaćenih iznosa. Ukoliko je prethodno isplaćeni iznos veći od nediskontiranog iznosa primanja, subjekt razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će unaprijed plaćeni iznos dovesti do smanjenja budućih plaćanja ili novčanog povrata;
- b) kao rashod, osim ako neki drugi MSFI propisuje ili dopušta da se primanja priznaju kao trošak sredstva (npr. u skladu sa MRS-om 2 - Zalihe i MRS-om 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema).

Najčešći primjer kratkoročnih primanja zaposlenih odnosi se na plaće. Stoga je bitno podsjetiti da se trošak plaća mora knjižiti na teret troškova tekućeg mjeseca u kojem je plaća zarađena, a ne na teret troškova u mjesecu u kojem je isplaćena.

2.1. Kratkoročna primanja za vrijeme plaćenog odsustva

Subjekt je obavezan priznati očekivani trošak kratkoročnih primanja zaposlenika u obliku plaćenog odsustva s rada iz raznih razloga, kao što su praznici, godišnji odmor, bolovanje i kratkotrajna nesposobnost za rad, roditeljski i roditeljski dopust, rad u sudskoj poroti ili vojna služba. Pri tome, razlikuju se sljedeće kategorije temeljem kojih se ostvaruje pravo na plaćeno odsustvo (toč. 13.-18. MRS-a 19), i to:

- 1) **akumulirajuće plaćeno odsustvo** - priznaje se kada zaposlenik obavlja rad kojim povećava svoje pravo na buduća plaćena odsustva te se prenosi u iduće obračunsko razdoblje i može

se iskoristiti u budućim razdobljima, pod uvjetom da pravo za tekuće razdoblje nije iskorišteno u cijelosti. To pravo može biti stečeno te će zaposlenik imati pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napušta subjekt ili nestečeno kada zaposlenik nema pravo na isplatu za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta. Dakle, obveza nastaje kada zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju svoje pravo na buduća plaćena odsustva. Također, ova obveza postoji i priznaje se čak i bez stečenog prava na gotovinsko plaćanje za plaćeno odsustvo, iako na mjerenje te obveze utječe mogućnost da zaposlenici napuste subjekt prije nego iskoriste akumulirana plaćena odsustva bez stečenog prava na gotovinsko plaćanje.

Očekivani trošak akumulirajućih plaćenih odsustava mjeri se kao dodatni iznos za koji subjekt očekuje da će ga platiti temeljem akumuliranja neiskorištenog prava na kraju izvještajnog razdoblja. Prema tome, obveza se mjeri u visini dodatnih plaćanja za koje subjekt očekuje da će nastati isključivo iz mogućnosti akumuliranja prava.

Kao primjer akumulirajućeg plaćenog odsustva može se navesti nadoknada za stečeno, a neiskorišteno pravo na godišnji odmor

- 2) **neakumulirajuće plaćeno odsustvo** - priznaje se u trenutku kada odsustvo nastane, npr. plaćeno bolovanje, roditeljski ili roditeljski dopust, plaćeno odsustvo zbog sudjelovanja u radu sudske porote ili vojne službe. Neakumulirajuće plaćeno odsustvo ne može se prenijeti u iduće razdoblje već se mora iskoristiti u cijelosti u tekućem razdoblju, inače propada, te zaposlenici ne mogu koristiti niti mogućnost novčane isplate za neiskorišteno pravo u slučaju napuštanja subjekta. Prema tome, subjekt neće priznati obvezu niti rashod sve do trenutka odsustva zato što se radom zaposlenika ne povećava iznos primanja.

2.0.1. Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore

U skladu sa odredbama čl. 76. i 77. Zakona o radu¹, radnik ima pravo na plaćeni godišnji odmor za svaku kalendarsku godinu u trajanju od najmanje četiri tjedna. Raspored godišnjeg odmora utvrđuje se u dogovoru s poslodavcem, a u skladu s kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu. Ako zaposlenik koristi godišnji odmor u dijelovima, mora iskoristiti najmanje dva tjedna neprekidnog trajanja odmora tijekom kalendarske godine za koju je ostvario pravo na godišnji odmor, osim ako sa poslodavcem nije drugačije dogovorio.

Radnik se ne može odreći prava na godišnji odmor, niti mu se to pravo može oduzeti. Prema tome, ništetan je sporazum o odricanju od prava na godišnji odmor, odnosno zaposlenik ne može zatražiti isplatu naknade umjesto korištenja godišnjeg odmora. U slučaju da radnik u tekućoj godini ne može koristiti godišnji odmor u cijelosti, u skladu sa čl. 84. ZOR-a neiskorišteni dio godišnjeg odmora radnik može prenijeti u sljedeću kalendarsku godinu i iskoristiti najkasnije do 30. lipnja sljedeće kalendarske godine. U slučaju prestanka ugovora o radu poslodavac je dužan radniku koji nije iskoristio godišnji odmor isplatiti naknadu umjesto korištenja godišnjeg odmora.

Uzimajući u obzir navedeno, na datum bilance potrebno je najprije utvrditi broj dana neiskorištenog godišnjeg odmora za svakog zaposlenika te priznati obvezu i rezervirati trošak nadoknade neiskorištenih godišnjih odmora. Prema tome, utvrđenu obvezu i trošak treba iskazati u godini u kojoj je pravo na godišnji odmor stečeno, a ne u onom razdoblju kada će zaposlenik iskoristiti dane i društvo isplatiti

1 Zakon o radu; Nar. nov., br. 93/14-98/19; nadalje ZOR



naknadu. Dakle, obveza nastaje i priznaje se u onom razdoblju kada zaposlenici obavljaju rad i pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vrijeme odsustva, a ne u trenutku kada se to pravo koristi.

Iznos naknade za neiskorišteni godišnji odmor utvrđuje se u visini naknade plaće koja bi zaposleniku bila isplaćena da je koristio godišnji odmor, što je u skladu sa čl. 81. ZOR-a koji navodi da 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 (uključujući sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad) isplaćene za redoviti rad. Pod plaćom se smatra plaća u bruto iznosu (čl. 92. st. 4. ZOR-a), a primanja u novcu i naravi koja predstavljaju naknadu za rad obuhvaćaju, primjerice, osnovnu plaću definiranu ugovorom o radu, dodatke na plaću za prekovremeni rad, stimulativni dio plaće, minuli rad, rad blagdanima i nedjeljom), pri čemu se naknade, potpore i darovi (primjerice dnevnice, božićnice, regres, jubilarne nagrade, prijevoz s posla i na posao i sl.) neće uzeti u obzir prilikom izračuna, budući da predstavljaju materijalna prava radnika, a ne sastavni dio plaće.

Prema tome, uvažavajući odredbe računovodstvenih propisa, rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore predstavljaju akumulirajuću nadoknadu za stečeno, a neiskorišteno pravo na godišnji odmor, a u skladu sa toč. 16. MRS-a 19, očekivani trošak akumulirajućih plaćenih odsustava mjeri se u visini dodatnih nediskontiranih iznosa za koje subjekt očekuje da će ih platiti isključivo iz mogućnosti akumuliranja neiskorištenih prava na kraju izvještajnog razdoblja. Svakako, subjekt mora donijeti odgovarajuću odluku o provođenju rezerviranja koja će biti vjerodostojna knjigovodstvena isprava za provođenje predmetnog knjiženja u poslovnim knjigama subjekta, stoga je uputno uz odluku priložiti izračun iznosa potrebnog rezerviranja.

S poreznog aspekta, u skladu sa čl. 11. st. 5. – 7. Zakona o porezu na dobit², **porezno priznatim rashodima smatraju se rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore sukladno računovodstvenim propisima**, a moraju se obvezno ukinuti ili upotrijebiti u sljedećem poreznom razdoblju na način da se prihodi izuzmu i rashodi priznaju tako da u poreznu osnovicu nisu ponovno uključeni prihodi i rashodi koji su u prijašnjim razdobljima povećavali ili smanjivali poreznu osnovicu.

Primjer 1. - Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore

Društvo je na dan 31. prosinca 2021. godine utvrdilo da 3 zaposlenika nisu iskoristila pravo na godišnji odmor u cijelosti te pravo prenose u sljedeću godinu. Radno vrijeme je od ponedjeljka do petka, 8 sati dnevno. Iznos troška izračunat je primjenom prosječne bruto satnice (temeljem isplata za mjesec rujan, listopad i studeni 2021. godine) i broja dana neiskorištenog odmora za svakog zaposlenika te je kako slijedi:

Opis	Broj neiskorištenih dana godišnjeg odmora	Broj sati neiskorištenog godišnjeg odmora (broj dana*8 sati)	Prosječna bruto satnica u kn	Prosječni bruto trošak	Doprinosi na plaću (16,5%)
(1)	(2)	(3)=(2)*8	(4)	(5)=(3)*(4)	(6)=(5)*16,5%
Zaposlenik 1	5 dana	40	80	3.200,00	528,00
Zaposlenik 2	10 dana	80	70	5.600,00	924,00
Zaposlenik 3	8 dana	64	90	5.760,00	950,40
Ukupno				14.560,00	2.402,40

Uprava donosi odluku o priznavanju troškova rezerviranja u ukupnom iznosu od 16.962,40 kn. Do 30. lipnja 2022. godine zaposlenici su iskoristili preostali godišnji odmor te je društvo izvršilo obračun naknade za neiskorištene godišnje odmore.

S obzirom da su u 2022. godini plaće zaposlenicima povećane u odnosu na prethodnu godinu (što nije bilo poznato u trenutku priznavanja rezerviranja), stvarni troškovi su veći od rezerviranih te iznose 17.000,00 kn + doprinosi na plaću 2.805,00 kn. S poreznog aspekta radi se o porezno priznatom rashodu 2021. godine. Društvo provodi obračun naknade za godišnji odmor te ukida rezerviranje u 2022. godine u korist prihoda. Troškove naknade za godišnji odmor potrebno je evidentirati prema prirodnoj vrsti troškova na tere računa troškova plaća. (Radi jednostavnosti prikaza, bruto plaća nije raspoređena analitički na troškove i obveze za poreze, prirez i doprinose).

Knjiženje u 2021. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore			
	Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore	16.962,40	425	
	Obračunati troškovi neiskorištenih godišnjih odmora	16.962,40		2900

Knjiženje u 2022. godini:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obračunata naknada za korištenje godišnjeg odmora (troškovi plaće)			
	Naknade bruto plaća i nadnica			
	Doprinosi na bruto plaće i naknade plaća	17.000,00	471	
	Obveze za neto plaće + obveze za doprinose iz plaća i naknada + obveze za porez i prirez iz plaća i naknada	2.805,00	472	271,
		17.000,00		273,274
	Obveze za doprinose na plaće	2.805,00		2650
2.	Isplata naknade			
	Obveze za neto plaće + obveze za doprinose iz plaća i naknada + obveze za porez i prirez iz plaća i naknada	17.000,00	271,	
			273,	
			274	
	Obveze za doprinose na plaće	2.805,00	2650	
	Žiro račun	19.805,00		100
3.	Ukidanje rezerviranja			
	Obračunati troškovi neiskorištenih godišnjih odmora	16.962,40	2900	
	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja	16.962,40		765

2.0.2. Sudjelovanje u dobiti i bonusu

U skladu sa zahtjevima toč. 19. MRS-a 19, subjekt će priznati očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa prema toč. 11. MRS-a 19 onda, i samo onda:

- 1) kada ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za isplatu kao rezultat prošlog događaja te
- 2) kada se iznos obveze može pouzdano procijeniti kako bi se utvrdili izdaci potrebni za podmirivanje sadašnje obveze na datum bilance.

Sadašnja obveza postoji onda, i samo onda kada subjekt nema realnu alternativu osim da izvrši isplatu. Nadalje, toč. 20. MRS-a 19 navodi da prema planovima sudjelovanja u dobiti može biti definirano da zaposleni primaju udio u dobiti samo ako ostanu u subjektu zaposleni određeno razdoblje. Temeljem takvih planova nastaje izvedena obveza s obzirom da zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju iznos koji će poslodavac trebati platiti, ali samo u slučaju ako ostanu zaposleni u subjektu sve do kraja određenog perioda. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposlenici napuste subjekt bez primanja udjela u dobiti.

Primjerice, prema planu sudjelovanja u dobiti, subjekt je dužan određeni dio svoje godišnje dobiti isplatiti zaposlenicima koji rade tijekom cijele godine. U slučaju da niti jedan zaposlenik ne napusti subjekt tijekom godine, ukupno plaćanje udjela u dobiti za godinu iznos 3% dobiti. Međutim, subjekt procjenjuje da će se zbog fluktuacije zaposlenika iznos za isplatu smanjiti na 2,5% dobiti. Subjekt će stoga priznati obvezu i rashod u visini od 2,5% dobiti.

Također, subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa, već može postojati praksa isplate bonusa. U tom slučaju stvara se izvedena obveza jer subjekt nema realnu alternativu osim da isplati bonus zaposlenicima. Prilikom mjerenja izvedene obveze potrebno je uzeti u obzir mogućnost da će neki zaposlenik napustiti subjekt, te mu stoga neće biti isplaćen bonus.

Sukladno zahtjevima toč. 22. MRS-a 19, pouzdana procjena zakonske ili izvedene obveze prema planu sudjelovanja u dobiti ili planu isplate bonusa moguća je onda, i samo onda ako: a) formalni uvjeti plana obuhvaćaju formulu za određivanje iznosa primanja po ovoj

osnovi, b) iznosi koji će se isplatiti određeni su prije nego je odobreno izdavanje financijskih izvještaja ili c) dosadašnja poslovna praksa omogućuje jasne dokaze o iznosu izvedene obveze.

Skrećemo pozornost da s obzirom da obveza za sudjelovanje u dobiti i isplatu bonusa proizlazi iz usluga koje pružaju zaposlenici, a ne iz transakcija s vlasnicima subjekta, **subjekt će ovaj poslovni događaj priznati kao rashod, a ne kao raspodjelu dobiti** (toč. 23. MRS-a 19). Također, u slučaju da isplate temeljem sudjelovanja u dobiti i bonusima u cijelosti ne dospijevaju u periodu od 12 mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad, rezerviranja je potrebno priznati kao dugoročna primanja zaposlenih, sukladno toč. 153.-158. MRS-a 19).

3. Otpremnine

MRS 19 se otpremninama bavi odvojeno od drugih primanja zaposlenih, zbog toga što je događaj iz kojeg obveza proizlazi prestanak radnog odnosa, a ne rad zaposlenika. Odredbe HSFI-a ne sadrže upute vezane uz troškove rezerviranja za otpremnine. U skladu sa toč. 159. MRS-a 19, **otpremnine su posljedica odluke subjekta o prestanku radnog odnosa ili odluke zaposlenika da prihvati primanja koja nudi subjekt u zamjenu za prestanak radnog odnosa**. Dakle, otpremnine ne uključuju primanja zaposlenika koja proizlaze iz prestanka radnog odnosa na zahtjev zaposlenika bez ponude subjekta ili koja proizlaze iz zahtjeva u vezi s obveznim umirovljenjem, jer su to po svojoj definiciji kategorija primanja nakon prestanka radnog odnosa (toč. 160. MRS-a 19).

Samim oblikom primanja zaposlenika nije određeno radi li se 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 utvrđenog otkaznog roka ako zaposlenik više ne obavlja rad kojim subjektu osigurava gospodarsku koristi.

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

Prema tome, s obzirom na različitu definiciju potrebno je razlikovati sljedeće vrste primanja, koja su zasebno uređena u MRS-u 19, i to:

- a) *otpremnine u slučaju otkaza ugovora o radu* – **otpremnine** kao zamjena za prestanak radnog odnosa temeljem odluke subjekta o otkazu ugovora o radu prije redovnog umirovljenja ili temeljem odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati ponudena primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa te
- b) *primanja zbog odlaska u mirovinu* – jednokratne otpremnine kao **primanja zaposlenih nakon prestanka radnog odnosa** prilikom redovnog odlaska u mirovinu.

3.1. Otpremnine u slučaju otkaza ugovora o radu

Prema odredbama čl. 115. ZOR-a poslodavac može uručiti redoviti otkaz uz propisani ili ugovoreni otkazni rok (redoviti otkaz), ako za to ima opravdan razlog i to u sljedećim slučajevima:

- a) ako prestaje potreba za obavljanjem određenog posla zbog gospodarskih, tehničkih ili organizacijskih razloga (*poslovno uvjetovani otkaz*)
- b) ako radnik nije u mogućnosti uredno izvršavati svoje obveze iz radnog odnosa zbog određenih trajnih osobina ili sposobnosti (*osobno uvjetovani otkaz*)



- c) ako radnik krši obveze iz radnog odnosa (*otkaz uvjetovan skrivljenim ponašanjem zaposlenika*)
- d) ako radnik nije zadovoljno na probnom radu (*otkaz zbog nezadovoljavanja na probnom radu*).

Međutim, MRS 19 ne predviđa rezerviranje za otpremnine u slučaju sporazumnih i osobno uvjetovanih otkaza kada je zaposlenik taj koji raskida radni odnos bez ponude subjekta, već samo one koje su inicirane subjektivim otkazom ugovora o radu. Stoga, prema toč. 159. MRS-a 19 subjekt će rezervirati za one otpremnine koje su plative kao rezultat:

- 1) odluke subjekta da raskine radni odnos sa radnikom prije redovnog umirovljenja ili
- 2) odluke radnika da dobrovoljno prihvati ponuđena primanja koja subjekt nudi u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

Sukladno toč. 165. MRS-a 19, subjekt je dužan obvezu i rashod po osnovi otpremnina zbog otkaza ugovora o radu priznati na raniji datum između:

- a) datuma na koji subjekt više nije u mogućnosti povući ponudu primanja i
- b) datuma na koji subjekt priznaje troškove restrukturiranja prema MRS-u 37 – *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* i uključuje isplatu otpremnina.

Za otpremnine koje se isplaćuju temeljem otkaza ugovora o radu od strane subjekta, u skladu sa toč. 167. MRS-a 19, ponuda se ne može povući ako je subjekt svim pogođenim zaposlenicima priopćio svoj plan za prestanak radnog odnosa, tj. otkazivanja ugovora o radu koji ispunjava sve sljedeće kriterije:

- a) radnje potrebne za dovršenje plana ukazuju na malu vjerojatnost značajnih promjena plana;
- b) planom je utvrđen broj zaposlenika kojima će se otkazati ugovor o radu, tj. čiji radni odnos prestaje, njihova radna mjesta, funkcije i lokacije na kojima rade te očekivani datum izvršenja plana i
- c) otpremnine koje će zaposlenici primiti detaljno su razrađene u planu te omogućuju zaposlenicima utvrđivanje vrste i iznosa primanja koja će primiti prestankom radnog odnosa.

Kod otpremnina koje subjekt isplaćuje temeljem odluke zaposlenog da prihvati primanja koja mu subjekt nudi u zamjenu za prestanak radnog odnosa, kao trenutak u kojem subjekt više ne može povući svoju ponudu smatra se raniji od sljedećih datuma (toč. 166. MRS-a 19):

- a) datum na koji je zaposlenik prihvatio ponudu ili
- b) datum na koji stupa na snagu ograničenje mogućnosti subjekta da povuče ponudu (npr. pravni, regulatorni ili ugovorni zahtjev ili drugo ograničenje).

S obzirom da iznos rezerviranja mora biti najbolja procjena izdataka za podmirenje obveze, u skladu sa zahtjevima toč. 169. MRS-a 19, subjekt je dužan otpremnine mjeriti kod prvog priznavanja te ih uskladiti za sve kasnije eventualne promjene u skladu s vrstom primanja zaposlenika, uz uvjet da ako su otpremnine povećanje primanja nakon prestanka radnog odnosa, subjekt primjenjuje zahtjeve za primanja nakon prestanka radnog odnosa. U protivnom, potrebno je voditi računa o sljedećem: ako se očekuje plaćanje cijelog iznosa otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem je otpremnina priznata, primjenjuju se zahtjevi za kratkoročna primanja zaposlenika; odnosno ako se namira očekuje u roku koji je duži od 12 mjeseci, potrebno je primijeniti zahtjeve za druga dugoročna primanja zaposlenika.

Dospijeeće otpremnina u periodu duljem od 12 mjeseci nakon datuma bilance zahtjeva diskontiranje. Sukladno toč. 83. MRS-a 19

uobičajeno je da se diskontne stope utvrđuju na temelju prinosa korporativnih obveznica visoke kvalitete važećih na kraju izvještajnog razdoblja, odnosno u slučaju nerazvijenosti tržišta koriste se prinosi na državne obveznice. Diskontiranje na sadašnju vrijednost provodi se primjenom sljedeće formule: $V_0 = V_t / (1 + k)^t$, pri čemu je V_0 = sadašnja vrijednost novčanog toka, V_t = novčani izdaci, k = diskontna stopa, t = broj godina. Također, sadašnja vrijednost obveza može se izračunati i primjenom II. financijskih tablica.

U Republici Hrvatskoj pravo radnika na otpremninu uređeno je ZOR-om, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu ili nekim drugim internim aktom poslodavca. Naime, prema čl. 126. ZOR-a, zaposlenik ostvaruje pravo na otpremninu ako mu poslodavac otkáže ugovor o radu nakon dvije godine neprekidnog rada kod tog poslodavca, osim ako je otkaz uvjetovan ponašanjem zaposlenika. Iznos se utvrđuje s obzirom na duljinu neprekinutog radnog staža kod tog poslodavca i visinu plaće, a ne smije se ugovoriti u iznosu manjem od jedne trećine prosječne mjesečne plaće koju je zaposlenik ostvario u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu, za svaku navršenu godinu rada kod toga poslodavca. Za potrebe izračuna, pod prosječnom mjesečnom plaćom koja je ostvarena u posljednja tri mjeseca podrazumijeva se prosječna bruto plaća koja obuhvaća sva primanja u novcu i naravi koja predstavljaju plaćanje za rad, kao što je objašnjeno kod obračuna troškova za neiskorištene godišnje odmire. Međutim, potrebno je voditi računa o tome da utvrđeni iznos otpremnine ne može biti veći od šest prosječnih mjesečnih plaća koje je zaposlenik ostvario u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu, osim ako zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije drugačije određeno.

Također, potrebno je obratiti i pozornost na odredbe Pravilnika o porezu na dohodak³, tj. da li se radi o oporezivom ili neoporezivom iznosu otpremnine. Naime, sukladno čl. 7. st. 2. toč. 15. i 16. Pravilnika DOH, neoporezivi iznos otpremnine zbog poslovno uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza prema zakonu kojim se uređuje radni odnosi (ZOR) utvrđen je do visine 6.500,00 kn za svaku navršenu godinu rada kod istog poslodavca te u iznosu do visine 8.000,00 kn u slučaju otpremnine zbog ozljede na radu ili profesionalne bolesti. U slučaju da se isplaćuje otpremnina koja je veća od neoporezive svote, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos potrebno je obračunati sve poreze i doprinose iz i na plaću sukladno propisima poreza na dohodak.

3.2. Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu

MRS 19 jednokratne otpremnine prilikom odlaska u mirovinu smatra primanjima nakon prestanka radnog odnosa, koja su definirana toč. 26.- 152. MRS-a 19 te razlikuje planove definiranih doprinosa i planove definiranih naknada, što u Republici Hrvatskoj nije primjenjivo. U skladu sa odredbama MRS-a 19, potrebno je izvršiti izračun procijenjenih budućih isplata otpremnina te će se mjeriti po diskontiranoj sadašnjoj vrijednosti budućih novčanih odljeva potrebnih za podmirenje obveze.

U praksi izračun otpremnina prilikom odlaska u mirovinu nije jednostavan iz razloga što je krajnji trošak neizvjestan jer je moguće da će se mnogo faktora tijekom vremena promijeniti, npr. vjerojatnost da zaposlenik do umirovljenja neće ostati u subjektu, mogućnost promjene diskontne stope i sl., tako da MRS 19 potiče subjekte na angažiranje ovlaštenih aktuara koji će napraviti detaljniju procjenu troškova budućih isplata pri čemu će u svoje izračune uključiti određene aktuarske pretpostavke, kao što su demografske karakteristi-

3 Pravilnik o porezu na dohodak; Nar.nov., br. 10/17-1/21; nadalje Pravilnik DOH

ke (npr. stopa fluktuacije zaposlenika, stopa smrtnosti) i financijske pretpostavke (npr. diskontna stopa, inflacija, promjene plaće) koje će utjecati na izračun. Prema tome, utvrđivanje i vrednovanje obveza vršiti će se sukladno metodi projekcije kreditne jedinice (točka 68. MRS-a 19).

Nadalje, pravo na otpremninu zbog odlaska u mirovinu nije definirano ZOR-om, već zaposleniku pripada temeljem kolektivnog ugovora ili internih akata subjekta, što znači da poslodavac slobodno može odrediti da li će i koji iznos otpremnine isplatiti. Također, s obzirom na složenost izračuna, u našoj poslovnoj praksi rezerviranja za otpremnine zbog odlaska u mirovinu najčešće se provodi u tekućoj godini za isplate koje će se izvršiti u sljedećoj godini. Pri tome je potrebno uzeti u obzir odredbe čl. 7. st. 2. toč. 14. Pravilnika DOH koji navodi da je neoporezivi iznos otpremnine prilikom odlaska u mirovinu utvrđen do visine od 8.000,00 kn. Međutim, ako prilikom odlaska u mirovinu radnik ostvari veći iznos od neoporezivog iznosa otpremnine, ta će se razlika oporezivati kao plaća.

3.3. Porezni tretman rezerviranja za otpremnine

Prema čl. 11. Zakona o PD-u društvo rezerviranja za otpremnine može priznati kao porezno priznati rashod kada su ispunjeni uvjeti propisani poreznim propisima, odnosno ako se rezerviranja evidentiraju na temelju zakona ili drugog propisa ili su uvjetovana ugovorima. Međutim, Zakon o PD-u niti Pravilnik o porezu na dobit⁴ preciznije ne definiraju koji su rashodi rezerviranja za otpremnine porezno priznati, stoga smatramo da se kao porezni rashod mogu priznati rezerviranja za otpremnine utvrđene temeljem odredbi Zakona o radu tj. s osnove poslovno i osobno uvjetovanih otkaza ugovora o radu te rezerviranja za otpremnine prilikom odlaska u mirovinu (ako su propisana kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu), uz uvjet da se priznaju prema utvrđenom planu za sljedeće porezno razdoblje, kao što je definirano čl. 36. st. 5. Pravilnika o PD-u.

Dakle, **rezerviranja za otpremnine** sukladno čl. 36. st. 5. Pravilnika o PD-u su **porezno priznati rashod samo prema utvrđenom planu za sljedeće porezno razdoblje**, što znači da porezni obveznik svake godine za sljedeću godinu utvrđuje broj zaposlenika koji su proglašeni viškom i kojima će otkazati ugovor o radu, odnosno utvrđuje broj zaposlenika koji odlaze u mirovinu, te utvrđuje iznos otpremnine koji će priznati svake godine kao rashod tekućeg razdoblja za obvezu isplate u budućem razdoblju. Drugim riječima, porezno su priznati troškovi rezerviranja samo za one otpremnine koje će se isplatiti u sljedećoj poslovnoj godini, a ne i one otpremnine koje će se sukladno planu otpuštanja zaposlenika isplaćivati tijekom većeg broja godina. Međutim, iz odredbi MRS-a 19 proizlazi da će subjekt odmah u prvoj godini kada je donesen plan otpuštanja zaposlenika priznati cijeli iznos otpremnina, jer dokazivo preuzima obvezu prekida radnog odnosa. U tom slučaju iznosi otpremnina trebaju se diskontirati ukoliko dospijevaju u razdoblju duljem od 12 mjeseci nakon datuma bilance.

Primjer 2. - Rezerviranja za otpremnine zbog otkaza ugovora o radu (poslovno uvjetovani otkaz)

U prosincu 2021. godine uprava društva X d.o.o. donosi odluku da će raskinuti ugovore o radu sa 3 zaposlenika zaključno sa veljačom 2022. godine. Prijedlozi ugovora o otkazu predloženi su zaposlenicima. Razlog raskida ugovora je modernizacija proizvodnog procesa i uvođenje nove tehnologije što će rezultirati smanjenom potrebom za zaposlenicima, što znači da se radi o poslovno uvjetovanim otkazima

zima ugovora o radu. Predviđeni troškovi otpremnina uslijed poslovno uvjetovanih otkaza izračunati su sukladno odredbama Zakona o radu temeljem 1/3 prosječne mjesečne bruto plaće koju je radnik ostvario u posljednja 3 mjeseca prije prestanka ugovora o radu te duljine radnog staža svakog od zaposlenika (za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca) na sljedeći način:

Rbr.	Opis	1/3 prosječne bruto plaće	Duljina radnog staža (puni broj godina)	Iznos rezerviranja
1	2	3	4	5 = 3x4
1.	Zaposlenik 1	4.000,00	5 god.	20.000,00
2.	Zaposlenik 2	4.500,00	3 god.	13.500,00
3.	Zaposlenik 3	3.000,00	6 god.	18.000,00
Ukupno trošak rezerviranja				51.500,00

Kao podlogu za računovodstveno evidentiranje rezerviranja subjekt mora osigurati vjerodostojnu knjigovodstvenu ispravu, tj. odgovarajuću odluku o rezerviranju koja uključuje pregled osnove i iznos za koji se provodi dugoročno rezerviranje. Uprava donosi odluku da se s osnove otpremnina zbog poslovno uvjetovanih otkaza ugovora o radu rezervira ukupan iznos od 51.500,00 kn. U 2021. godini ovi rashodi smatraju se porezno priznatim.

U 2022. godini isplaćeni su troškovi otpremnina i ukinuta su rezerviranja u korist prihoda od ukidanja rezerviranja. Također, isplata otpremnina je s aspekta poreza na dohodak neoporeziva, budući da je svakoj osobi isplaćena u iznosu koji je manji od 6.500,00 kn za svaku navršenu godinu rada kod istog poslodavca.

Knjiženje 2021. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rezerviranje troškova za otpremnine			
	Dugoročno rezerviranje za mirovine, otpremnine i slične troškove	51.500,00	420	
	Rezerviranja za otpremnine	51.500,00		9701

Knjiženje 2022. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Isplata otpremnina			
	Otpremnine radnicima zbog poslovno i osobno uvjetovanih otkaza	51.500,00	4451	
	Žiro račun	51.500,00		100
2.	Ukidanje rezerviranja			
	Rezerviranje za otpremnine	51.500,00	9701	
	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja	51.500,00		765

Primjer 3. - Rezerviranja za otpremnine zbog odlaska u mirovinu

U prosincu 2021. godine uprava društva X d.o.o. donosi odluku o rezerviranju za otpremnine za 2 zaposlenika koji će u siječnju 2022. godini otići u starosnu mirovinu, kada će im biti i isplaćena otpremnina. Otpremnina je obračunata u visini porezno dopustivog iznosa što ukupno iznosi 16.000,00 kn (8.000,00 kn po zaposleniku). U 2021. godini ovi rashodi smatraju se porezno priznatim.

4 Pravilnik o porezu na dobit; Nar. nov., br. 95/05-1/21; nadalje Pravilnik o PD



U 2022. godini isplaćeni su troškovi otpremnina i ukinuta su rezerviranja u korist prihoda od ukidanja rezerviranja. Također, isplata otpremnina je s aspekta poreza na dohodak neoporeziva, budući da je svakoj osobi isplaćena u iznosu od 8.000,00 kn.

Knjiženje 2021. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
2021. godina				
1.	Rezerviranje troškova za mirovine			
	Dugoročna rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične troškove	16.000,00	4200	
	Rezerviranja za mirovine	16.000,00		9700

Knjiženje 2022. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Isplata mirovine			
	Otpremnine radnicima kod odlaska u mirovinu	16.000,00	4450	
	Žiro račun	16.000,00		100
2.	Ukidanje rezerviranja			
	Dugoročna rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične troškove	16.000,00	9700	
	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja	16.000,00		765

4. Druga dugoročna primanja zaposlenih

MRS 19 u druga dugoročna primanja zaposlenika uključuje stavke za koje se ne očekuje da budu izmirene u cijelosti u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad (toč. 153. MRS-a 19). Primjerice, jubilarne nagrade ili druga primanja po osnovu višegodišnjeg radnog staža, dugoročno plaćeno odsustvo kao što je dopust po osnovu višegodišnjeg radnog staža ili studijski dopust, davanja za dugotrajnu invalidnost, naknade s odgođenom isplatom i sl. Mjerenje drugih dugoročnih primanja zaposlenika uobičajeno nije podložno jednakom stupnju neizvjesnosti kao mjerenje primanja nakon prestanka radnog odnosa, stoga se zahtijeva primjena pojednostavljene metode računovodstva za druga dugoročna primanja zaposlenika.

Obveza isplate i visina jubilarnih nagrada nije određena ZOR-om, već se određuje kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, ugovorom o radu ili odlukom poslodavca. Jubilarna nagrada predstavlja jednokratnu isplatu zaposleniku zbog neprekinutog rada. Poslodavac treba priznati trošak jubilarnih nagrada u onom trenutku kada zaposlenici pružaju usluge temeljem kojih ostvaruju svoja prava na buduće isplate nagrada. Rezerviranja za jubilarne nagrade utvrđuju se na diskontiranoj osnovi, sukladno odredbama MRS-a 19. Izračun rezerviranja vrši se sukladno metodi projektirane kreditne jedinice (MRS 19.68).

U čl. 7. Pravilnika DOH navode se neoporezivi iznosi jubilarnih naknada za neprekinuti radni staž (ne mora biti kod istog poslodavca) te su kako slijedi:

- za navršanih 10 godina radnog staža – do 1.500,00 kn;
- za navršanih 15 godina radnog staža – do 2.000,00 kn;

- za navršanih 20 godina radnog staža – do 2.500,00 kn;
- za navršanih 25 godina radnog staža – do 3.000,00 kn;
- za navršanih 30 godina radnog staža – do 3.500,00 kn;
- za navršanih 35 godina radnog staža – do 4.000,00 kn;
- za navršanih 40 godina i svakih narednih 5 godina radnog staža – do 5.000,00 kn.

S poreznog aspekta, rezerviranja za jubilarne nagrade nisu porezno priznati rashod, stoga je potrebno uvećati osnovicu poreza na dobit u PD obrascu (red. br. 23. PD Obrascas - *Troškovi rezerviranja*). Takvi porezno nepriznati rashodi predstavljaju odbitne privremene razlike za koje je u bilanci potrebno priznati odgođenu poreznu imovinu. Odgođena porezna imovina početno se mjeri po stopi poreza za koju se očekuje da će se primjenjivati u razdoblju kada će imovina biti nadoknađena, a naknadno se mjeri iznosom koji je jednak početno priznatom iznosu umanjenom za ukinute privremene razlike i usklađenom za efekte koji proizlaze iz eventualnih promjena poreznog zakonodavstva i drugih promjena kako bi odražavale porezne posljedice koje bi mogle nastati iz načina na koji poduzetnik očekuje, na datum bilance, povrat ili podmirenje knjigovodstvenih iznosa imovine ili obveza. U budućim razdobljima kada nastane stvarni trošak koji nije bio ranije porezno priznati, subjekt će priznati prihode od ukidanja dugoročnog rezerviranja, koji se izuzimaju iz porezne osnovice. Prihodi koji su kao porezno nepriznati rashodi bili uključeni u poreznu osnovicu iskazati će se kao stavka smanjenja dobiti/povećanja gubitka na red. br. 31. PD obrasca – *Smanjenje dobiti za ostale prihode*, a s obzirom da se ukidaju privremene razlike, u računovodstvu je potrebno ukinuti i odgovarajući iznos odgođene porezne imovine.

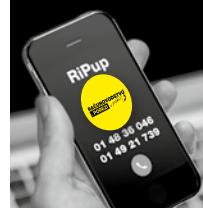
Primjer 4. - Rezerviranja za jubilarne nagrade

Pravilnikom o radu određeno je da zaposlenik ima pravo na jubilarne nagrade s obzirom na navršene godine radnog staža kod istog poslodavca. Prema planu jubilarnih nagrada poslodavac ima 5 zaposlenika bez radnog staža za koje pretpostavlja da neće napustiti društvo u sljedećih 10 godina te će im isplatiti neoporezivi iznos jubilarne nagrade u iznosu od 1.500,00 kn. Diskontna stopa je 10%. Društvo isplaćuje jubilarne nagrade u 10. godini te ukida rezerviranja.

U nastavku se ukratko prikazuje način izračuna sukladno metodi projektirane kreditne jedinice (MRS 19.86).

Izračun sadašnje vrijednosti rezerviranja po godinama računa se prema sljedećoj formuli:

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

Telefon za konzultacije**01/48 36 046 | 01/49 21 739**

Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE

Opis/Godina	2021.	2022.	2023.	2024.	2025.	2026.	2027.	2028.	2029.	2030.
Početna obveza za jubilarne nagrade	0	318,07	699,74	1.154,59	1.693,41	2.328,45	3.073,56	3.944,41	4.958,68	6.136,36
Trošak kamata (stopa 10%)	0	31,80	69,98	115,46	163,94	232,85	307,36	394,44	495,87	613,64
Tekući trošak jubilarnih nagrada (V_0)	318,07	349,87	384,87	423,36	465,70	512,26	563,49	619,83	681,81	750,00
Konačna obveza za jubilarne nagrade	318,07	699,74	1.154,59	1.693,41	2.328,45	3.073,56	3.944,41	4.958,68	6.136,36	7.500,00

Izračun sadašnje vrijednosti rezerviranja, tj. tekućeg troška jubilarnih nagrada vrši se prema formuli $V_0 = V_t / (1+k)^{t-1}$

npr. za 2021. godinu = $750 / (1+10\%)^{10-1} = 750 / 2,3579 = 318,07$

npr. za 2022. godinu = $750 / (1+10\%)^{9-1} = 750 / 2,1435 = 349,87$

npr. za 2023. godinu = $750 / (1+10\%)^{8-1} = 750 / 1,9487 = 384,87... itd.$

Knjiženje 2021. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rezerviranje za troškove jubilarnih nagrada			
	Druga dugoročna rezerviranja	318,07	425	
	Druga rezerviranja	318,07		979

Knjiženje 2022. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rezerviranja za troškove jubilarnih nagrada			
	Troškovi diskonta pri rezerviranju	31,80	7235	
	Druga dugoročna rezerviranja	349,87	425	
	Druga rezerviranja	381,67		979

Knjiženje 2023.-2030. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Rezerviranja za troškove jubilarnih nagrada			
	Troškovi diskonta pri rezerviranju	2.398,94	7235	
	Druga dugoročna rezerviranja	4.401,32	425	
	Druga rezerviranja	6.800,26		979

Knjiženje 2030. godine:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Isplata jubilarnih nagrada			
	Jubilarnе nagrade za godine navršenog staža	7.500,00	4440	
	Žiro račun	7.500,00		100
2.	Ukidanje rezerviranja			
	Druga rezerviranja	7.500,00	979	
	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja	7.500,00		765

Napomena: s obzirom da se radi o porezno nepriznatim rashodima, društvo u svakoj godini treba obračunati odgođenu poreznu imovinu na nepriznati iznos rezerviranja. Tako oblikovana odgođena porezna imovina treba se ukinuti u sljedećim razdobljima u kojima se ukidaju i rezerviranja, odnosno kada trošak jubilarnih nagrada postane porezno priznat.

5. Zaključak

Primanja zaposlenih odnose se na sve oblike naknada koje subjekti isplaćuju u budućnosti s osnove usluga koje im zaposlenici pružaju tijekom obračunskog razdoblja u zamjenu za ta primanja ili zbog prestanka radnog odnosa. Stoga će subjekti najčešće priznati rezerviranja za troškove zaposlenih s osnovu neiskorištenih godišnjih odmora, bonusa, otpremnina zbog otkaza, otpremnina kod odlaska u mirovinu, jubilarnih nagrada i sl. Rezerviranja je potrebno priznati u financijskim izvještajima kao obvezu i rashod, a temeljem zakonskih propisa, drugog propisa (npr. kolektivni ugovor, pravilnik o radu) ili su uvjetovana ugovorima o radu. Također, osim računovodstvenih propisa rezerviranja su definirana i poreznim propisima koji određuju uvjete priznavanja određenih rezerviranja kao porezno priznatih rashoda prilikom utvrđivanja osnovice poreza na dobit. Porezno priznati rashodi s osnove neiskorištenih godišnjih odmora te otpremnina, i to samo za one otpremnine koje su utvrđene prema planu za sljedeće razdoblje. Ostala rezerviranja, primjerice, rezerviranja za jubilarne nagrade, nisu porezno priznati rashod, stoga uvećavaju osnovicu poreza na dobit te je potrebno računovodstveno iskazati odgođenu poreznu imovinu.

Bilješke
