

Mjerenje, obračun i računovodstvena evidencija troškova rada

Mirjana, Pohižek

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Organization and Informatics / Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:211:488100>

Rights / Prava: [Attribution 3.0 Unported](#)/[Imenovanje 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-25**



Repository / Repozitorij:

[Faculty of Organization and Informatics - Digital Repository](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
V A R A Ž D I N

Mirjana Pohižek

MJERENJE, OBRAČUN I
RAČUNOVODSTVENA EVIDENCIJA
TROŠKOVA RADA

ZAVRŠNI RAD

Varaždin, 2018.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
V A R A Ž D I N

Mirjana Pahižek

Matični broj: 43957/15-R

Studij: Poslovni sustavi

MJERENJE, OBRAČUN I RAČUNOVODSTVENA EVIDENCIJA
TROŠKOVA RADA

ZAVRŠNI RAD

Mentorica:

mr. sc. Tanja Šestanji-Perić, dipl. oec.

Varaždin, srpanj 2018.

Izjava o izvornosti

Izjavljujem da je moj završni rad izvorni rezultat mojeg rada te da se u izradi istoga nisam koristila drugim izvorima osim onima koji su u njemu navedeni. Za izradu rada su korištene etički prikladne i prihvatljive metode i tehnike rada. Za bilo kakve netočnosti u činjenicama ili rasuđivanju preuzimam punu odgovornost.

Autor/Autorica potvrdio/potvrdila prihvaćanjem odredbi u sustavu FOI-radovi

Sažetak

Najpotrebniji resurs svakog poduzeća je ljudski rad. Zaposlenici za svoj rad primaju plaću koja za poduzeće predstavlja trošak. Mjerenje troškova rada je kontinuirana aktivnost dok su aktivnosti obračuna i računovodstvene evidencije periodične aktivnosti koje se ponavljaju svakog mjeseca. U radu je objašnjeno kako funkcionira proces mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada, u kojim se poslovnim knjigama vodi evidencija plaća te kako informacijska tehnologija može olakšati mjerenje, obračun, evidenciju i isplatu plaće. Troškovi rada su kategorizirani jer različite djelatnosti generiraju različite vrste troškova rada. Postoji više podjela troškova, a u radu su objašnjene samo one kategorije koje su primjenjive na troškove rada. Dana je usporedba plaća u Republici Hrvatskoj prema različitim djelatnostima. Također je napravljena usporedba cijene sata rada u Republici Hrvatskoj i nekolicini drugih nacionalnih gospodarstava. Što se tiče samog obračuna plaće, objašnjeni su svi važni pojmovi, navedene aktualne stope poreza na dohodak i stope doprinosa. Razlikujemo dvije vrste doprinosa, a to su doprinosi na plaću i doprinosi iz plaće. Nakon obračuna troškova rada slijedi računovodstvena evidencija troškova rada koja je prikazana kroz shemu knjiženja. U radu su navedeni i primjeri obračuna plaće za proizvodna i uslužna poduzeća.

Ključne riječi: računovodstvo, troškovi rada, obračun plaće, evidencija plaća.

Sadržaj

1.	Uvod	4
2.	Mjerenje i obračun troškova rada	5
2.1	Mjerenje troškova rada	5
2.2	Obračun troškova rada	11
3.	Računovodstvena evidencija troškova rada	16
3.1	Analitičko knjigovodstvo plaća	16
3.2	Evidencija obračuna plaće na kontima glavne knjige	16
4.	Primjer.....	19
4.1	Obračun i računovodstvena evidencija plaća u uslužnoj djelatnosti	19
4.2	Obračun i računovodstvena evidencija plaća u proizvođačkoj djelatnosti.....	26
5.	Uloga informacijske tehnologije u procesima upravljanja radnom snagom	30
6.	Zaključak.....	32
7.	Literatura.....	33

1. Uvod

Troškovi rada čine značajan dio ukupnih troškova svakog poduzeća. S aspekta računovodstvene evidencije troškova rada poduzeća svrstavamo u dvije skupine: proizvodna i uslužna poduzeća. Kod proizvodnih poduzeća troškovi rada su značajna stavka u strukturi cijene proizvoda. Informacije koje su potrebne donositeljima odluka za upravljanje poduzećem dotiču se u velikoj mjeri i troškova rada pa ih je potrebno mjeriti, obračunavati i evidentirati ažurno i u skladu s propisima, zakonima i pravilnicima.

Cilj rada je objasniti kako funkcionira proces mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije rada, u kojim se poslovnim knjigama vodi evidencija plaća te kako informacijska tehnologija može olakšati mjerenje, obračun i isplatu plaće. Cilj proizlazi iz stalne potrebe za kvalitetnim informacijama za upravljanje radnom snagom. Upravljanje radnom snagom važna je vještina menadžera i svih osoba koje se bave organizacijom poslovnih sustava stoga je izrazito važno, ne samo za računovođe nego i za menadžere, poznavati kako sustav mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada funkcionira.

U poglavlju koje slijedi nakon uvoda objašnjeno je mjerenje i obračun troškova rada. U potpoglavlju o mjerenju troškova rada naglasak je stavljen na klasifikacije troškova koje opisuju troškove rada jer se mjerenje troškova rada razlikuje s obzirom na djelatnost poduzeća i vrste troškova rada koje se obavljanjem djelatnosti generiraju. Dane su i razlike u bruto 2 plaćama po područjima djelatnosti NKD-a za Republiku Hrvatsku te je dana usporedba cijene jednog sata rada u RH i drugim zemljama prema izabranim područjima djelatnosti NKD-a. U potpoglavlju o obračunu troškova rada objašnjeni su važni pojmovi potrebni za razumijevanje istog te su dani podaci o važećim stopama doprinosa, poreza na dohodak i prireza.

U sljedećem poglavlju shematski je prikazano koja konta su u upotrebi za računovodstvenu evidenciju troškova rada.

Teorijski koncepti objašnjavani kroz poglavlja dva i tri našli su primjenu u trećem poglavlju kroz primjer obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada u uslužnim i proizvodnim djelatnostima.

Peto poglavlje odnosi se na ulogu informacijske tehnologije u procesima upravljanja radnom snagom.

Rad završava sa zaključkom i popisom korištene literature.

2. Mjerenje i obračun troškova rada

Zahtjevi menadžmenta za računovodstvenim informacijama vezanim uz nastale troškove spadaju među češće tražene informacije. Načelo neograničenog vremena poslovanja i načelo troška (povijesnog troška) dva su od niza načela na kojima se zasniva računovodstveno poslovanje. Troškovi rada nastaju kao rezultat korištenja usluge rada od strane zaposlenika i u trenutku njihove evidencije biti će iskazana obveza prema radnicima. (Gulin, Spajić, Spremić, Tadijanović, Vasiček, Žager, Žager, 2006, str 312 - 315)

Troškovi rada bitan su aspekt ukupnih troškova poslovanja svih poduzeća. Obračun troškova rada tj. obračun plaća vezan je uz ugovorni odnos radnika i poduzeća, a kolika će biti razlika između troška poslodavca i iznosa koji radnik prima kao svoju neto plaću ovisi o zakonodavstvu svake zemlje. Mjerenje i način evidencije troškova rada ovisi s jedne strane o zakonskim obvezama poduzeća vezano uz financijsko izvještavanje, a s druge strane o internim potrebama poduzeća vezano uz izvještavanje o troškovima. Tako npr. kod proizvodnih poduzeća troškovi radnika koji sudjeluju u proizvodnji predstavljaju takozvane uskladištive troškove (Gulin i sur., 2006, str 312).

U nastavku ovog poglavlja prvo će biti objašnjen način mjerenja troškova rada s obzirom na vrstu djelatnosti poduzeća, a vezano uz činjenicu koju specifičnu vrstu troška za poduzeće predstavljaju troškovi određenog radnika, dok će nakon toga biti prikazan obračun plaća u Republici Hrvatskoj.

2.1 Mjerenje troškova rada

Postoje razne podjele troškova, a troškove rada najbolje opisuju sljedeće kategorije troškova (Gulin, Janković, Dražić Lutlisky, Perčević, Peršić, Vasiček, 2011, str. 57):

- Direktni / uskladištivi troškovi (troškovi plaća zaposlenika u proizvodnji)
- Indirektni / neusklađivi troškovi (troškovi plaća zaposlenika u administraciji, upravi i prodaji)
- Fiksni troškovi

Kategorije troškova koje opisuju troškove rada proizlaze iz kriterija klasifikacije troškova i vrsta troškova (Gulin i sur., 2011, str. 57):

1. Prema funkcijama

- a) proizvodni troškovi
- b) neproizvodni troškovi

2. Prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

- a) direktni troškovi
- b) indirektni troškovi

3. Prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti

- a) varijabilni**
- b) fiksni**
- c) mješoviti (poluvarijabilni)**

Funkcija se odnosi na poslovne funkcije (nabava, proizvodnja, prodaja i marketing, financije i računovodstvo, kadrovska služba, itd.). Podjela na proizvodne i neproizvodne troškove proizlazi iz podjele poslovnih funkcija na proizvodne i neproizvodne. Proizvodni troškovi su svi troškovi vezani uz proces proizvodnje, a obuhvaćaju troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i opće troškove proizvodnje. Nabrojani troškovi ulaze u vrijednost gotovih proizvoda (kapitaliziraju se), tj. proizvodne troškove možemo zvati i uskladištivim troškovima. Proizvodni troškovi se priznaju kao rashod u trenutku podaje proizvoda. Tijekom procesa proizvodnje proizvodni troškovi se kapitaliziraju kao zalihe proizvodnje u tijeku. Jednom kad su proizvodi dovršeni, kapitalizirani troškovi proizvodnje prenose se sa zaliha proizvodnje u tijeku na zalihe gotovih proizvoda. Neproizvodni troškovi nazivaju se i neuskladištivi troškovi, a obuhvaćaju troškove administracije, uprave i prodaje. Troškovi administracije, uprave i prodaje su troškovi marketinga, distribucije, osoblja u prodajnom, računovodstvenom, nabavnom odjelu, itd. Neuskladištivi troškovi se priznaju kao rashod u razdoblju njihova nastanka. (Gulin i sur., 2011, str. 59 – 60)

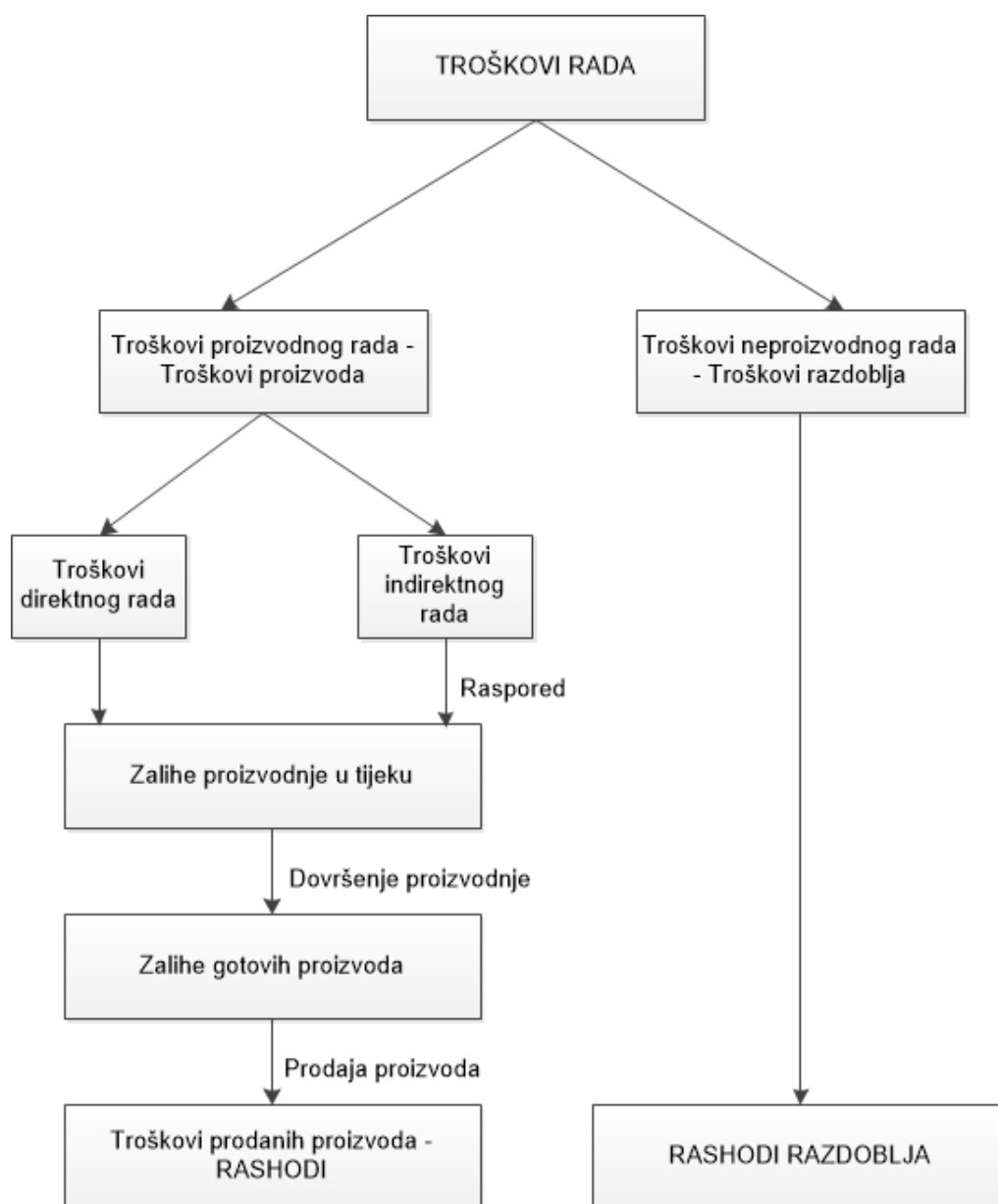
Nositelj je troškovni objekt – proizvod, usluga, projekt, kupac, aktivnost, odjel, program. Razlikujemo troškove koji se mogu direktno pripisati određenom troškovnom objektu (direktni troškovi) te one koje je teško pripisati određenom troškovnom objektu (indirektni troškovi). Tipični primjeri direktnih troškova su troškovi direktnog materijala i direktnog rada. Za svaki proizvod postoji tehnički normativ materijala i tehnički normativ rada. Tehnički normativ materijala sadrži potrebne količine materijala za izradu određenog proizvoda plus minimalno potreban dodatak za obradu te standardni iznos mogućeg kvara. Tehnički normativ rada sadrži potrebne norme sati rada za izradu određenog proizvoda koje se temelje na rezultatima znanstvenih istraživanja i na tehnološkim proračunima. S druge strane postoje indirektni troškovi. Ako ih promatramo sa stajališta proizvodnih troškova, indirektni troškovi nazivaju se još i opći troškovi proizvodnje. Indirektni neproizvodni troškovi nazivaju se troškovi administracije, uprave i prodaje. Međutim, ustaljeno je da se pojam indirektni troškovi koristi za opće troškove proizvodnje u kontekstu alokacije na pojedine troškovne objekte. Budući da se ne mogu izravno vezati uz proizvode, indirektni troškovi raspodjeljuju se na proizvode korištenjem kriterija za raspodjelu. Kao kriterij za raspodjelu (alokaciju) mogu se koristiti sati direktnog rada, troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada. Na primjer, kod poduzeća kod kojih troškovi direktnog materijala imaju veliki udio u ukupnim direktnim troškovima, oni će se koristiti kao kriterij raspodjele. Sati direktnog

rada vrlo su česti ključ raspodjele. Ključevi za raspodjelu koriste se da se opći troškovi proizvodnje raspodjele po mjestima nastanka troška, po proizvodima. Primjeri indirektnih troškova su amortizacija, održavanje, grijanje, energija, čišćenje i osiguranje zgrade uprave. (Gulin i sur., 2011, str. 61 – 62)

Promjena opsega proizvodnje uvjetovana je stupnjem zaposlenosti i iskoristivosti kapaciteta. Zakonitosti na kojima se temelji ova podjela vrijede samo za krati rok jer poslovni subjekt u kratkom roku ne može mijenjati svoje fiksne čimbenike dok su u dugom roku svi troškovi varijabilni. Fiksni troškovi su troškovi čiji se iznos ne mijenja s obzirom na promjene obujma poslovanja pri zadanom kapacitetu poslovanja (na primjer, osiguranje pogona), a varijabilni su oni koji ovise o obujmu poslovanja i mijenjaju se u skladu s njegovim promjenama. Poluvarijabilni troškovi se mijenjaju s promjenama poslovne aktivnosti, ali ne u direktnom razmjeru već imaju fiksnu i varijabilnu komponentu. Trošak energije u proizvodnji često je dijelom fiksni, a dijelom varijabilni. (Gulin i sur., 2011, str. 62 – 65)

Za računovodstveno praćenje troškova rada razlikujemo troškove proizvodnog i neproizvodnog rada. Prema funkcijama, troškovi proizvodnog rada su proizvodni troškovi, a troškovi neproizvodnog rada su neproizvodni troškovi. Troškovi proizvodnog rada odnose se na plaće i naknade plaća te ostala davanja i beneficije radnika koji rade u proizvodnim pogonima. U proizvodnom pogonu postoje dvije vrste troškova proizvodnog rada, a to su troškovi direktnog rada i troškovi indirektnog rada. U troškove direktnog rada spadaju troškovi plaća zaposlenika koji su fizički radili na izradi proizvoda. U troškove indirektnog rada spadaju troškovi plaća zaposlenika koji su nužni, ali nisu direktno uključeni u fizičku izradu proizvoda. Troškovi direktnog rada imaju obilježje varijabilnih troškova jer u velikoj mjeri ovise o kretanju razine proizvodnje. Dakle, trošak direktnog rada ovisi o količini proizvodnje, satima direktnog rada i cijeni direktnog rada (satnici). Ako se poveća razina proizvodnje, veći je i trošak direktnog rada i obrnuto. Bitno je napomenuti da korelacijska veza troškova direktnog rada i razine aktivnosti nije toliko očita kao kod troškova direktnog materijala stoga trošak direktnog rada može biti i poluvarijabilni trošak jer dio plaće može biti unaprijed fiksno definiran ugovorom o radu ili kolektivnom ugovorom. Troškovi indirektnog rada dio su općih troškova proizvodnje, a odnose se na plaće kontrolora i tehnologa u proizvodnji, plaće zaposlenih u službi održavanja. Troškovi neproizvodnog rada spadaju u troškove administracije, uprave i prodaje, tj. u rashode razdoblja. (Gulin i sur., 2011, str. 85 - 86)

Slika 1 prikazuje skraćeni prikaz računovodstvenog praćenja troškova rada.



Slika 1: Računovodstveno obuhvaćanje i praćenje troškova rada

(Izvor: Gulin i sur., 2011, str. 87)

Slika 1 prikazuje put od nastanka troškova rada do prijenosa troškova rada na rashode. Troškovi rada se dijele na troškove proizvodnog rada i troškove neproizvodnog rada. Troškovi neproizvodnog rada priznaju se kao rashodi u razdoblju u kojem su nastali dok su troškovi proizvodnog rada uskladištivi. Troškovi proizvodnog rada dijele se na troškove direktnog rada i na troškove indirektnog rada. Troškove direktnog rada zbog njihove karakteristike možemo odmah pridružiti nositeljima troškova dok se troškovi indirektnog rada moraju preraspodijeliti nekom od računovodstvenih metoda. Po dovršetku proizvodnje, troškovi proizvodnog rada akumulirani na kontu Zaliha proizvodnje u tijeku prenose se na

konto Zalihe gotovih proizvoda. Troškovi proizvodnog rada priznaju se kao rashod u trenutku prodaje proizvoda.

Troškovi rada razlikuju se od djelatnosti do djelatnosti. Najjednostavnija podjela djelatnosti poduzeća je na proizvođačke, trgovinske i uslužne djelatnosti. Proizvođačke djelatnosti evidentiraju troškove proizvodnog i neproizvodnog rada dok trgovinske i uslužne djelatnosti evidentiraju samo troškove neproizvodnog rada jer ne proizvode gotove proizvode. Za potrebe računovodstvene evidencije troškova rada dovoljna je podjela na proizvođačke i uslužne djelatnosti. U poglavlju četiri prikazan je primjer evidencije za proizvođačku i za uslužnu djelatnost.

Tablica 1 prikazuje prosječni mjesečni trošak rada po zaposlenome (prosječna bruto 2 plaća) prema područjima djelatnosti NKD-a, a tablica 2 prikazuje podatke o cijeni sata rada u izabranim djelatnostima NKD-a u Republici Hrvatskoj i drugim zemljama. Podaci iz tablice 1 odnose se samo na Republiku Hrvatsku dok su podaci iz tablice 2 korisni za usporedbu Republike Hrvatske sa Srbijom, Makedonijom, Slovenijom, Slovačkom i Češkom.

Tablica 1: Prosječni mjesečni trošak rada po zaposlenome u 2015. godini prema područjima djelatnosti NKD-a (u kunama)

Područje djelatnosti NKD-a	Prosječni mjesečni trošak rada
Poljoprivreda, šumarstvo i ribarstvo	10 816
Rudarstvo i vađenje	12 676
Prerađivačka industrija	9 342
Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija	15 166
Opskrba vodom i gospodarenje okolišem	10 071
Građevinarstvo	9 999
Trgovina na veliko i malo, popravak motornih vozila i motocikala	9 698
Prijevoz i skladištenje	11 166
Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	8 852
Informacije i komunikacije	17 212
Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	14 777
Poslovanje nekretninama	11 325
Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	20 082
Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti	6 756
Javna uprava i obrana	11 451
Obrazovanje	9 725
Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi	11 759
Umjetnost, zabava i rekreacija	10 148

(Izvor: Državni zavod za statistiku, 2017, str. 178 - 180)

Najveća prosječna bruto 2 plaća je u stručnim, znanstvenim i tehničkim djelatnostima. Zatim slijedi područje informacija i komunikacija; opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija; financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja. Najniža prosječna bruto 2 plaća je u području administrativnih i pomoćnih uslužnih djelatnosti; području djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane.

Tablica 2: Cijena sata rada u izabranim područjima djelatnosti NKD-a na razini nacionalnih gospodarstava za 2012. godinu (u kunama¹)

Država	Prerađivačka industrija	Građevinarstvo	Trgovina na veliko i malo, popravak motornih vozila i motocikala	Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	Javna uprava i obrana	Obrazovanje	Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi
Hrvatska	59,53	60,93	60,23	57,43	101,56	130,27	80,55	72,84	76,34
Srbija	33,29	34,42	32,91	28,37	70,74	58,63	46,91	38,58	37,07
Makedonija	19,28	22,63	25,20	18,77	54,25	40,88	32,14	24,42	26,48
Slovenija	108,27	88,69	109,42	88,69	170,47	145,13	137,07	125,55	119,79
Slovačka	66,12	62,16	60,17	41,66	121,01	90,59	63,48	58,19	61,50
Češka	71,59	68,64	68,64	41,33	143,19	106,28	78,24	69,38	70,86

(Izvor: Eurostat, 2015)

U svim izabranim područjima Republika Hrvatska ima veću cijenu sata rada od Srbije i Makedonije dok u svim izabranim područjima ima manju cijenu jednog sata rada od Slovenije. Što se tiče usporedbe sa Slovačkom i Češkom, u nekim područjima Republika Hrvatska ima veću cijenu sata rada, a u nekim manju. Jedino je cijena jednog sata rada u području trgovine na veliko, popravcima motornih vozila i motocikala gotovo identična u RH i Slovačkoj.

¹ U izvoru su vrijednosti navedene u eurima. Vrijednosti su konvertirane u HRK prema srednjem tečaju HNB za 07.07.2018. (1 EUR = 7,388187 HRK)

2.2 Obračun troškova rada

Postupak mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada unutar svake organizacije je proces u kojem se prikupljaju različiti podaci. Postoje tri glavne strane ili korisnika računovodstvenih informacija kojima je konačan ishod obrade podataka u ovom procesu interesantan, a to su poslodavac, radnik i porezna vlast.

Poslodavac u ovom slučaju predstavlja organizaciju u kojoj je radnik zaposlen. Poslodavac definira strukturu radnih mjesta koja su potrebna za obavljanje djelatnosti. Odnos poslodavca i radnika (posloprimca) uređen je ugovorom o radu. Prema Pravnoj klinici Pravnog fakulteta u Zagrebu (2014) Ugovor o radu mora poštivati odredbe Zakona o radu. Svaka strana ima svoja prava i obaveze. „Poslodavac je dužan radniku obračunati i isplatiti plaću u iznosu utvrđenom propisom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu, odnosno ugovorom o radu... Poslodavac je dužan radniku dostaviti primjerak prijave na obvezno mirovinsko i zdravstveno osiguranje...” (Zakon o radu NN 93/14 (NN 127/17)). Obveza poslodavca je uplaćivati sredstva na ime obveznih osiguranja. Prema Zakonu o doprinosima (NN 84/08 (115/16)) obveznim osiguranjima smatraju se:

- 1) obvezno mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti,
- 2) obvezno mirovinsko osiguranje za starost na temelju individualne kapitalizirane štednje
- 3) obvezno zdravstveno osiguranje i osiguranje za slučaj ozljede na radu i profesionalne bolesti,
- 4) osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

Poslodavac je također obavezan uplaćivati porez na dohodak i prirez. Iz obveza poslodavca proizlaze i prava radnika i porezne vlasti. Svima je u interesu da troškovi rada budu pravilno izmjereni kako bi poslodavac pravilno mogao obračunati i isplatiti plaće radnicima te obvezna osiguranja, porez na dohodak i prirez poreznim vlastima odnosno državi.

Svaki poslodavac mora voditi evidenciju o svojim radnicima i radnom vremenu. Što se tiče troškova rada, neizostavna je evidencija koliko je koji radnik odradio radnih sati. Radni sati pojedinog radnika određeni su radnim vremenom. O radnom vremenu Zakon o radu (NN 93/14 (NN 127/17)) kaže sljedeće:

Radno vrijeme je vrijeme u kojem je radnik obavezan obavljati poslove, odnosno u kojem je spreman (raspoloživ) obavljati poslove prema uputama poslodavca, na mjestu gdje se njegovi poslovi obavljaju ili drugom mjestu koje odredi poslodavac. Puno radno vrijeme radnika ne može biti duže od četrdeset sati tjedno. U slučaju više sile, izvanrednog povećanja opsega poslova i u drugim sličnim slučajevima prijeke potrebe, radnik je na pisani zahtjev poslodavca dužan raditi duže od punog, odnosno

nepunog radnog vremena (prekovremeni rad). Ako radnik radi prekovremeno, ukupno trajanje rada radnika ne smije biti duže od pedeset sati tjedno. Prekovremeni rad pojedinog radnika ne smije trajati duže od sto osamdeset sati godišnje, osim ako je ugovoreno kolektivnim ugovorom, u kojem slučaju ne smije trajati duže od dvjesto pedeset sati godišnje. Raspored radnog vremena utvrđuje se propisom, kolektivnim ugovorom, sporazumom sklopljenim između radničkog vijeća i poslodavca, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu.

Tablica 3 prikazuje fond sati za 2018. godinu. Ova tablica služi kako pomoć kod organiziranja rasporeda radnog vremena te obračuna plaća.

Tablica 3: Fond sati za 2018. godinu

Mjesec / 2018	Mjesečni fond sati	Radni sati	Sati blagdana	Broj obračunskih dana	Broj radnih dana	Broj dana blagdana
Siječanj	184	176	8	23	22	1
Veljača	160	160	0	20	20	0
Ožujak	176	176	0	22	22	0
Travanj	168	160	8	21	20	1
Svibanj	184	168	16	23	21	2
Lipanj	168	152	16	21	19	2
Srpanj	176	176	0	22	22	0
Kolovoz	184	176	8	23	22	1
Rujan	160	160	0	20	20	0
Listopad	184	176	8	23	22	1
Studen	176	168	8	22	21	1
Prosinac	168	152	16	21	19	2
UKUPNO 2018.	2088	2000	88	261	250	11

(Izvor: Crnički, 2017)

S obzirom na raspored sati i eventualno odrađene prekovremene radne sate svaki radnik na ime evidencije rada ima zapisan određeni broj odrađenih sati što služi za obračun plaće.

Kod evidencije o radnom vremenu radnika pomaže informacijska tehnologija. Najkorištenija je RFID tehnologija. Svaki radnik ima svoju karticu koju prilikom dolaska na posao / odlaska s posla prisloni na čitač kartica. Vrijeme dolaska i odlaska zapisuje se u bazu podataka.

Evidencija o radnom vremenu prema Pravilniku o sadržaju i načinu vođenja evidencije o radnicima (NN 73/2017) mora minimalno sadržavati sljedeće podatke:

- 1) ime i prezime radnika,
- 2) datum u mjesecu,
- 3) početak rada,
- 4) završetak rada,

- 5) vrijeme i sate zastoja, prekida rada i slično do kojega je došlo krivnjom poslodavca ili uslijed drugih okolnosti za koje radnik nije odgovoran,
- 6) ukupno dnevno radno vrijeme,
- 7) sate terenskog rada,
- 8) sate pripravnosti,
- 9) vrijeme nenazočnosti na radu.

Tablica 4 prikazuje strukturu plaće koja je propisana Zakonom o porezu na dohodak.

Tablica 4: Struktura plaće

BRUTO PLAĆA
- DOPRINOSI ZA MIROVINSKO OSIGURANJE
= DOHODAK
- POREZ I PRIREZ
= NETO PLAĆA
- administrativne i sudske zabrane
= IZNOS ZA ISPLATITI RADNIKU

(Izvor: Gulin i sur., 2006, str. 151)

Obračun troškova rada za svakog zaposlenika radi se na kraju svakog mjeseca. Informacijska tehnologija jako je ubrzala i automatizirala taj posao do te mjere da osoba koja provodi obračun ne mora razumjeti kako funkcionira obračun. Međutim, u radu je obračun obrađen na školski način. Objašnjeni su svi pojmovi i pravne odredbe, a primjeri obračuna prikazani su u četvrtom poglavlju.

Odrađeni sati rada u nekom mjesecu ulaz su u proces obračuna troškova rada. Bruto plaća je iznos u kojem je sadržano sljedeće: iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje, iznos poreza na dohodak i prireza, iznos neto plaće. Doprinosi za mirovinsko osiguranje (1. i 2. stup) nazivaju se doprinosi iz plaće. Trošak za poduzeće čini bruto plaća 2 koja se sastoji od bruto plaće i doprinosa na plaću. Doprinosi na plaću ne smanjuju iznos koji dobiva zaposlenik već povećavaju trošak za poslodavca. Doprinosi na plaću obračunavaju se na iznos bruto plaće, a obuhvaćaju: doprinos za zdravstveno osiguranje, zapošljavanje i ozljede na radu. Dakle, zaposlenik je obveznik doprinosa iz plaće, a poslodavac je obveznik doprinosa na plaću. Poslodavac ih je dužan obračunati i uplatiti.

U ugovoru o radu ili kolektivnom ugovoru može biti definiran iznos bruto plaće ili cijena jednog radnog sata. Kod obračuna bruto plaća se određuje s obzirom na količinu odrađenih radnih sati (rezultat procesa mjerenja). Cijena jednog radnog sata množi se s količinom odrađenih radnih sati. Tablica 5 prikazuje aktualne postotke doprinosa na plaću, poreza, prireza i doprinosa iz plaće.

Tablica 5: Važeće stope doprinosa iz plaće, poreza, prireza i doprinosa na plaću

Doprinosi iz plaće	OSNOVICA	Stopa
• Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I. stup)	Bruto plaća	15
• Doprinos za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje (II. stup)	Bruto plaća	5
Porez i prirez	OSNOVICA	Stopa
• Porez na dohodak	Dohodak do 17.500,00 kuna	24
	Dohodak Iznad 17.500,00 kuna	36
• Prirez	Porez na dohodak	Svaka jedinica lokalne samouprave (gradovi i općine) ima svoju stopu
Doprinosi na plaću	OSNOVICA	Stopa
➤ Doprinos za zdravstveno osiguranje	Bruto plaća	15
➤ Doprinos za zapošljavanje	Bruto plaća	1,7
➤ Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	Bruto plaća	0,5

(Izvor: Pravna klinika Pravnog fakulteta u Zagrebu, 2014; Zuber, 2017; Zakon o doprinosima (NN 84/08 (115/16))

Dohodak je razlika između bruto plaće i doprinosa za mirovinsko osiguranje. Nakon što se izračuna dohodak potrebno je obračunati porez na dohodak. U Zakonu o porezu na dohodak (NN 115/16) propisan je osnovni osobni odbitak i dijelovi osobnog odbitka za uzdržavane članove uže obitelji i djecu te invalidnost/tjelesno oštećenje koji se izračunavaju primjenom koeficijenata koji su prikazani u tablici 6. Osnovni osobni odbitak pravo je svakog zaposlenika, a iznosi 3.800,00 kuna. Ako zaposlenik ostvaruje pravo i na druge dijelove osobnog odbitka oni se obračunavaju prema odgovarajućem koeficijentu na osnovicu koja iznosi 2.500,00 kuna. Osnovni osobni odbitak izračunat je kao koeficijent 1,5 osnovice osobnog odbitka zaokruženo na stoticu. Svi odbici se zbrajaju i čine neoporezivi dio dohotka. Osnovica za izračun poreza na dohodak je dohodak umanjen za iznos osobnog odbitka. U slučaju da je osobni odbitak veći od dohotka, porez na dohodak se ne obračunava. Porez na dohodak je osnovica za obračunavanje prireza. Prirez se obračunava prema stopi koju je odredila jedinica lokalne samouprave u kojoj radnik živi. Neke jedinice lokalne samouprave imaju stopu prireza 0 stoga stanovnici tih gradova/općina ne plaćaju prirez. Najveća stopa prireza je u gradu Zagrebu, a iznosi 18% (Miko, Kuček, 2008, str. 213).

Tablica 6: Koeficijenti za izračun osobnog odbitka.

R.br.	Osnova za uvećanje osnovnog osobnog odbitka	Koeficijent	Mjesečni iznos (HRK)
1.	Uzdržavani članovi uže obitelji	0,7	1.750,00
2.	Prvo uzdržavano dijete	0,7	1.750,00
3.	Drugo uzdržavano dijete	1,0	2.500,00
4.	Treće uzdržavano dijete	1,4	3.500,00
5.	Četvrto uzdržavano dijete	1,9	4.750,00
6.	Peto uzdržavano dijete	2,5	6.250,00
7.	Šesto uzdržavano dijete	3,2	8.000,00
8.	Sedmo uzdržavano dijete	4,0	10.000,00
9.	Osmo uzdržavano dijete	4,9	12.250,00
10.	Deveto uzdržavano dijete	5,9	14.750,00
11.	Za svako daljnje uzdržavano dijete koeficijent osnovnoga osobnog odbitka progresivno se uvećava se za 1,1 više u odnosu prema koeficijentu za prethodno dijete		
12.	Invalidnost poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta	0,4	1.000,00
13.	Invalidnost utvrđena po jednoj osnovi 100% i/ili korištenje, na temelju posebnih propisa, prava na doplatu za pomoć i njegu poreznog obveznika odnosno prava na osobnu invalidninu, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta. Korištenje uvećanja osnovnog osobnog odbitka po ovoj osnovi isključuje korištenje uvećanja osnovnog osobnog odbitka iz r. br. 12.	1,5	3.750,00

(Izvor: Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16))

O raspodjeli poreza na dohodak Zakon o financiranju jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave (NN 127/17) kaže sljedeće:

Porez na dohodak je zajednički porez čiji se prihod dijeli između općina, gradova i županija. Prihod od poreza na dohodak raspodjeljuje se na:

1. udio općine, odnosno grada 60%
2. udio županije 17%
3. udio za decentralizirane funkcije 6%
4. udio za fiskalno izravnaje 17%.

Prerez je prihod općine ili grada u kojoj porezni obveznik ima prebivalište ili uobičajeno boravište. Zajedničko svim plaćama u svim poslovnim subjektima je struktura plaće koja je prikazana tablicom 4.

3. Računovodstvena evidencija troškova rada

Po završetku obračuna plaća, potrebno je provesti analitičku i sintetičku evidenciju troškova rada. Zbirni podaci o iznosu plaća na razini poslovnog subjekta nalaze se u glavnoj knjizi (sintetička evidencija), a plaća po pojedinom zaposleniku se prati u okviru analitičkog knjigovodstva. Računovođe knjiže promjene u analitičkom knjigovodstvu plaća, a računovodstveni programi automatski evidentiraju promjene na sintetičkim kontima. U ovom poglavlju objašnjena je evidencija troškova rada.

3.1 Analitičko knjigovodstvo plaća

U tablici 4 prikazana je struktura plaća iz čega proizlaze i korisnici informacija iz analitičkog knjigovodstva plaća. Budući da su korisnici računovodstvenih informacija već spomenuti ranije, u ovom poglavlju je taj dio razrađen detaljnije s fokusom na analitičku evidenciju plaća. Interni korisnici su menadžment poslovnog subjekta i radnici. Eksterni korisnici su: porezna uprava, fond mirovinskog osiguranja, fond zdravstvenog osiguranja, inspektorat rada. Ovi korisnici utječu na definiranje liste potrebnih podataka, vrijeme i način izvještavanja. Također utječu na organizaciju analitičkog knjigovodstva plaća. Podaci koji su najčešće traženi i koje analitičko knjigovodstvo treba osigurati na sintetičkoj i analitičkoj razini: vrijednost i struktura plaća, iznos poreza, prireza, doprinosa. Bitni su i statistički podaci poput broja radnika, strukture zaposlenih, dobi, staža, općine/grada stanovanja, iznosa prosječne plaće, vrijednosti rada radnika u pogonu, vrijednost rada radnika u administraciji, upravi i prodaji (Gulin i sur., 2006, str. 151 - 152).

Knjigovodstvene isprave na kojima se temelji obračun bruto plaće prema Gulin i sur. (2006, str. 152) su razne evidencije o količini uloženog rada (radne liste, radni nalozi, ostale evidencije prisutnosti na radu) te o izostancima s posla (rješenje o godišnjem odmoru, plaćenom ili neplaćenom dopustu, bolovanju i sl.). Sve ove isprave rezultat su procesa mjerenja troškova rada. Na osnovi tih isprava može započeti proces obračuna troškova rada čiji je rezultat isplatna lista. Isplatna lista je rekapitulacija plaća svih zaposlenika, a služi u kontrolne svrhe. Prije upotrebe računovodstvenih softvera isplatna lista se koristila kao temeljnica za knjiženje u glavnoj knjizi. Danas to softver radi automatski na temelju analitike.

3.2 Evidencija obračuna plaće na kontima glavne knjige

Na slici 2 prikazana je shema knjiženja troškova i obveza vezano uz obračun plaće kroz šest poslovnih promjena koje su opisane ispod sheme.

1000 Žiro račun		270 Obveze za bruto plaće i naknade plaća		470 Bruto plaće	
	(6)	(3)	(1)	(1)	
264 Obveze za doprinose na plaće, na naknade plaća i na druge dohotke		471 Naknade plaća		271 Obveze za neto plaće i neto naknade plaća	
(6)	(2)	(1)		(6)	(3)
472 Doprinosi na plaće i naknade plaća		272 Doprinosi iz plaća i naknada plaća		475 Troškovi plaća u naravi	
(2)		(6)	(3)	(4)	
273 Porez na dohodak iz plaća i naknada plaća		274 Prirez na porez na dohodak		275 Obveze za bruto plaće u naravi	
(6)	(3)	(6)	(3)	(5)	(4)
276 Obveze za neto plaće u naravi		277 Doprinosi iz plaća u naravi		278 Porez na dohodak, prirez i posebni porez iz plaće u naravi	
(6)	(5)	(6)	(5)	(6)	(5)

Slika 2: Shema knjiženja troškova i obveza vezano uz obračun plaće
(Izrada autorice prema: Gulin, Tadijančević, 2013, str. 103-104; Gulin i sur., 2006, str. 338-342)

Poslovni događaji prema rekapitulaciji isplatne liste za mjesec ____.

- (1) Knjiženje plaća u bruto iznosu i naknada plaća.
- (2) Obračunani doprinosi na brutoplaće i naknade plaće.
- (3) Raspored – prijenos obveza iz bruto plaće i naknade bruto plaća.
- (4) Troškovi plaće u naravi.
- (5) Obračun obveza za plaće u naravi.
- (6) Podmirenje obveza.

„Plaća u naravi su primici u stvarima, uslugama i pravima koje imaju novčanu vrijednost.“ (Porezna Uprava, 2011, str. 3). Prema odredbama Zakona o porezu na dohodak (NN 115/16) primitcima u naravi smatra se:

- korištenje poslovnih zgrada i njihovih dijelova, garaža, odmarališta i kuća za odmor, stambenih zgrada i stanova i korištenje prijevoznih sredstava,
- korištenje kredita uz kamate ispod kamatne stope od 3% godišnje (osim kamata po kreditima što se daju ili subvencioniraju iz proračuna, ali ne i radnicima uprave),
- primici ostvareni u uslugama bez naknade, raznim darovima i ugošćenjima,
- primici po osnovi naknada i nagrada za rad u dionicama, ako se po toj osnovi ne utvrđuje dohodak od kapitala, kao i drugi primici od kapitala što su ostvareni u pravima, stvarima i uslugama koje imaju novčanu vrijednost,
- svi drugi primici što se daju u naravi, osim izravnih ili neizravnih novčanih isplata i doznaka.

4. Primjer

Budući da se računovodstvena evidencija troškova rada razlikuje ovisno o tome radi li se o proizvođačkoj ili uslužnoj djelatnosti, u nastavku su dva primjera, jedan za uslužnu djelatnost, a drugi za proizvođačku djelatnost. U poglavlju Obračun troškova rada kao i u naredna dva primjera korišten je kontni plan iz Gulin i Tadijančević (2013).

4.1 Obračun i računovodstvena evidencija plaća u uslužnoj djelatnosti

ABC d.o.o. iz Krapine bavi se prodajom namještaja. Tvrtka ima tri zaposlenika. Potrebno je izvršiti obračun plaće za mjesec svibanj 2018. godine.

- Obračunati plaću za zaposlenicu Ivanu Horvat koja živi u Radoboju, uzdržava dvoje djece. Prema ugovoru o radu ima bruto plaću od 10.600,00 kuna. Zaposlenica ima kredit koji predstavlja obustavu neto plaće. Mjesečni anuitet iznosi 1.645,00 kuna.
- Obračunati plaću za zaposlenika Petra Perića koji živi u Lepoglavi. Uvidom u izvještaj o vremenu provedenom na poslu utvrđeno je da je na poslu proveo 22 radna dana (168 sati radnim danom + 8 sati u dane blagdana). Prema ugovoru o radu cijena sata rada radnim danom je 50,00 kuna. Ugovorom o radu utvrđen je i koeficijent kojim se množi cijena jednog sata rada kako bi se dobila cijena sata rada u dane blagdana te on iznosi 2,30.
- Obračunati plaću za zaposlenika Franju Franića koji živi u Krapini, uzdržava nezaposlenu suprugu i dvoje djece. Uvidom u izvještaj o vremenu provedenom na poslu utvrđeno je da je na poslu proveo 23 radna dana (168 sati radnim danom + 16 subotom). Prema ugovoru o radu cijena sata rada radnim danom je 50,00 kuna. Ugovorom o radu utvrđen je i koeficijent kojim se množi cijena jednog sata rada kako bi se dobila cijena sata rada subotom te on iznosi 1,80.

Potrebno je izraditi obračunsku listu plaće za svakog zaposlenika te isplatnu listu na temelju koje se promjene evidentiraju u Dnevniku i Glavnoj knjizi. Prema Pravilniku o sadržaju obračuna plaće, naknade plaće ili otpremnine (NN 32/2015) poslodavac je dužan radniku uručiti obračunsku listu plaće.

Poslovne promjene:

- (1) Na temelju isplatne liste za mjesec svibanj 2018. godine evidentirati trošak bruto plaće.
- (2) Proknjižiti obračunate doprinose na bruto plaće.
- (3) Prijenos obveza iz bruto plaće.
- (4) Podmirenje obveza.

Zaposlenik: IVANA HORVAT

OIB: 53621412012

IBAN: HR1023600003200123021

OBRAČUNSKA LISTA PLAĆE

za SVIBANJ, 2018.

1) Bruto plaća	10.600,00
2) Doprinosi za mirovinsko osiguranje (20%)	2.120,00
MIO prvi stup (15%)	1.590,00
MIO drugi stup (5%)	530,00
3) Dohodak (1-2)	8.480,00
4) Osobni odbitci djelatnika UKUPNO	8.050,00
Osnovni osobni odbitak	3.800,00
Prvo uzdržavano dijete (0,7 x 2.500,00)	1.750,00
Drugo uzdržavano dijete (1,0 x 2.500,00)	2.500,00
5) Osnovica za porez na dohodak (3-4)	430,00
6) Porez na dohodak UKUPNO	103,20
Prvi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 24%	103,20
Drugi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 36%	0,00
7) Prirez (Općina Radoboj 0%)	0,00
8) Ukupno porez na dohodak i prirez	103,20
9) Neto plaća (3-8)	8.376,80
10) Obustave na neto plaću UKUPNO	1.645,00
Anuitet kredita	1.645,00
11) Iznos za isplatu (9-10)	6.731,80
12) Doprinosi na plaću UKUPNO (17,20%)	1.823,20
Za zdravstveno osiguranje (15%)	1.590,00
Za zapošljavanje (1,70%)	180,20
Za zaštitu zdravlja na radu (0,50%)	53,00

Izračun bruto plaće za zaposlenika Petra Perića:

Radni dani – 168h x 50,00 kn/h = 8.400,00 kn

Blagdani – 8h x 50,00 kn/h x 2,30 = 920,00 kn

BRUTO PLAĆA = 8.400,00 + 920,00 = 9.320,00 kn

Zaposlenik: PETAR PERIĆ

OIB: 32010002332

IBAN: HR5523600003241129875

OBRAČUNSKA LISTA PLAĆE

za SVIBANJ, 2018.

1) Bruto plaća	9.320,00
2) Doprinosi za mirovinsko osiguranje (20%)	1.864,00
MIO prvi stup (15%)	1.398,00
MIO drugi stup (5%)	466,00
3) Dohodak (1-2)	7.456,00
4) Osobni odbitci djelatnika UKUPNO	3.800,00
Osnovni osobni odbitak	3.800,00
5) Osnovica za porez na dohodak (3-4)	3.656,00
6) Porez na dohodak UKUPNO	877,44
Prvi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 24%	877,44
Drugi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 36%	0,00
7) Prirez (Grad Lepoglava 8%)	70,20
8) Ukupno porez na dohodak i prirez	947,64
9) Neto plaća (3-8)	6.508,36
10) Obustave na neto plaću UKUPNO	0,00
11) Iznos za isplatu (9-10)	6.508,36
12) Doprinosi na plaću UKUPNO (17,20%)	1603,04
Za zdravstveno osiguranje (15%)	1.398,00
Za zapošljavanje (1,70%)	158,44
Za zaštitu zdravlja na radu (0,50%)	46,60

Izračun bruto plaće za zaposlenika Franju Franića:

Radni dani – 168h x 50,00 kn/h = 8.400,00 kn

Blagdani – 16h x 50,00 kn/h x 1,80 = 1.440,00 kn

BRUTO PLAĆA = 8.400,00 + 1.440,00 = 9.840,00 kn

Zaposlenik: FRANJO FRANIĆ

OIB: 6523301112

IBAN: HR3323600003236985212

OBRAČUNSKA LISTA PLAĆE

za SVIBANJ, 2018.

1) Bruto plaća	9.840,00
2) Doprinosi za mirovinsko osiguranje (20%)	1.968,00
MIO prvi stup (15%)	1.476,00
MIO drugi stup (5%)	492,00
3) Dohodak (1-2)	7.872,00
4) Osobni odbitci djelatnika UKUPNO	9.800,00
Osnovni osobni odbitak	3.800,00
Uzdržavani član uže obitelji (0,7 x 2.500,00)	1.750,00
Prvo uzdržavano dijete (0,7 x 2.500,00)	1.750,00
Drugo uzdržavano dijete (1,0 x 2.500,00)	2.500,00
5) Osnovica za porez na dohodak (3-4)	0,00
6) Porez na dohodak UKUPNO	0,00
Prvi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 24%	0,00
Drugi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 36%	0,00
7) Prirez (Grad Krapina 0%)	0,00
8) Ukupno porez na dohodak i prirez	0,00
9) Neto plaća (3-8)	7.872,00
10) Obustave na neto plaću UKUPNO	0,00
11) Iznos za isplatu (9-10)	7.872,00
12) Doprinosi na plaću UKUPNO (17,20%)	1.692,48
Za zdravstveno osiguranje (15%)	1.476,00
Za zapošljavanje (1,70%)	167,28
Za zaštitu zdravlja na radu (0,50%)	49,20

ISPLATNA LISTA
za SVIBANJ, 2018.

1) Bruto plaća	29.760,00
2) Doprinosi za mirovinsko osiguranje (20%)	5.952,00
MIO prvi stup (15%)	4.464,00
MIO drugi stup (5%)	1.488,00
3) Dohodak (1-2)	23.808,00
4) Osobni odbitci djelatnika UKUPNO	21.650,00
5) Osnovica za porez na dohodak	4.086,00
6) Porez na dohodak	980,64
7) Prirez - Lepoglava	70,20
8) Ukupno porez na dohodak i prirez	1.050,84
9) Neto plaća	22.757,16
10) Obustave na neto plaću UKUPNO	1.645,00
Anuitet kredita	1.645,00
11) Iznos za isplatu (9-10)	21.112,16
12) Doprinosi na plaću UKUPNO (17,20%)	5.118,72
Za zdravstveno osiguranje (15%)	4.464,00
Za zapošljavanje (1,70%)	505,92
Za zaštitu zdravlja na radu (0,50%)	148,80

Evidencija u Dnevniku:

Redni broj promjene	Broj konta	Naziv konta	Duguje	Potražuje
1	470	Trošak bruto plaće	29.760,00	
	270	Obveza za bruto plaće i naknade plaća		29.760,00
2	472	Trošak doprinosa na plaću	5.118,72	
	264	Obveza za doprinose na plaću		5.118,72
3	270	Obveza za bruto plaće i naknade plaća	29.760,00	
	2710	Obveza za neto plaće		21.112,16
	2711	Obveza za obustave na neto plaće za kredite		1.645,00
	272	Obveza za doprinose iz plaće		5.952,00
	273	Obveza za porez na dohodak iz plaća		980,64
	274	Obveza za prirez na porez na dohodak		70,20
4	264	Obveza za doprinose na plaću	5.118,72	
	2710	Obveza za neto plaće	21.112,16	
	2711	Obveza za obustave na neto plaće za kredite	1.645,00	
	272	Obveza za doprinose iz plaće	5.952,00	
	273	Obveza za porez na dohodak iz plaća	980,64	
	274	Obveza za prirez na porez na dohodak	70,20	
	1000	Žiro račun		34.878,72
Ukupan promet			99.517,44	99.517,44

Knjiženja na kontima Glavne knjige:

470 Trošak bruto plaće	270 Obveza za bruto plaće i naknade plaća	472 Trošak doprinosa na plaću
(1) 29.760,00	(3) 29.760,00 29.760,00 (1)	(2) 5.118,72
264 Obveza za doprinose na plaću	2710 Obveza za neto plaće	2711 Obveza za obustave na neto plaće za kredite
(4) 5.118,72 5.118,72 (2)	(4) 21.112,16 21.112,16 (3)	(4) 1.645,00 1.645,00 (3)
272 Obveza za doprinose iz plaće	273 Obveza za porez na dohodak iz plaća	274 Obveza za prirez na porez na dohodak
(4) 5.952,00 5.952,00 (3)	(4) 980,64 980,64 (3)	(4) 70,20 70,20 (3)
	1000 Žiro račun	
	S ^o = X 34.878.72 (4)	

4.2 Obračun i računovodstvena evidencija plaća u proizvođačkoj djelatnosti

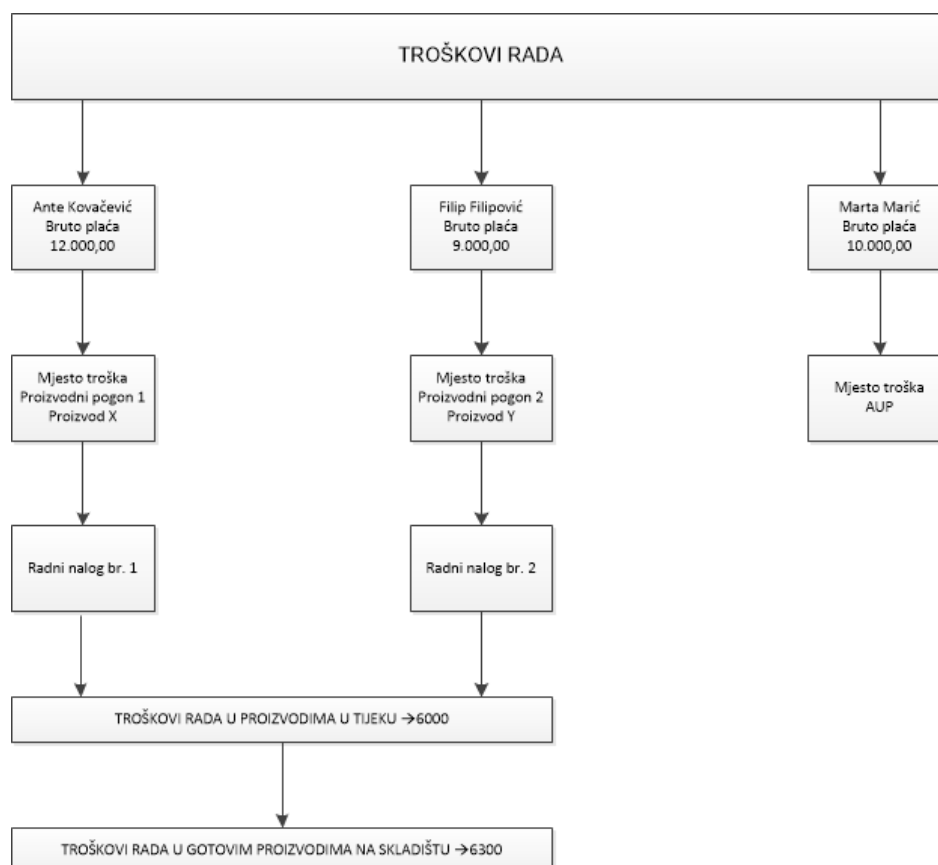
Ovaj primjer je izrada autorice prema Brkanić (2014, str. 643 - 647). Tvrtka Poduzetnik d.o.o. Zagreb ima po organizacijskoj strukturi sljedeće nositelje troškova: proizvodni pogon 1 (PP1), proizvodni pogon 2 (PP2) i administraciju upravu i prodaju (AUP). Potrebno je izvršiti obračun plaće za mjesec lipanj 2018. godine. U tvrtci su zaposlena 3 radnika s kojima su ugovorene plaće u sljedećim svotama:

Radnik	Svota bruto plaće	Osobni odbitak	Mjesto prebivališta	Stopa prireza
Marta Marić	10.000,00	5.550,00	Zagreb	18%
Ante Kovačević	12.000,00	3.800,00	Samobor	-
Filip Filipović	9.000,00	7.300,00	Velika Gorica	12%

Ante Kovačević radi u proizvodnji proizvoda X u PP1, njegova plaća je uračunata u cijenu proizvodnje proizvoda X. Filip Filipović radi u proizvodnji proizvoda Y u PP2, njegova plaća je uračunata u cijenu proizvodnje proizvoda Y.

Marta Marić radi u AUP te se trošak njezine plaće evidentira kao rashod razdoblja.

Raspored troškova plaća može se prikazati na način kako prikazujemo u nastavku:



Budući da je u prethodnom primjeru prikazana obračunska lista plaće za svakog zaposlenika pojedinačno i isplatna lista posebno, u ovom primjeru bit će prikazan obračun za sve zaposlenike i isplatna lista u istoj tablici. Poslovne promjene će biti prikazane samo u Dnevniku.

Poslovne promjene:

- (1) Na temelju isplatne liste za mjesec lipanj 2018. godine evidentirati trošak bruto plaće.
- (2) Proknjižiti obračunate doprinose na bruto plaće.
- (3) Prijenos obveza iz bruto plaće.
- (4) Podmirenje obveza.
- (5) Prijenos troškova plaća za proizvod X.
- (6) Prijenos troškova plaća za proizvod Y.
- (7) Prijenos troškova plaće u gotove proizvode.
- (8) Prijenos troškova razdoblja na rashode razdoblja.

Obračun doprinosa, poreza na dohodak i prireza za sve zaposlenike i isplatna lista za mjesec lipanj 2018:

Stavke obračuna	Ante Kovačević	Filip Filipović	Marta Marić	Isplatna lista za lipanj 2018.
1) Bruto plaća	12.000,00	9.000,00	10.000,00	31.000,00
2) Doprinosi za mirovinsko osiguranje (20%)	2.400,00	1.800,00	2.000,00	6.200,00
MIO prvi stup (15%)	1.800,00	1.350,00	1.500,00	4.650,00
MIO drugi stup (5%)	600,00	450,00	500,00	1.550,00
3) Dohodak (1-2)	9.600,00	7.200,00	8.000,00	24.800,00
4) Osobni odbitci djelatnika	3.800,00	7.300,00	5.550,00	16.650,00
5) Osnovica za porez na dohodak (3-4)	5.800,00	0,00	2.450,00	8.250,00
6) Porez na dohodak	1.392,00	0,00	588,00	1.980,00
Prvi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 24%	1.392,00	0,00	588,00	1.980,00
Drugi porezni razred (dohodak do 17.500,00) 36%	0,00	0,00	0,00	0,00
7) Prirez	0,00	0,00	105,84	105,84
8) Ukupno porez na dohodak i prirez	1.392,00	0,00	693,84	2.085,84
9) Neto plaća (3-8)	8.208,00	7.200,00	7306,16	22.714,16
10) Iznos za isplatu	8.208,00	7.200,00	7306,16	22.714,16
11) Doprinosi na plaću (17,20%)	2.064,00	1.548,00	1.720,00	5.332,00
Za zdravstveno osiguranje (15%)	1.800,00	1.350,00	1.500,00	4.650,00
Za zapošljavanje (1,70%)	204,00	153,00	170,00	527,00
Za zaštitu zdravlja na radu (0,50%)	60,00	45,00	50,00	155,00

Evidencija u Dnevniku:

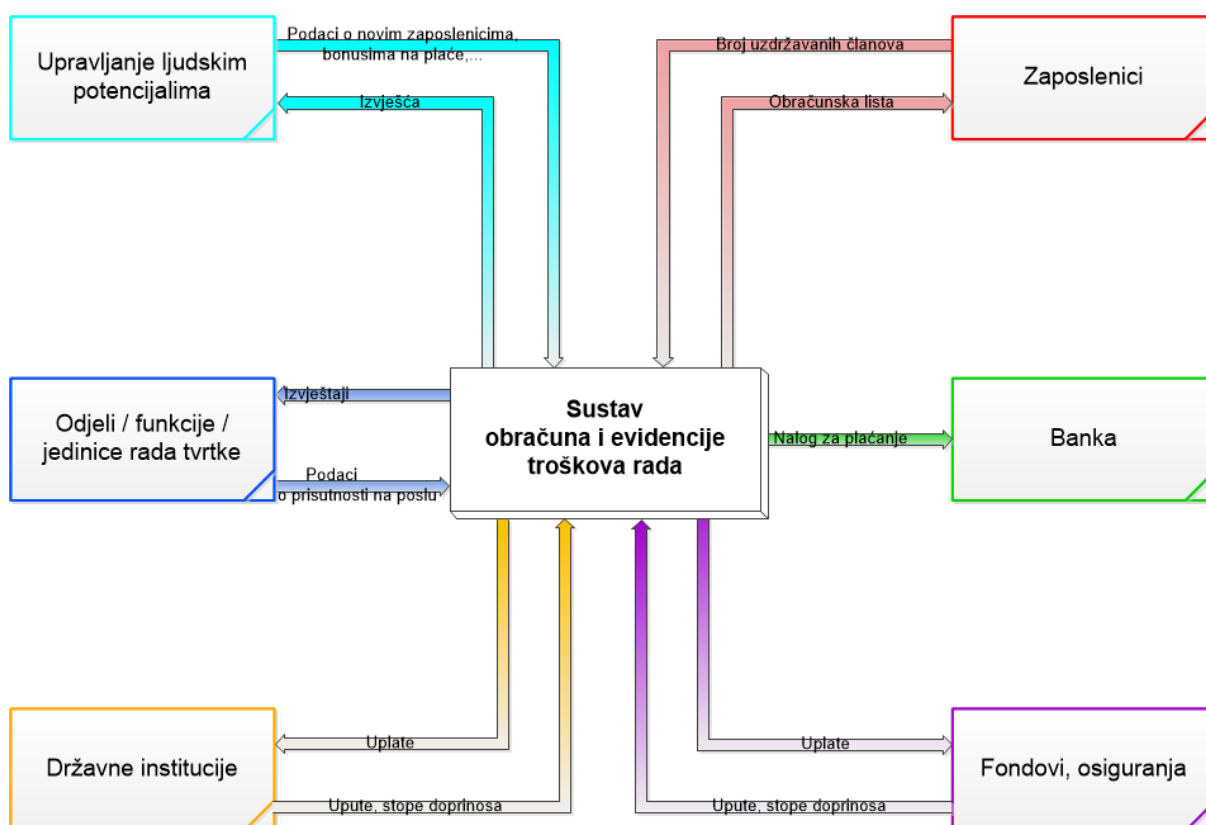
Redni broj promjene	Broj konta	Naziv konta	Duguje	Potražuje
1	470	Trošak bruto plaće (PP1)	12.000,00	
	470	Trošak bruto plaće (PP2)	9.000,00	
	470	Trošak bruto plaće (AUP)	10.000,00	
	270	Obveza za bruto plaće i naknade plaća		31.000,00
2	472	Trošak doprinosa na plaću (PP1)	2.064,00	
	472	Trošak doprinosa na plaću (PP2)	1.548,00	
	472	Trošak doprinosa na plaću (AUP)	1.720,00	
	264	Obveza za doprinose na plaću		5.332,00
3	270	Obveza za bruto plaće i naknade plaća	31.000,00	
	2710	Obveza za neto plaće		22.714,16
	272	Obveza za doprinose iz plaće		6.200,00
	273	Obveza za porez na dohodak iz plaća		1.980,00
	274	Obveza za prirez na porez na dohodak		105,84
4	264	Obveza za doprinose na plaću	5.332,00	
	2710	Obveza za neto plaće	22.714,16	
	272	Obveza za doprinose iz plaće	6.200,00	
	273	Obveza za porez na dohodak iz plaća	1.980,00	
	274	Obveza za prirez na porez na dohodak	105,84	
	1000	Žiro račun		36.332,00
5a	490	Raspored troškova za obračun proizvoda (Proizvod X)	14.064,00	
	470	Trošak bruto plaće (PP1)		12.000,00
	472	Trošak doprinosa na plaću (PP1)		2.064,00
5b	6000	Zalihe proizvodnje u tijeku (Proizvod X)	14.064,00	
	490	Raspored troškova za obračun proizvoda (Proizvod X)		14.064,00
6a	490	Raspored troškova za obračun proizvoda (Proizvod Y)	10.548,00	
	470	Trošak bruto plaće (PP2)		9.000,00
	472	Trošak doprinosa na plaću (PP2)		1.548,00
6b	6000	Zalihe proizvodnje u tijeku (Proizvod Y)	10.548,00	
	490	Raspored troškova za obračun proizvoda (Proizvod Y)		10.548,00

Redni broj promjene	Broj konta	Naziv konta	Duguje	Potražuje
7a	6300	Gotovi proizvodi u skladištu (Proizvod X)	14.064,00	
	6000	Zalihe proizvodnje u tijeku (Proizvod X)		14.064,00
7b	6300	Gotovi proizvodi u skladištu (Proizvod Y)	10.548,00	
	6000	Zalihe proizvodnje u tijeku (Proizvod Y)		10.548,00
8a	491	Raspored troškova razdoblja	11.720,00	
	470	Trošak bruto plaće (AUP)		10.000,00
	472	Trošak doprinosa na plaću (AUP)		1.720,00
8b	704	Troškovi uprave i prodaje	11.720,00	
	491	Raspored troškova razdoblja		11.720,00
Ukupan promet			200.940,00	200.940,00

5. Uloga informacijske tehnologije u procesima upravljanja radnom snagom

Upravljanje ljudskim potencijalima i obračun plaća su ponavljajući procesi prvenstveno orijentirani na djelotvorno upravljanje radnom snagom. U ovom poglavlju naglasak je na korištenju informacijske tehnologije u svrhu unapređivanja procesa mjerenja, obračuna i evidencije troškova rada. U mnogim tvrtkama funkcija upravljanja ljudskim potencijalima i funkcija obračuna i evidencije plaće su razdvojene. Međutim, ERP (Enterprise Resource Planning) sustavi integriraju ove dvije funkcije.

Slika 3 prikazuje s kojim je subjektima sustav obračuna i evidencije troškova u interakciji. Mjerenje troškova rada obavlja se u drugim odjelima (jedinicama rada) tvrtke stoga sustav obračuna i evidencija troškova rada te podatke obrađuje.



Slika 3: Interakcija sustava s drugim internim i eksternim dionicima
(Izvor: Marshall, Steinbart, 2017, str. 495)

Aktivnosti sustava za obračun i evidenciju troškova rada prema Marshall i Steinbart (2017, str. 496) su:

- Ažuriranje baze podataka
- Provjeravanje podataka o prisutnosti na poslu
- Obračun plaća
- Isplata plaća
- Isplata doprinosa

Kako bi proces mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada bio točan, potrebno je ažurirati bazu podataka. Promjene koje se događaju vezane su uz nove zaposlenike, otkaze, promjene visine osobnog odbitka pojedinog zaposlenika, promjene stopa doprinosa. Potrebno je osigurati razdvajanje odgovornosti korisnika koji pristupaju bazi podataka. Odgovornost odjela za upravljanje ljudskim resursima je unos novih zaposlenika, iznosa bruto plaće, bonusa i nagrada,... Odgovornost odjela obračuna i evidencije plaća unutar odjela računovodstva i financija je ažuriranje stopa doprinosa u skladu sa zakonskim propisima te ažuriranje drugih podataka vezanih uz obračun (iznos osobnog odbitka, iznos anuiteta kredita zaposlenika). Drugi korak se odnosi na provjeravanje podataka o prisutnosti zaposlenika na poslu u cilju obračuna stvarnih troškova rada. Informacijska tehnologija prevenira greške u prikupljanju podataka o prisutnosti na poslu pomoću elektroničkih i biometrijskih postupaka. U poglavlju o mjerenju i obračunu troškova rada spomenuta je RFID tehnologija. Podaci o vremenu provedenom na poslu trebaju biti prekontrolirani i odobreni od strane ovlaštene osobe. Prije svakog obračuna podaci u bazi podataka trebaju biti ispravni kako bi zaposlenik dobio plaću za odrađeni posao, poduzeće pravilno evidentiralo svoje troškove i obveze prema fondovima, jedinicama lokalne samouprave, osiguravajućim poduzećima, itd. Informacijski sustav na temelju podataka obračunava plaću za svakog zaposlenika te omogućuje ispis isplatne liste za određeni mjesec i obračunskih lista za svakog zaposlenika. Nakon provedenog obračuna daje se nalog banci (najčešće putem internetskog bankarstva) za isplatu neto plaća radnicima, doprinosa iz plaća i doprinosa na plaću, anuiteta kredita bankama ako zaposlenici imaju kredite. (Marshall i Steinbart, 2017, str. 496 - 505)

6. Zaključak

U radu je razrađena teorija mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada koja je potom potkrijepljena dvama primjerima. Proces koji u konačnici pruža kvalitetne informacije za donošenje odluka u području kadrova započinje kontinuiranim mjerenjem troškova rada. Proizvodna poduzeća u odnosu na uslužna poduzeća imaju složeniji postupak evidencije troškova rada jer moraju alocirati indirektne troškove proizvodnog rada (opći troškovi proizvodnje) na različite nositelje troškova. Uslužna poduzeća imaju samo troškove neproizvodnog rada koji se priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali. Najviši troškovi rada su u stručnim, znanstvenim i tehničkim djelatnostima te u području informacija i komunikacija. Odrađeni sati rada u nekom mjesecu ulaz su u proces obračuna troškova rada. Obračunom troškova rada utvrđuje se iznos poreza na dohodak, prireza, doprinosa iz plaće, doprinosa na plaću i neto plaće za svakog zaposlenika. Poslodavac ima obvezu uručiti zaposleniku obračunsku listu plaće koja ima zakonom propisane elemente. Računovodstvena evidencija troškova rada svodi se na evidentiranje iznosa dobivenih obračunom na kontima koja su prikazana shemom knjiženja. Zadaci u primjerima i njihova rješenja prikazana su na školski način kako bi se postiglo razumijevanje prethodno opisane teorije. U praksi, osoba koja je zadužena za obračun i računovodstvenu evidenciju troškova rada ne mora poznavati teoriju koja je ovdje opisana kako bi obavljala svoj posao. Međutim, za donošenje odluka na temelju informacija koje računovodstveni sustav pruža bitno je vladati ovdje objašnjenim teorijskim konceptima. Često se mijenjaju pravilnici i zakoni koji reguliraju proces mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada stoga je potrebno pratiti promjene i implementirati ih u sustav kako bi davao točne informacije.

Organizacijska i informatička struka upravljanjem informacijskim sustavom poduzeća olakšava odvijanje procesa mjerenja, obračuna i računovodstvene evidencije troškova rada. U cilju izgradnje kvalitetnog informacijskog sustava, a kasnije upravljanja poduzećem koje takav sustav koristi, informatičari i menadžeri moraju poznavati poslovne procese, zakone, propise, računovodstvene politike poduzeća možda čak i bolje od članova sustava koji su odgovorni za rad samo jednog njegovog dijela. Smatram da sam kroz izradu ovog završnog rada stekla znanja koja će mi koristiti u daljnjem nastavku obrazovanja, prilikom zapošljavanja i rada u poduzeću koje izgrađuje i/ili koristi informacijski sustav.

7. Literatura

- Brkanić, V. (ur.) (2014). *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja (Knjiga I.)*. Zagreb: EDIT d.o.o.
- Crnički, N. (2017). *Mjesečni fond sati za 2018. i popis blagdana*. Preuzeto 19.02.2018. s <https://isplate.info/fond-sati-2018.aspx>
- Gulin, D., Tadijančević, S. (2013). *Kontni plan poduzetnika (s primjerima knjiženja uz primjenu MSFI/HSFI i poreznih propisa)*. Zagreb: Sveučilišna tiskara d.o.o.
- Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vasiček, V. (2011). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Sveučilišna tiskara d.o.o.
- Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vasiček, V., Žager, K., Žager, L. (2006). *Računovodstvo*. Zagreb: Sveučilišna tiskara d.o.o.
- Eurostat (2015). *Hourly labour costs by selection of NACE industries compared to the national level*. Preuzeto 06.07.2018. s http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=File:Hourly_labour_costs_by_selection_of_NACE_industries_compared_to_the_national_level_-_LCS_2012.png
- Pravilnik o sadržaju i načinu vođenja evidencije o radnicima NN 73/2017. Preuzeto 21.02.2018. s <http://zuznr.hr/wp-content/uploads/propisi2/nacionalni/rsp011.pdf>
- Marshall, R., Steinbart, P. (2017). *Accounting Information Systems*. Harlow: Pearson
- Miko, L., Kuček, S. (2008). *Računovodstvo*. Varaždin: TIVA Tiskara Varaždin
- Pravilnik o sadržaju obračuna plaće, naknade plaće ili otpremnine NN 32/2015. Preuzeto 06.07.2018. s https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_03_32_661.html
- Porezna Uprava (2011). *Oporezivanje dohotka po osnovi primitaka u naravi*. Preuzeto 31.05.2018. s https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure/Primitak_naravi_155.pdf
- Državni zavod za statistiku (2017). *Statistički ljetopis Republike Hrvatske 2017*. Preuzeto 08.07.2018. s https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/ljetopis/2017/sljh2017.pdf
- Pravna klinika Pravnog fakulteta u Zagrebu. (2014). *Ugovor o radu i ugovor o djelu*. Preuzeto 18.02.2018. s <http://klinika.pravo.unizg.hr/content/ugovor-o-radu-i-ugovor-o-djelu>
- Zakon o doprinosima NN 84/08 (115/16). Preuzeto 18.02.2018. s http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro1096
- Zakon o porezu na dohodak NN 115/16. Preuzeto 26.05.2018. s https://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro1623
- Zakon o radu NN 93/14 (NN 127/17). Preuzeto 18.02.2018. s <https://www.zakon.hr/z/307/Zakon-o-radu>

Zuber, M. (2017). *Drugi dohodak: Nova pravila oporezivanja honorara pogađaju gotovo 400 tisuća osoba*. Lider. Preuzeto 26.05.2018. s <https://lider.media/znanja/drugi-dohodak-nova-pravila-oporezivanja-honorara-pogadaju-gotovo-400-tisuca-osoba/>