



UNIVERZITET SINGIDUNUM
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE

Studijski program: poslovna ekonomija

MASTER RAD

PORESKE IMPLIKACIJE METODA OBRAČUNA ZARADE
KOD BUDŽETSKIH KORISNIKA

Mentor:
Prof. dr Goranka Knežević

Student:
Ljubomir Radević
400343/2015

Beograd, 2016. godine

SADRŽAJ

1.	UVOD	4
1.1.	Predmet istraživanja	5
1.2.	Metode koje će se primeniti u istraživanju	5
1.3.	Očekivani rezultat i doprinos.....	6
1.4.	Hipoteze u istraživanju	6
1.5.	Struktura rada	7
2.	MATERIJALNI ASPEKT ZARADE	8
2.1.	Trend kretanja zarade	8
2.2.	Politika zarade, redukcija i nejednakost u raspodeli zarade	11
3.	RAČUNOVODSTVENI ASPEKT ZARADE.....	12
3.1.	Međunarodni standardi i propisi o računovodstvu zarade.....	12
3.2.	MRS 19 – Primanja zaposlenih	13
3.2.1.	Svrha uvođenja MRS 19	13
3.2.2.	Obuhvat standarda.....	14
3.2.3.	Kategorije primanja.....	15
3.2.4.	Aktuarski metod procene	19
3.2.5.	Razlike između MRS 19 i Odeljka 28 MSFI za MSP.....	24
3.2.6.	Poreski tretman troškova primanja u privrednom sektoru	24
3.3.	Računovodstvo primanja kod privrednog subjekta	25
3.3.1.	Računovodstvo kratkoročnih primanja kod privrednog subjekta	26
3.3.2.	Računovodstvo primanja po prestanku zaposlenja kod privrednih subjekata.....	32
3.3.3.	Računovodstvo ostalih dugoročnih primanja zaposlenih.....	42
3.3.4.	Računovodstvo primanja po osnovu raskida radnog odnosa	43
3.4.	Računovodstvo primanja kod budžetskih korisnika.....	43
4.	OSVRT NA POSTOJEĆE METODE OBRAČUNA PLATE KOD BUDŽETSKIH KORISNIKA.....	49
4.1.	Obračun plate državnih službenika i nameštenika	49
4.1.1.	Determinante plate državnog službenika ili nameštenika	49
4.1.2.	Obračun plate državnih službenika i nameštenika	52
4.1.3.	Procedura obračuna plate državnih službenika i nameštenika	56
4.2.	Obračun plate profesionalnih pripadnika Vojske	56
4.2.1.	Elementi plate profesionalnog pripadnika VS	56
4.2.2.	Procedura obračuna plate profesionalnih pripadnika Vojske.....	62
5.	OBJEDINJEN SISTEM NAPLATE POREZA I DOPRINOSA	62
6.	OBRAČUN PENZIJE	77

7. PORESKI UČINAK NA UKUPAN TROŠAK PLATE.....	81
7.1. Trošak poreza i doprinosa na platu izvedenu po neto odnosno bruto osnovici.....	81
7.1.1. Uticaj promene stope doprinosa na teret zaposlenog	82
7.1.2. Uticaj promene poreske stope	85
7.1.3. Uticaj poreske olakšice.....	87
7.1.4. Primena minimalne zarade, najniže i najviše osnovice za plaćanje doprinosa	88
7.1.5. Razlike između rekapitulacije plate kod akontacije i konačnog obračuna u odnosu na rekapitulaciju po poreskoj prijavi.....	92
7.1.6. Tendencija kretanja stope poreza i doprinosa	95
7.2. Izbor najpovoljnije metode za obračun plate.....	96
8. Zaključak.....	98
Literatura:	99

1. UVOD

Od nastanka svetske ekonomske krize u 2008. godini, Vlada Republike Srbije započela je mere konsolidacije javnih finansija kao neizbežnog puta u oporavku privrednih aktivnosti u zemlji. Jedan od instrumenata kojima je Vlada sprovodila mere konsolidacije, ogledao se u privremenom smanjenju zarada i drugih primanja u državnoj administraciji i javnom sektoru u 2009. godini. Potom je uvedena još restriktivnija mera smanjenja zarada zaposlenih i angažovanih lica u javnom sektoru početkom 2014. godine, koja se i dalje sprovodi. Uprkos određenim rezultatima koji su ostvareni u kratkoročnom vremenskom razdoblju, stručna javnost ostala je podeljena u isticanju posledica koje će nastati usled ovakvog načina štednje u dugoročnom periodu.

U poslednjoj dekadi, nastala je velika razućenost u organizaciji i normativnoj urećenosti zarada u državnoj upravi. Trenutno postoji nekoliko sistema obraćuna zarade kod budžetskih korisnika koji su uspostavljeni zalaganjem pojedinih interesnih grupa uz odsustvo sveobuhvatne analize i strategije. Dosadašnjim nominalnim regulisanjem mase zarada u javnom sektoru, površno se pribegavalo postizanju brzih i opipljivih koristi u kratkom vremenskom roku, dok se potreba suštinskog reformisanja i nivelacije razlika u zaradama između zaposlenih na istim ili sličnim poslovima u različitim državnim organima i službama odlagala, usled političkih i socijalnih komplikacija.

Iako zarada pored znaćajne stavke rashoda u bilansu predstavlja i osnovni motivacioni faktor u unaprećenju individualnih i grupnih rezultata, zbog ćega se uostalom, pitanju zarade pridaje posebna pažnja do najvišeg nivoa upravljanja u privrednom ili vanprivrednom subjektu, nastavljaju se manifestovati organizacioni i konceptualni previdi u uspostavljenim sistemima obraćuna zarada kao posledica kratkovidog sagledavanja uzroćno-posledićnih veza ad-hoc rešenja.

Ćak i tokom stagnacije realnog nivoa zarada, postoji prostor za poboljšanjem sistema obraćuna i administracije zarada. Tek kada se odgovarajućim merama stvori mehanizam da svaka promena u poreskom sistemu, ili u sistemu obraćuna zarada, ili u sistemu penzionog i socijalnog osiguranja indirektno doprinosi razvoju segmenata ostalih sistema, mogu se očekivati sinergetski efekti u konsolidaciji javnih finansija.

1.1. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja master rada je uticaj metoda obračuna zarade kroz primenu poreskih propisa na ukupne troškove zarade odnosno individualno penzijsko osiguranje. Počev od osnovnog pojma primanja, razmotriće se opšteprihvaćeni principi u priznavanju troškova zarade sa osvrtom na određene razlike kod budžetskih korisnika u odnosu na privredne subjekte, raščlaniti i preispitati postojeći sistemi obračuna zarada kod budžetskih korisnika i različito zastupljeni koncepti u upravljanju zarade, kao i posebno analizirati povratna veza između poreskog sistema, sistema obračuna zarade i penzijskog osiguranja.

Zarada ispoljava višestruku ulogu u različitim sferama ekonomskog, socijalnog, kulturološkog bitisanja pojedinca, entiteta i segmenata društva. Od egzistencijalnog obnavljanja utrošene psihofizičke radne snage, poboljšanja materijalnih uslova za život, obezbeđenja penzionog i zdravstvenog osiguranja, preko stimulacije za boljim rezultatima, inoviranju poslovnih aktivnosti, usvajanju novog znanja i daljem usavršavanju, kroz prestižni društveno-socijalni status, kao efikasno sredstvo u kreiranju korporativne politike i raspodele dobiti, korišćenja poreskih rasterećenja i poreskih kredita u granicama pravnih okvira, a u sadašnjem makroekonomskom okruženju i kao novoustrojeni instrument kontrolisanja javne potrošnje.

1.2. Metode koje će se primeniti u istraživanju

Prilikom pisanja rada koristiće se analitičko – deskriptivni i komparativno – deskriptivni metod. Metodom prikupljanja teorijskih saznanja detaljno će biti razrađeni pojam zarada, značaj istraživanja, elementi sistema obračuna zarada, metode obračuna i uzročno – posledične veze između metoda i elemenata sistema obračuna. Metodom analize i sinteze razmatraće se postojeća poreska rešenja i koncepti u upravljanju zaradama kao i posledice na zadržavanje određenih beneficija kod penzijskog i socijalnog osiguranja, a zatim i posledice primene novouvedenih poreskih pravila na troškove i metode obračuna zarada.

Poređenjem postojećih sistema obračuna i administriranja zarada kod različitih budžetskih korisnika praktikovaće se apriori zaključivanje, dok će se na pojedinačno analiziranim primerima aposteriori izvoditi zaključci, kombinovanjem metoda apstrakcije i generalizacije. Induktivnom i deduktivnom metodom prezentovaće se problemi i ograničenja vezana za primenu novih rešenja kod poreskih sistema tokom određenih faza obrade podataka i odlučivanja, s posebnim osvrtom na probleme u primeni novih poreskih pravila kod isplate zarade u delovima. S obzirom na želju da se pruži i praktični primer, koristiće se metod eksperimenta. Navedenim metodama vršiće se razrada predloženih hipoteza i njihova verifikacija.

Posmatrano sa teorijskog aspekta, predmet istraživanja određuje sadržaj rada, sastavljen iz ranijih i novijih naučnih saznanja iz oblasti obračuna i administriranja zarada. Sadržaj rada biće razvijan od pojedinačnog ka opštem sa hipotetičkim primerima i specifičnim izuzecima, čime se u metodološkom pogledu ostvaruje veza između predmeta istraživanja, hipoteza i ciljeva koje su na početku postavljeni.

1.3. Očekivani rezultat i doprinos

Očekivani rezultat ovog rada ogleda se u vidu novih aspekata za dalje unapređenje sistema obračuna i administriranja zarada kod budžetskih korisnika, sa posebnim ciljem prepoznavanja mehanizama u konvergenciji poreskog sistema, sistema obračuna zarada i penzijskog osiguranja.

1.4. Hipoteze u istraživanju

Glavna hipoteza:

Neusklađenost između poreskog sistema, sistema obračuna zarada i sistema penzijskog osiguranja u Republici Srbiji uzrokuje, u određenim situacijama, da se jednoj kategoriji osiguranika uvećava penzijski osnov na štetu druge kategorije osiguranika.

Pomoćne hipoteze:

- U budžetskom računovodstvu troškovi primanja priznaju se drugačije u odnosu na principe po međunarodnim računovodstvenim standardima za privredne subjekte;
- Preračun neto osnovice na bruto osnovicu i obrnuto ne može se izvesti jedinstvenom linearnom jednakošću, nakon uvođenja poreske olakšice;
- Novouvedena poreska pravila od 2014. godine uzrokuju dodatni trošak plate poslodavcu;
- Obračun plate po bruto osnovici ne omogućava poreske olakšice poslodavcu;
- Obračun plate po neto osnovici usled uvođenja poreske olakšice ili smanjenja stope doprinosa smanjuje bruto platu i ukupne troškove plate, ali i penzijski osnov licu;
- Izborom neto osnovice za obračun plate i primenom neto principa za obračun poreza i doprinosa obezbedilo bi se da poslodavac može koristiti poreske olakšice ili rasterećenje po osnovu doprinosa za zdravstveno osiguranje ili osiguranje u slučaju nezaposlenosti bez umanjavanja penzijskog osnova zaposlenog.

1.5. Struktura rada

Pored uvoda, aktuelnih pitanja u oblasti zarada, u posebnom poglavlju bliže će se objasniti pojam primanja, zarade i plate sa aspekta istraživanja master rada, izvorni principi u bilansiranju troškova zarada, međunarodni računovodstveni standardi i međunarodni standardi finansijskog izveštavanja u domenu obuhvatanja primanja. Ukazaće se na normativna akta koja uređuju merenje i priznavanje troškova primanja odnosno zarade, kontni okvir i objektiviranje troškova zarade i drugih primanja kod privrednog subjekta, kontni okvir i evidentiranje rashoda po osnovu plate i drugih primanja kod budžetskih korisnika. Kroz konkretne primere prikazaće se vrednovanje troškova zarade i drugih primanja i određene razlike u uključivanju u računovodstveni (upravljački) odnosno poreski bilans između privrednih društava i budžetskih korisnika.

U narednom poglavlju pristupiće se pojašnjenju pravnog osnova i karakteristika sistema obračuna i isplate plata državnih službenika i nameštenika i profesionalnih pripadnika Vojske. Pored zajedničkih obeležja u elementima plate i obračunu, istaći će se specifičnosti u vrednovanju pojedinih varijabli plate kao i razlike u načinu utvrđivanja osnovica za obračun plate. Takođe, posvetiće se pažnja uvođenju jedinstvenog sistema obračuna plata zaposlenih u javnom sektoru.

U izdvojenom poglavlju, predstaviće se okvir i propisi kojima su uređeni porezi i doprinosi i uzeće se u obzir inovacija u procedurama procesuiranja poreskih obaveza od 2014. godine sa izmenama u sistemu plata i naknada kod budžetskih korisnika, kao i određene posledice u nastanku neplaniranih troškova poreza i sporednih poreskih davanja. Takođe, prikazaće se elementi obračuna penzije sa primerom.

U težišnom delu rada, počev od pojedinačnih primera ispitićće se uticaj poreskog faktora na trošak plate u zavisnosti od odabira osnovice za obračun plate, a potom ustanoviti dejstvo poreskih elemenata na ukupne troškove plate u različitim situacijama. Posebna pažnja usmeriće se na fiskalne implikacije penzijskog osiguranja. Analiziraće se uticaj poreskih propisa na rekapitulaciju obračuna plate kod akontacije i konačnog obračuna. Objasniće se odstupanja koja nastaju usled primene poreskih pravila između obračuna pripadajuće akontacije i konačnog obračuna plate u odnosu na stvarno isplaćeni trošak plate. Razmotriće se izbor najpovoljnije metode za obračun plate.

Rekapitulacija celokupnog rada i istraživanja izložiće se u zaključku, pri čemu će se ponovno ukazati na bitne pretpostavke i ograničenja u primeni izvedenih metoda i zaključaka, kao i dalji pravci teorijskog i praktičnog izučavanja.

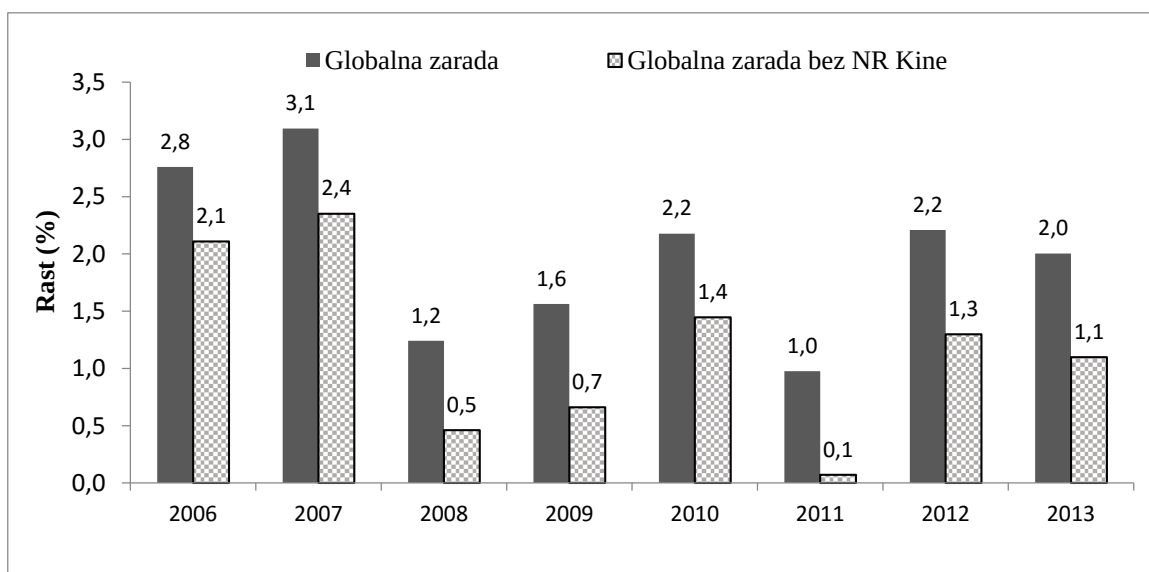
2. MATERIJALNI ASPEKT ZARADE

2.1. Trend kretanja zarade

Tehnološki razvoj doprineo je uvećanju dobara i usluga koje privredna društva, državni organi i institucije, neprofitne organizacije, druga pravna lica, odnosno fizička lica koriste svakodnevno za službene ili privatne svrhe. Zahvaljujući logistici i inteligentnim sistemima podrške u upravljanju sirovinama i zalihama, patentima za široku upotrebu, progresivnoj proizvodnji, proizvedene su serije različitih proizvoda i artikala ishrane u znatno većem obimu nego što je bilo moguće pre pedeset i više godina. Tehnologija je promenila život savremenog čoveka, ubrzala komunikaciju između ljudi, odredila novi način vođenja poslova. Sa druge strane, tehnologija nije omogućila adekvatnu zaradu širem krugu ljudi?

U studiji Međunarodne organizacije rada (orig.: International Labour Organization, skr.: ILO), u analizi trenda kretanja prosečne zarade u svetu (ILO, 2015, str. 5), može se uočiti, da je trend rasta prosečne realne zarade u svetu, nakon pada povodom ekonomske krize u periodu 2008. – 2009. godine, rastao u 2010. godini, zatim opet opao u 2011. godini, napredovao u 2012. godini, a zatim usporio u 2013. godini, pri čemu još nije dostigao nivo rasta u periodu 2006 – 2007. godine (pre krize u 2008. godini).

Grafikon 1. Godišnji lančani indeksi prosečne realne zarade

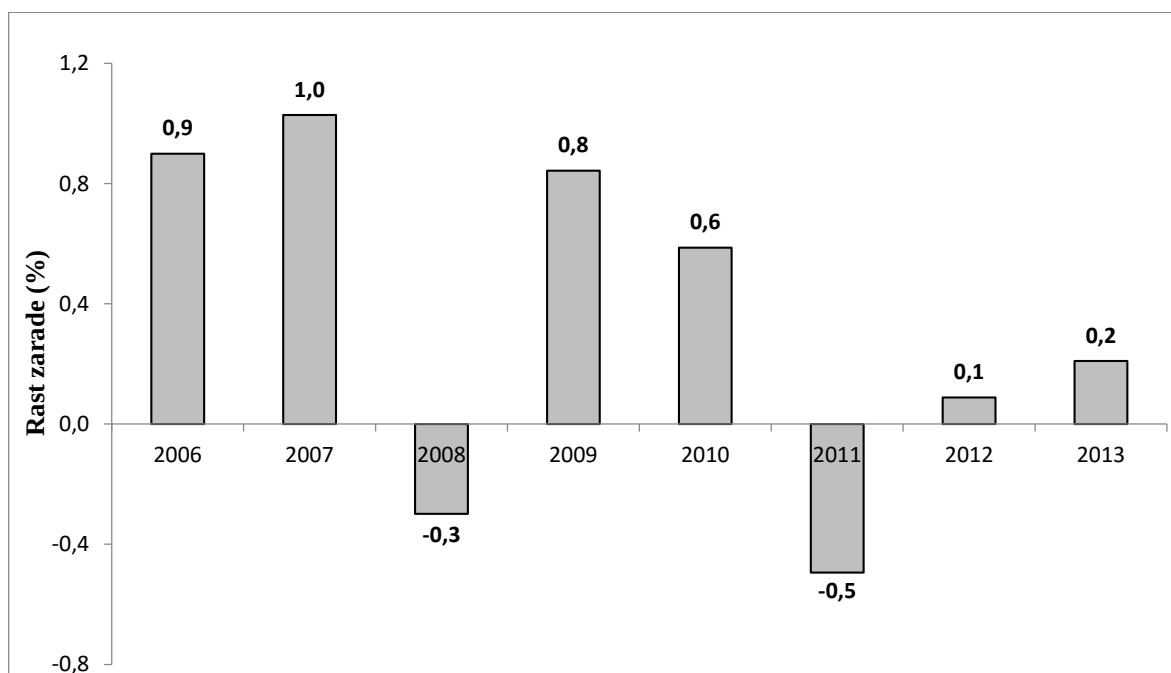


Izvor: ILO, baza podataka zarada u svetu, <http://www.ilo.org/gwr-figures>, tabela 2, 04.02.2016. Rast prosečne realne zarade izračunat je kao ponderisani prosek godišnjeg rasta prosečne mesečne realne zarade u 130 zemalja obuhvatajući 95,8% zaposlenih u svetu. Prosečna mesečna realna zarada izvedena je iz nominalne mesečne zarade korigovane indeksom potrošačkih cena (ILO, 2015, str. 5). Za širu definiciju zarade videti: ILO, 2015, okvir 1, str 4.

Interesantno je primetiti na gornjem grafikonu, da je na pokazatelje rasta svetske zarade značajni udeo imala ekonomija Narodne Republike Kine, čijim bi se isključivanjem u pojedinim godinama gotovo prepolovile stope godišnjeg rasta zarada.

Kada bi se posebno posmatrao rast zarada u zemljama razvijene ekonomije (Međunarodni monetarni fond, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2008/01/weodata/groups.htm#oem>, 05.02.2016), grafikon bi izgledao po sledećem:

Grafikon 2. Godišnji lančani indeksi prosečne realne zarade u razvijenim ekonomijama



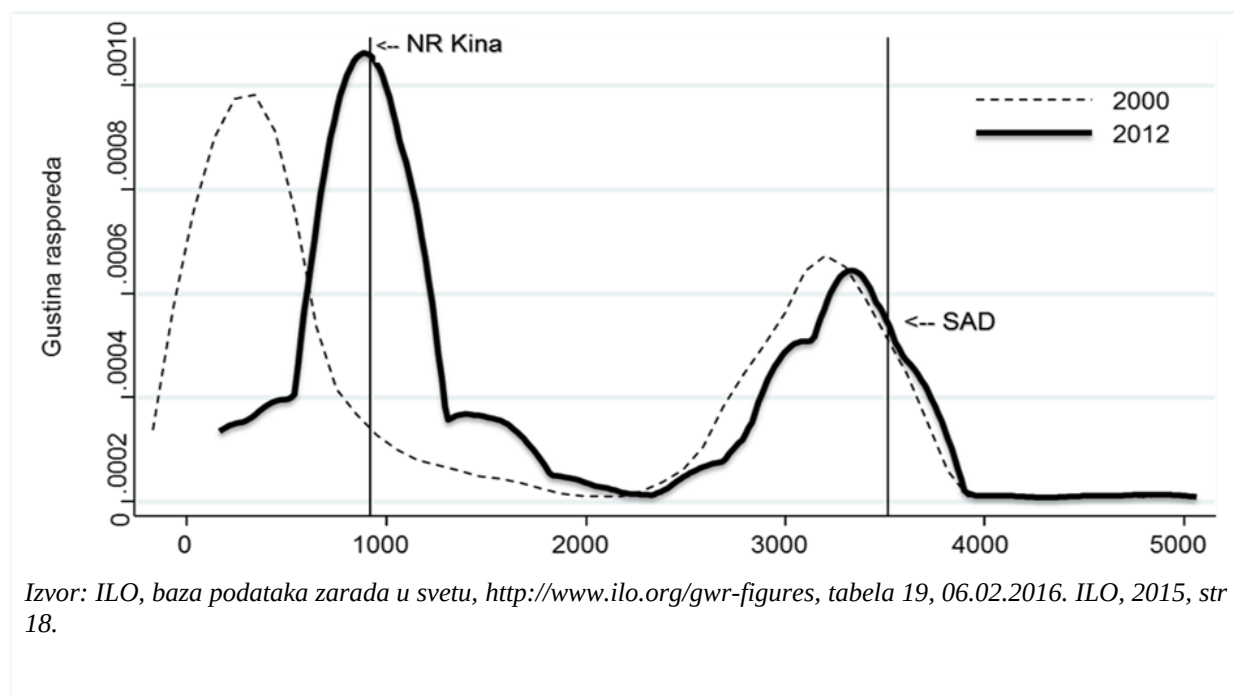
Izvor: ILO, baza podataka zarada u svetu, <http://www.ilo.org/gwr-figures>, tabela 4. 05.02.2016. Rast zarade izračunat je kao ponderisani prosek godišnjeg rasta prosečne mesečne zarade u 36 razvijenih zemalja (ILO, 2015, str 6. i Prilog 1, str. 66).

Na osnovu grafikona 1. i 2. može se izvesti zaključak, da je rast zarada u razvijenim zemljama u periodu 2006. – 2013. godine zaostajao za rastom zarada u zemljama u razvoju, pri čemu je u pojedinim razvijenim zemljama prosečna zarada imala negativan trend (opadala je) tokom 2008. i 2011. godine.

Iako su prosečne zarade u zemljama u razvoju nekoliko puta niže od prosečnih zarada u razvijenim zemljama, evidentno je da se jaz smanjuje, ali usporenim tempom, tj. biće potrebno više decenija da se nivo zarada u zemljama u razvoju približi nivou zarada u razvijenim zemljama.

Ovaj zaključak se ne odnosi na trend kretanja zarada u pojedinačnim zemljama.

Grafikon 3. Gustina rasporeda prosečnih zarada u zemljama u razvoju (distribucije levo) i u razvijenim zemljama (distribucije desno)



Izvor: ILO, baza podataka zarada u svetu, <http://www.ilo.org/gwr-figures>, tabela 19, 06.02.2016. ILO, 2015, str 18.

Gornji grafikon pokazuje rasporede prosečnih zarada za zemlje u razvoju (levo) i razvijene zemlje (desno) izraženih prema paritetu kupovne moći u dolaru (u nacionalnoj valuti SAD, \$) usklađeno sa troškovima života lokalne zemlje, sa presekom u 2000. i 2012. godini. Metodologija Međunarodne organizacije rada na određivanju univerzalnog merila kupovne moći i troškova života može se objasniti na primeru NR Kine i SAD (ILO, 2015, str. 95 tač. 19). Prosečna zarada u NR Kini iznosi oko 3.000 juana, dok izraženo prema deviznom kursu u dolaru, iznosi oko 490\$. Međutim, cene namirnica tj. troškovi života u Kini niži su u odnosu na SAD, te je vrednost 3.000 juana ekvivalentna vrednosti dolara koja je potrebna da se u SAD kupi isti asortiman/količina dobara i usluga koje se u Kini mogu kupiti za 3.000 juana, tj. u ovom slučaju, oko 1,140\$.

Visina prosečne zarade u zemljama u razvoju u odnosu na razvijene zemlje niža je za nekoliko puta, odnosno u primeru SAD i Kine, prosečna zarada u Kini niža je za tri puta od prosečne zarade u SAD. Ipak, kao što se može uočiti na gornjem grafikonu sa presekom u 2000. i u 2012. godini, jaz između prosečnih zarada u zemljama u razvoju u odnosu na prosečne zarade u razvijenim zemljama se smanjuje, što opet potvrđuje ranije pomenuti iskaz.

Prosečna zarada u 2013. godini u razvijenim zemljama iznosila je oko 3.000 \$ (prema paritetu kupovne moći i troškova života) dok je u zemljama u razvoju iznosila oko 1.000 \$. Na nivou svih posmatranih zemalja, prosečna zarada iznosila je oko 1.600 \$ (ILO, 2015, str. 18).

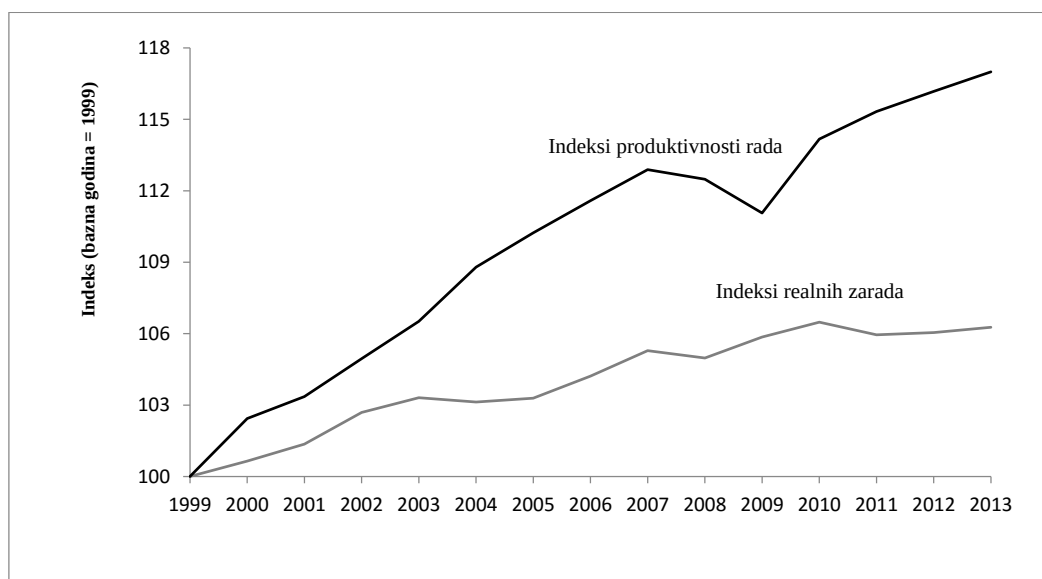
Podaci o prosečnoj zaradi koje objavljuje Zavod za statistiku Republike Srbije nisu uporedivi sa gore prezentovanim podacima, čak i kada bi se konvertovali u zajedničku valutu, zbog različite metodologije.

2.2. Politika zarade, redukcija i nejednakost u raspodeli zarade

Trend kretanja zarade odnosno politika zarade, imaju važnu ulogu u zemljama u razvoju, sa deficitom tekućeg bilansa (za objašnjene tekućeg bilansa videti: Unković M, 2010, str. 174), gde uvoz premašuje izvoz. Legislativnom i sistemskom redukcijom zarada, kroz niže troškove radne snage, može se pospešiti konkurentnost preduzeća putem jeftinijih proizvoda i usluga (usled niže cene koštanja radne snage), što će indirektno pozitivno uticati na smanjenje deficita, bolju konkurentnost odnosno veći neto izvoz zemlje, sve dok rezovi ne smanje potrošnju domaćinstava i krivu agregatne tražnje (za objašnjenje agregatne tražnje videti: Barjaktarević I, 2010, str. 13) do mere da preokrenu pozitivne efekte konsolidacije. Međutim, ukoliko bi ceo jedan region zemalja sa uspostavljenim ekonomskim vezama primenjivao politiku smanjenja zarada, onda zemlje između sebe ne bi mogle kupovati proizvode i usluge u meri da doprinesu pozitivnom rezultatu, pa se neto izvoz ne bi uvećavao, što bi takva primena ekonomskih politika u stvari dovela do još većeg negativnog trenda.

Posmatrajući trend kretanja baznih indeksa zarada i baznih indeksa produktivnosti rada u razvijenim zemljama, uočava se već u godinama pre ekonomske krize, da je trend rasta indeksa produktivnosti rada brže rastao od trenda rasta baznih indeksa rasta realnih zarada, što je u stvari pokazatelj manjeg učešća radne snage u novostvorenoj vrednosti.

Grafikon 4. Trend kretanja baznih indeksa realnih zarada i indeksa produktivnosti rada u razvijenim zemljama



Izvor: ILO, baza podataka zarade u svetu, <http://www.ilo.org/gwr-figures>, tabela 7, 08.02.2016.
Pokazatelj produktivnosti rada u ovom slučaju predstavlja odnos bruto društvenog proizvoda i broja radnika (radnih sati) (ILO, 2015, str 8. 08.02.2016).

Osnovni razlog u ovakvom trendu, leži u stvaranju velikih zarada u sektorima sa intenzivnim kapitalnim ulaganjem, a čemu je indirektno doprineo razvoj visoke tehnologije i globalizacija tržišta. Naime, visoku tehnologiju karakteriše diferenciranost proizvoda i usluga, a isto prati potreba za što užom specijalizacijom radne snage, te implikacijom globalizacije manji broj usko specijalizovanih radnika stvara visoko tehnološkim sredstvima veliku vrednost u proizvodima i uslugama i prima velike zarade, dok najveći broj zaostaje u primanjima. U ovom slučaju, isključeni su efekti promena u strukturi zaposlenih (ILO, 2015, str 7, okvir 3).

Povećanje jaza između rasta produktivnosti rada u odnosu na rast realnih zarada neizbežno vodi ka većoj neravnomernosti u raspodeli novostvorene vrednosti (manji udeo nacionalnog dohotka odlazi na zarade a mnogo više ostaje držaocima kapitala)¹ što može prouzrokovati dalekosežne negativne posledice, prvo kroz manju potrošnju domaćinstava i opadanje agregatne krive tražnje, dalje kroz produbljivanje socijalnih razlika.

Rast nejednakosti u zaradama sa preprekama ekonomskog razvoja, postalo je ozbiljno ekonomsko, političko i socijalno pitanje koje u poslednjih nekoliko godina zavređuje veliku pažnju u razvijenim zemljama i zemljama u razvoju. Republika Srbija kao članica Ujedinjenih Nacija i Međunarodne organizacije rada prihvatila je i primenila određene institute socijalne zaštite ugroženih kategorija radnika, u vidu propisivanja minimalne zarade (Zakon o radu, čl. 111. do 113), najniže osnovice za plaćanje doprinosa (Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, član 36, u daljem tekstu: Zakon o doprinosima), rodne ravnopravnosti (Nacionalna strategija za poboljšanje položaja žena i unapređivanje rodne ravnopravnosti), kao i niz kolektivnih ugovora u javnom i privrednom sektoru.

Međutim, problemi u nesrazmeri rasta zarada u javnom sektoru u odnosu na privredni sektor, razlike u zaradama kod budžetskih korisnika, nepovezanost sistema obračuna zarada, poreskog sistema, sistema penzijskog i socijalnog osiguranja ukazuju na odsustvo metodičke studije i sistematskog pristupa u sprovođenju reformi u konsolidaciji državne uprave.

3. RAČUNOVODSTVENI ASPEKT ZARADE

3.1. Međunarodni standardi i propisi o računovodstvu zarade

U težnji za pružanjem pouzdane osnove za boljim izveštavanjem i upravljanjem, teoretičari i praktičari računovodstva oblikovali su standarde koje su usaglasili unutar međunarodnih asosijacija² i koji su ugrađeni u zakonske i podzakonske akte država, odnosno kojim se rukovode nacionalna i profesionalna udruženja računovođa.

U Republici Srbiji, na osnovu Zakona o računovodstvu (dalje: ZR), u privrednom sektoru velika i druga pravna lica u obavezi su (ZR, čl. 20) da se prilikom vođenja poslovnih knjiga pridržavaju međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (dalje: MSFI, videti šire: ZR, čl. 2. st. 1. podt. 4). Mala i srednja pravna lica dužna su se pridržavati (ZR, čl. 21) Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja za mala i srednja preduzeća (dalje: MSFI za MSP). Mikro i druga pravna lica nisu obavezna da primenjuju MSFI odnosno MSFI za MSP (ZR, čl. 22) nego primenjuju opšta računovodstvena načela, osim ako se pravno lice u skladu sa uslovima propisa-

¹Postoji i tzv. „prirodna nejednakost“ usled različitih individualnih osobina koja u suštini može stimulisati podređene kategorije, da kroz usavršavanje znanja i veština obezbede bolji položaj. Rodna neravnopravnost je u poslednjih nekoliko godina predmet posebnog razmatranja i s tim u vezi doneta je dugoročna strategija u ublažavanju razlika.

²Međunarodna federacija računovođa (The International federation of Accountant - IFAC) ima za cilj razvoj i unapređenje računovodstvene profesije. Videti šire: <https://www.ifac.org>

nim zakonom drugačije odluči. U državnom sektoru, direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava, republički fondovi socijalnog osiguranja i Republički fond nadležan za poslove zapošljavanja primenjuju Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (dalje: MRS JP) shodno odredbama Uredbe o budžetskom računovodstvu i Uredbe o primeni međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sector.

Kada je u pitanju računovodstveno obuhvatanje troškova zarade u privrednom sektoru, osnovno polazište predstavlja Međunarodni računovodstveni standard 19 – Primanja zaposlenih (dalje: MRS 19) kojeg su u obavezi da koriste pravna lica koja u potpunosti primenjuju MSFI, dok mala i srednja preduzeća primenjuju Odeljak 28 MSFI za MSP, koji u suštini na isti način definiše materiju kao MSFI (sa izuzetkom u segmentu obelodanjivanja). Principi bilansiranja zarade kod budžetskih korisnika će se u posebnom odeljku objasniti.

3.2. MRS 19 – Primanja zaposlenih

3.2.1. Svrha uvođenja MRS 19

Svrha MRS 19 je da se saglasno principu uzročnosti, svi rashodi po osnovu primanja zaposlenih vežu za prihode koji su nastali po osnovu rada zaposlenih u odgovarajućem obračunskom periodu, čime će se omogućiti tačniji obračun periodičnog rezultata, a isto će pomoći donosiocima odluka da ispravnije tumače koje su aktivnosti doprinele boljem (ili lošijem) rezultatu. Idealna situacija za obračun rezultata jeste obračun po završetku poslovanja entiteta. Tada bi se tokovi prihoda i rashoda podudarali sa tokovima novčanih priliva i odliva i mogao bi se izračunati precizan rezultat. Međutim, kako se generalno entiteti osnivaju sa ciljem dugoročnog poslovanja, zbog efikasnog upravljanja ne može se čekati na završetak poslovanja entiteta, te se u cilju što ispravnijeg obračuna periodičnog rezultata za određeni obračunski period primenjuje princip uzročnosti, pored ostalih principa (Knežević et al., 2013, str. 69).

U cilju ilustracije uvođenja MRS 19, pretpostaviće se u uprošćenom primeru, da entitet posluje sa jednim zaposlenim, kome će pored zarade za godišnji rad od 100 novčanih jedinica (skr.: n. j.) na kraju petogodišnjeg perioda isplatiti i nagradu u visini petogodišnje zarade u poslednjem periodu. Svake godine, entitet ostvari i naplati prihod od 500 n. j., a nema nikakvih drugih rashoda osim troška zarade (i nagrade). Ukoliko se ne bi primenjivao MRS 19, obračun rezultata entiteta po godišnjem periodu izveštavanja izgledao bi po sledećem:

Tabela 1: Primer obračuna rezultata bez primene MRS 19

godina	1	2	3	4	5
prihod	500	500	500	500	500
trošak zarade	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)
trošak nagrade					(-500)
rezultat	400	400	400	400	(-100)

Dakle, iako entitet svake godine ostvaruje isti iznos prihoda i odvijaju se iste aktivnosti koje stvaraju rashode (tekuće i buduće), na kraju pete godine ostvaren je negativan rezultat, čemu u stvari nije doprinela nikakva dodatna aktivnost ili događaj (za isplatu nagrade znalo se u prvoj godini). Ukoliko bi se trošak nagrade ravnomerno raspodelio po obračunskim periodima, došlo bi do drugačijeg ishoda:

Tabela 2: Primer obračuna rezultata sa ravnomernom raspodelom troškova nagrade

godina	1	2	3	4	5
prihod	500	500	500	500	500
trošak zarade	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)
trošak nagrade	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)
rezultat	300	300	300	300	300

U ovom slučaju, rezultat bi u osnovi pratio aktivnosti koje se odvijaju u entitetu čime bi se na pravilniji način obračunavao rezultat. Dakle, ne treba priznavati rashod po osnovu nagrade zaposlenom u periodu u kojem dolazi do isplate, nego svaku godinu treba opteretiti pripadajućim delom troškova po osnovu nagrade.

Dalje, da li je ispravno samo „pravolinijski“ raspodeliti troškove nagrade po obračunskim periodima ili je potrebno buduće vrednosti diskontovati tj. približiti sadašnjoj vrednosti? Da li sukcesivnim istekom godina zaposleni ostvaruje istu visinu prava na nagradu, odnosno da li ostvareno pravo na deo nagrade u prethodnom obračunskom periodu implicira uvećanje po osnovu kamate u narednom obračunskom periodu? Ova pitanja obuhvata MRS 19, što će se u nastavku detaljnije obrazložiti.

3.2.2. Obuhvat standarda

Uvidom u odredbe MRS 19, može se zaključiti da se težište ogleda u celokupnom obuhvatanju direktnih i indirektnih, kratkoročnih i dugoročnih, materijalnih i nematerijalnih koristi (koje su izvesne i koje se mogu pouzdano odrediti) koje entitet obezbeđuje zaposlenim ili angažovanim licima, po osnovu rada u tekućem ili prethodnim periodima, preko formalnih ili neformalnih sporazuma.

Entitet bi trebalo da primenjuje MRS 19 za primanja zaposlenih i ranije zaposlenih, sa izuzetkom kada se primanja dodeljuju u vidu akcija, gde se onda primenjuju paragrafi MRS 2 – Plaćanja akcijama. MRS 19 treba primeniti (MRS 19, paragraf 4):

- na primanja koja se daju prema ugovorima ili planovima,
- prema propisima ili kolektivnim ugovorima, gde se od privrednog društva traži da plaća doprinose državi ili lokalnoj autonomiji ili planovima za više poslodavaca (primanja zaposlenih isplaćuje fond),
- prema neformalnim delovanjima koja dovode do izvedene obaveze.

MRS 19 se odnosi i na ugovore za naknade posle prestanka rada, čak i u situacijama koje obuhvataju osnivanje posebnog pravnog lica - penzijskog fonda, koji prima doprinose od entiteta i isplaćuje primanja njegovim penzionerima, s tim da se MRS 19 ne bavi izveštavanjem koje pružaju ti penzijski fondovi (Izveštavanje penzijskih primanja reguliše MRS 26 - Računovodstvo i izveštavanje planova penzijskih primanja). Standard ne reguliše način utvrđivanja visine primanja, nego način priznavanja primanja, s tim da se za potrebe razgraničenja po obračunskim periodima određuju iznosi za priznavanje.

3.2.2.1. Izveštavanje po MRS 19

Prema paragrafu 135 - 147 MRS 19, entitet treba detaljno da obelodanjuje sve bitne aspekte u vezi sa planovima primanja (iznose, dinamiku gotovinskih tokova, aktuarske procene, rizike, neizvesnosti i dr) a po potrebi iste treba da raščlanjuje po segmentima, regionu, izvoru finansiranja i ostalim značajnim elementima (ako objektivno zavređuju pažnju)

3.2.3. Kategorije primanja

Primanja zaposlenih čine (MRS 19, paragraf 5) svi oblici naknada koje entitet daje u razmenu za usluge zaposlenih za vreme trajanja radnog odnosa ili nakon prestanka radnog odnosa. Primanja zaposlenih podrazumevaju i indirektna davanja zaposlenima, kroz davanja njihovim supružnicima, deci i drugim izdržavanim osobama povezanim sa zaposlenim, ili davanja drugima, kao što su društva za osiguranje kod kojih je zaposleni osiguran. Kategorije primanja, činile bi:

„(a) kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su sledeća, ako se očekuju da budu plaćena u potpunosti u roku od dvanaest meseci nakon završetka godišnjeg izveštajnog perioda u kome su zaposleni pružali relevantne usluge:

- (1) zarade, naknade i doprinosi za socijalno osiguranje;
- (2) plaćen godišnji odmor i plaćeno bolovanje;
- (3) učešće u raspodeli dobiti i bonusi; i
- (4) nemonetarna primanja (kao što su medicinska nega, smeštaj, auto i besplatna ili dotirana roba ili usluge) za trenutno zaposlene;

(b) primanja po prestanku zaposlenja, kao što su sledeća:

- (1) penzijska primanja (npr. penzije i jednokratne isplate po odlasku u penziju); i
- (2) ostala primanja po prestanku zaposlenja, kao što su životno osiguranje po prestanku zaposlenja i zdravstveno osiguranje po prestanku zaposlenja;

(c) ostala dugoročna primanja zaposlenih, kao što su sledeća:

- (1) dugoročna plaćena odsustva kao što su radna odsustva ili odsustva zbog usavršavanja;
- (2) jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad; i
- (3) primanja za trajni invaliditet; i

(d) otpremnine.“

3.2.3.1. Kratkoročna primanja

Obaveze za kratkoročna primanja zaposlenima se vrednuju na nediskontovanoj osnovi, odnosno ne vrši se njihovo diskontovanje. Kada je zaposleni radio u privrednom društvu u toku obračunskog perioda, privredno društvo priznaje nediskontovani iznos kratkoročnih plaćanja zaposlenom koje će biti isplaćene u razmenu za te usluge (MRS 19, paragraf 19):

„kao obavezu, posle oduzimanja svakog već isplaćenog iznosa. Ukoliko već isplaćeni iznos premašuje nediskontovani iznos naknade, privredno društvo priznaje prekoračenje kao deo sredstava (unapred plaćeni troškovi) do iznosa do koga će ovo plaćanje unapred dovesti, na primer do smanjenja budućih isplata ili do refundiranja gotovine (ako su, na primer, isplaćene akontacije zarada veće od konačnog obračuna koje su trebale da se isplate zaposlenima, razlika između ove dve veličine bi se iskazala kao aktivno vremensko razgraničenje) i

- kao rashod, osim ako drugi IFRS ne zahteva ili dozvoljava uključanje tih primanja u troškove nekog sredstva (vidi na primer MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema ili MRS 2 - Zalihe (u skladu sa MRS 2 Zalihe, deo troškova zarada onih radnika koji učestvuju u izradi gotovih proizvoda mogu se putem zaliha preneti u naredni obračunski period, pod uslovom da je takva računovodstvena politika ranije usvojena, odnosno definisana opštim aktom entiteta).

Kratkoročne naknade za vreme odsustvovanja priznaju se:

- kumulirajuće naknade za vreme odsustvovanja priznaju se u obračunskim periodima kada je zaposleni radio i kada su se po tom osnovu povećala njegova prava na buduće nadoknade za vreme odsustvovanja, a

- nekumulirajuće naknade za vreme odsustvovanja priznaju se u obračunskim periodima kada odsustvovanje nastane, jer rad zaposlenog u dane kada je imao pravo na odsustvovanje ne povećava iznos njegovih primanja u budućim obračunskim periodima.“

Shodno navedenom, kao kategorije kratkoročnih primanja, troškovi zarade, troškovi naknade zarade i doprinosi knjiže se u odgovarajućem obračunskom periodu (kada je zaposleni radio) kao rashod i kao obaveza u visini ugovorene cene rada bez diskontovanja iznosa.

Kada je u pitanju naknada za korišćenje godišnjeg odmora, pošto je ovo kategorija kratkoročnog primanja koja se može „kumulirati“ tj. preneti u naredni period, standard propisuje da se u periodu uvećanja prava zaposlenog na ovo primanje takođe prizna i uvećanje obaveze (npr. kada je zaposleni po nalogu poslodavca usled potrebe završetka određenog posla radio 12 meseci u godini bez korišćenja godišnjeg odmora, onda može u narednoj godini koristiti dva puta odsustvo za godišnji odmor, ili moguće je da opet ne iskoristi odmor usled krivice poslodavca pa će potraživati naknadu za neiskorišćeni godišnji odmor. Pošto je jedno odsustvo zaposleni zaradio po osnovu rada u prethodnom periodu, preduzeće bi trebalo na kraju obračunskog perioda (u kome je zaposleni radio 12 meseci), da prizna dodatni trošak (tj. 13 zaradu zaposlenom po LIFO metodi) i u pasivi knjiži kratkoročno rezervisanje, uz odgovarajuće obelodanjivanje. U narednoj godini,

ukoliko je zaposleni radio 10 meseci i koristio pored redovnog odsustva za godišnji odmor još jedno odsustvo po osnovu rada iz prošlog perioda, navedena pozicija kratkoročnog rezervisanja će se ukinuti.

Takođe, česte su situacije u poslovnoj praksi, da značajni broj zaposlenih po nalogu poslodavca ostvari rad duži od punog radnog vremena u jednom obračunskom periodu, koje bi im poslodavac trebao kompenzovati preraspodelom radnog vremena, ali se usled nemogućnosti prolongiranja drugih poslovnih aktivnosti poslodavac odluči da licima isplati prekovremeni rad kao dodatak zarade u drugom obračunskom periodu³. I u ovakvim slučajevima, saglasno paragrafima 13. do 17 MRS 19, poslodavac bi na kraju obračunskog perioda u kome su zaposleni prekovremeno radili (a nisu iskoristili slobodne sate) trebao proceniti i priznati rashod odnosno rezervisanje.

Kod priznavanja primanja po osnovu učešća u dobiti (ukoliko isplata nije u akcijama) i bonusima, MRS 19 propisuje da se ovaj oblik kratkoročnih naknada prizna kao obaveza (i rashod) ako entitet ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obavezu za takvu isplatu kao posledicu prošlog događaja (sadašnja obaveza postoji samo kada entitet ne može da je izbegne odnosno postoji odluka da će je isplatiti) i ako se može izvršiti pouzdana procena tj. ako :

- formalni uslovi plana sadrže metode za određivanje iznosa tih naknada;
- entitet određuje iznose koje će isplatiti pre nego što obelodani finansijske izveštaje;
- je izvesno prema dosadašnjoj praksi da će entitet ispoštovati svoju izvedenu obavezu (dobrovoljno prihvaćenu) u vezi sa kratkoročnom naknadom u obliku učešća u dobiti i stimulacija;

U slučaju da nije moguće pouzdano proceniti buduću obavezu, treba imati u vidu Međunarodni računovodstveni standard MRS 37 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina i konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, gde se obaveza ne može priznati (knjižiti) u slučaju kada se njen iznos ne može pouzdano utvrditi.

Ukoliko se iznosi ovih primanja određuju nakon proteka godine i usvajanja finansijskih izveštaja, ne mogu se knjižiti kao rashod tekućeg perioda (jer je rezultat već utvrđen a finansijski izveštaji sastavljeni). Ako učešće zaposlenih u dobiti suštinski ima karakter učešća u dobiti koje proizilazi iz vlasništva, na osnovu odredbi Međunarodnog računovodstvenog standarda - MRS 10 Događaji posle izveštajnog perioda takva obaveza se ne priznaje u finansijskim izveštajima godine čija dobit je predmet raspodele, već se priznaje u finansijskim izveštajima godine u kojoj se raspodela radi (ako se raspodeljuje dobit 2015. godine obaveza se iskazuje u finansijskim izveštajima 2016. godine).

3.2.3.2. Primanja nakon prestanka zaposlenja

Prema paragrafu 26. odnosno već ranije pomenuto u paragrafu 5. MRS 19, primanja nakon prestanka zaposlenja uključuju : „(a) penzijska primanja (npr. penzije i jednokratne isplate po odlasku u penziju); i (b) ostala primanja po prestanku zaposlenja, kao što su životno osiguranje po prestanku zaposlenja i zdravstveno osiguranje po prestanku zaposlenja“. Saglasno paragrafima 27. do 30 MRS 19, Planovi naknada posle prestanka radnog odnosa dele se na planove definisanih doprinosa i planove definisanih primanja, zavisno od suštine plana, a što se izvodi iz glavnih rokova i uslova plana.

³ Ili se ne izvrši nikakva kompenzacija, pa zaposleni pokrenu sudski spor gde se onda primenjuje MRS 37

Plan definisanih doprinosa su planovi primanja gde privredno društvo nema obavezu uplate dodatnih sredstava u slučaju kada fond kome su sredstva uplaćivana nema dovoljno sredstava da izvrši svoje obaveze prema bivšim zaposlenima privrednog društva. Ovde rizik ulaganja pada na teret bivših zaposlenih.

Planovi definisanih primanja su planovi primanja po prestanku zaposlenja (sem planova definisanih doprinosa) gde privredno društvo ima obavezu da osigura dogovorene naknade za bivše i sadašnje zaposlene (posle njihovog prestanka radnog odnosa) te aktuarski rizik i rizik ulaganja padaju na teret privrednog društva.

S obzirom na odredbe Zakona o radu, da društvo ima obavezu da zaposlenima isplati tačno određen iznos otpremnine i da sav aktuarski rizik pada na teret društva, ova primanja po svom karakteru spadaju u planove definisanih primanja.

Ako je plan kod više poslodavaca plan definisanih primanja, privredno društvo treba da obračuna srazmerno učešće svoje obavezom definisane naknade, plan sredstava i vrednost tog plana na isti način kao i za svaki drugi plan definisanih naknada i obelodani informacije koje se zahtevaju prema MRS 19.

Dakle, primanja po prestanku zaposlenja odnose se, gledajući poslovnu praksu u Republici Srbiji, kod planova definisanih doprinosa u stvari na isplate penzija radi kojih preduzeća uplaćuju doprinose Republičkom fondu za penzijsko i invalidsko osiguranje shodno zakonskoj obavezi, a koji ima sav rizik isplate penzija nakon zaposlenja, (ili u drugom ređem slučaju, u dobrovoljni penzijski fond), dok planovi definisanih primanja odnose se na zakonsku obavezu preduzećima da obezbede i isplate otpremninu pri redovnom odlasku zaposlenog u penziju, gde je rizik isplate u potpunosti na teret preduzeća.

3.2.3.3. Ostala dugoročna primanja zaposlenih

Prema paragrafu 153 MRS 19, „ostala dugoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su sledeće, ako se ne očekuju da budu plaćene u potpunosti u roku od dvanaest meseci nakon završetka godišnjeg izveštajnog perioda u kome su zaposleni pružali relevantne usluge:

- (a) dugoročna plaćena odsustva kao što su radna odsustva ili odsustva zbog usavršavanja;

- (b) jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad;
- (c) primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti;
- (e) odložene nadoknade.“

Ova primanja predstavljaju u najvećem broju slučajeva u Republici Srbiji jubilarne nagrade, čija isplata nije obavezna već je Zakonom o radu propisana kao mogućnost, ukoliko entitet opštim aktom utvrdi pravo na ovu nagradu za određeni broj godina rada.

3.2.3.4. Primanja po osnovu raskida radnog odnosa

Za razliku od otpremnina koje se isplaćuju prilikom redovnog odlaska u penziju, paragrafi 159. do 169. MRS 19 odnose se na naknade za raskid radnog odnosa - otpremnine tj. jednokratne naknade koje se daju zaposlenima prilikom ukidanja radnog mesta ili smanjenja broja izvršilaca, ili sporazumnom raskidu radnog odnosa u situacijama kada je zaposleni pristao da mu prestane radni odnos za ovu naknadu.

Računovodstveno evidentiranje otpremnina u slučaju prevremenog raskida radnog odnosa vrši se priznavanjem rashoda perioda u kojem je postalo izvesno da će doći do prevremenog raskida radnog odnosa, što se razlikuje u odnosu na otpremnine po osnovu odlaska u penziju, kod kojih se rezervisanja vrše primenom aktuarskih tehnika procene.

3.2.4. Aktuarski metod procene

Prilikom utvrđivanja sadašnje vrednosti obaveza po osnovu otpremnina i jubilarnih nagrada, koristi se „metod kreditiranja projektovane jedinice“. Metod kreditiranja projektovane jedinice rasta obaveze posmatra svaki period rada kao stvaranje dodatne jedinice prava na primanja i odmerava svaku tu jedinicu zasebno da bi se došlo do finalne obaveze. Navedeno praktično znači da se u svakoj godini rada zarađuje dodatna jedinica prava na otpremninu i jubilarnu nagradu, a da je sa danom sticanja prava zarađena u potpunosti. Postupajući na navedeni način, priznaje se u svakom posmatranom periodu onaj deo buduće obaveze koji je zaposleni zaradio u konkretnom periodu. Društvo ima obavezu da u celosti diskontuje obavezu po osnovu primanja zaposlenih koje će se isplatiti u budućim periodima.

Aktuarske pretpostavke su najbolje procene i sastoje se od (MRS 19, paragraf 75):

„(a) demografskih pretpostavki o budućim karakteristikama sadašnjih i bivših zaposlenih (i njihovih zavisnih lica), koji imaju pravo na primanja. Demografske pretpostavke se bave pitanjima kao što su:

- (i) smrtnost;
- (ii) stope fluktuacije, invalidnosti i ranijeg penzionisanja zaposlenih;
- (iii) srazmera članova plana sa zavisnim licima, koja će imati pravo na primanja;
- (iv) srazmera članova plana koji će izabrati svaku od vrsta raspoloživih opcija plaćanja u skladu sa uslovima plana; i
- (v) stope zahteva na osnovu medicinskih planova.

(b) finansijskih pretpostavki koje se bave pozicijama kao što su:

- (i) diskontna stopa;
- (ii) nivo primanja, isključujući troškove primanja koji padaju na teret zaposlenih, i budućih zarada;
- (iii) u slučaju medicinskih primanja, budući medicinski troškovi, uključujući troškove obrade zahteva (tj. troškove koji nastaju prilikom obrade i rešavanja zahteva, uključujući i pravne troškove i naknadu procenitelja zahteva); i
- (iv) poreze na doprinose vezano za usluge pružene pre datuma izveštavanja ili na primanja koja su povezana sa tom uslugom.

Aktuarske pretpostavke treba da budu nepristrasne i međusobno kompatibilne. Aktuarske pretpostavke su nepristrasne ako nisu ni neoprezne niti preterano konzervativne.“

Uzimajući u obzir navedeno, obavezni elementi koje entitet treba da razmotri za obračun sadašnje vrednosti obaveze (na datum bilansa) za otpremnine, podrazumevali bi:

- broj zaposlenih na taj dan;
- godine starosti zaposlenih na taj dan (segmentirano po polnoj strukturi, s obzirom na to da Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju određuje različite godine starosti za redovan odlazak u penziju radnika ženskog i muškog pola, a istovremeno struktura muško-žensko je bitna pretpostavka za demografske pokazatelje verovatnoće doživljenja i smrti);
- ukupan radni staž za svakog zaposlenog radnika na datum bilansa na koji se vrši obračun sadašnje vrednosti otpremnina, kao i podaci o beneficiranom radnom stažu za one zaposlene koji to pravo ostvare;
- prosečna bruto zarada u pravnom licu u poslednjem mesecu posmatrane izveštajne godine, odnosno visina prosečne bruto zarade u skladu sa pojedinačnim kolektivnim ugovorom;
- prosečna bruto zarada u Republici Srbiji u poslednjem mesecu posmatrane izveštajne godine;
- godišnji očekivani rast zarada kod poslodavca;
- fluktuacija radne snage neophodne za procenu verovatnoće napuštanja pravnog lica pre godine penzionisanja usled promene radnog mesta kao i procenu verovatnoće zapošljavanja novih radnika u pravnom licu i
- godišnja diskontovana kamatna stopa.

U nastavku primera iz poglavlja 3.2.1 - Svrha uvođenja MRS 19, ilustruje se primena metode kreditiranja projektovane jedinice. Radi prikaza metode, primer će se dopuniti pretpostavkama da će i zarada i prihod ostati godišnje nepromenjeni i da je diskontna stopa 10% godišnje.

Tabela 3: Primer obračuna rezultata sa procenjenim periodičnim troškovima nagrade pomoću metode kreditiranja projektovane jedinice

godina (n)	1	2	3	4	5
prihod	500	500	500	500	500
trošak zarade	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)	(-100)
priznati trošak jedinice prava na nagradu (tekući trošak + kamata)	(-68)	(-82)	(-98)	(-116)	(-136)
rezultat	332	318	302	284	264
obaveza za deo nagrade na početku perioda	0	68	150	248	364
kamata (po stopi 10%)	0	7	15	25	36
tekući trošak = $100 / (1+10\%)^{5-n}$	68	75	83	91	100
ukupno rezervisanje za odnosnu godinu (zbir tekućeg troška i jedinica prava iz prethodnih godina uvećanih za kamatu)	68	150	248	364	500

Dekomponovano po godini, ako za 5 godina rada kod poslodavca zaposleni dobija nagradu u visini 500 n. j., onda zaposleni uz redovnu zaradu svake godine zaradi i 1/5 nagrade:

Tabela 4: Kumulativno određivanje alikvotnog dela nagrade

godina	1	2	3	4	5
procenat zarađene nagrade zaposlenog na kraju godine	20%	40%	60%	80%	100%
nominalni iznos zarađene nagrade na kraju godine	100	200	300	400	500
diskontovana vrednost na kraju godine (nominalni iznos / $(1+10\%)^{5-n}$)	68	150	248	364	500
kamata po stopi 10% (diskontovana vrednost iz prošle godine x 10%)	0	7	15	25	36
tekuća vrednost nagrade (diskontovana vrednost na kraju godine - kamata - diskontovana vrednost iz prošlog perioda)	68	75	83	91	100

Aktuarski rizik - aktuarska procena je procena koja se uvek vrši uz rizik da će naknade koje se daju bivšim zaposlenima ili uplate u fond (iz koga će se davati te naknade) biti manje od očekivanih.

Rizik ulaganja je rizik da će uložena sredstva u neki fond biti nedovoljna da zadovolje očekivani iznos naknada koje treba dati iz tog fonda. Jedan od razloga zašto bi sredstva bila nedovoljna može biti njihovo loše investiranje od strane fonda (na primer, investiranje u propale projekte).

Diskontovanje je postupak anuliranja uticaja vremenske vrednosti novca: iznos koji se diskontuje (tj. čija se vrednost svodi na vrednost novca na određeni dan) množi se sa diskontnim faktorom koji odražava promenu vrednosti novca između dana na koji se vrednost svodi i dana kada je diskontovani iznos nastao. Kao rezultat diskontovanja dobija se sadašnja vrednost iznosa koji je diskontovan.

Sadašnja vrednost definisanih obaveza u vezi sa primanjima je sadašnja vrednost, bez odbitka bilo kojih sredstava iz plana i očekivanih budućih plaćanja koja treba da se izvrše da bi se izmirila obaveza po osnovu izvršenog rada zaposlenog u tekućim i prethodnim periodima.

Trošak tekućeg rada je povećanje sadašnje vrednosti definisanih obaveza za primanja po osnovu izvršenog rada zaposlenog u tekućem periodu.

Trošak kamate je povećanje, u toku perioda, sadašnje vrednosti utvrđene obaveze za naknade, koje je nastalo zbog toga što su one postale za jedan period bliže izmirenju.

Nediskontovani iznos (osnova) je iznos na koji nije primenjena diskontna stopa sa ciljem anuliranja uticaja vremenske vrednosti novca.

Demografske pretpostavke se ocenjuju na osnovu odgovarajućih tablica smrtnosti, tablica fluktuacije i tablica invaliditeta.

Tehničke osnove za primenu aktuarskih metoda čine izravnote verovatnoće doživljenja i smrti, koji se preuzimaju iz mortalitetnih tablica urađenih na osnovu popisa stanovništva. Diskontna kamatna stopa je sastavni deo tehničkih osnova, koja zajedno sa verovatnoćom doživljenja služi za izračunavanje komutativnih brojeva. Navedene pretpostavke se najbolje aproksimiraju ako se uzmu tablice smrtnosti iz najnovijeg popisa stanovništva iz 2011. godine i ako se komutativni brojevi urade posebno za muška, posebno za ženska lica.

U stabilnim pravnim licima verovatnoću fluktuacije je moguće proceniti uzimajući u obzir istorijske podatke o fluktuaciji zaposlenih, korigovane za buduće trendove. U nestabilnim uslovima kakvi postoje u većini pravnih lica u Republici Srbiji, pouzdanost i postojanje istorijskih podataka je relativno s obzirom na proces tranzicije privrede.

Izračunavanje sadašnje vrednosti otpremnine pri odlasku u penziju radi se posebno za muška, a posebno za ženska lica zbog različitih pokazatelja u tablicama smrtnosti i shodno tome različitih komutativnih brojeva. Obračun se radi pojedinačno za svakog zaposlenog korišćenjem relevantnih faktora sadržanih u aktuarskim pretpostavkama.

Nakon utvrđivanja iznosa obaveza za otpremnine prilikom odlaska u penziju, jubilarne nagrade i druge obaveze prema zaposlenima, koje se isplaćuju u skladu sa stečenim pravima u toku trajanja i nakon prestanka zaposlenja zadužuje se račun 545 – Troškovi rezervisanja za isplatu naknade i druge beneficije zaposlenih, a odobrava računu 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih.

Kada nastane odliv sredstava po osnovu obaveze za koju je prethodno izvršeno rezervisanje, stvarni troškovi se ne iskazuju ponovo kao rashod, već se knjiženje sprovodi zaduženjem računa 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, a u korist odgovarajućeg računa obaveza (prema vrstama) ili odgovarajućeg računa sredstava (zalihe, novčana sredstva) u zavisnosti od karaktera rezervisanja, vrste nastale obaveze i načina na koji je ona izmirena.

Neiskorišćeni iznos rezervisanja (po svakom zaposlenom) ukida se u korist računa 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja.

U slučaju kada se obračun i knjiženje rezervisanja za primanja zaposlenih u skladu sa MRS 19 vrši po prvi put, iznos rezervisanja koji se odnosi na ranije godine se evidentira preko rezultata ranijih godina, odnosno na računu 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina ili na računu 350 - Gubitak ranijih godina.

Takođe, evidentiranje primanja zaposlenih u skladu sa MRS 19 prouzrokuje i evidentiranje odloženih poreskih sredstava (privremene poreske razlike) na računu 288 - Odložena poreska sredstva u iznosu od 15% od obaveze. Ovde se javljaju privremene poreske razlike iz razloga što se rashodi po osnovu rezervisanja za ove namene u istom iznosu priznaju i za računovodstvene i za poreske svrhe, ali u različitim periodima. Po računovodstvenim propisima rashod se priznaje u momentu rezervisanja, a po poreskim propisima u momentu korišćenja (isplate) ili u momentu ukidanja rezervisanja.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih (u koja se ubrajaju jubilarne nagrade) privredno društvo priznaje kao rashod ili kao prihod, osim u slučaju kada neki drugi MRS/MSFI zahteva ili dopušta njihovo uključivanje u nabavnu vrednost sredstva (u skladu sa MRS 2, deo troškova ostalih naknada onih radnika koji učestvuju u izradi gotovih proizvoda ima obračunsku šansu da preko zaliha budu preneti u naredni obračunski period). Kao rashod ili prihod priznaje se zbir sledećih iznosa:

- troškovi tekućeg rada,
- trošak kamate (po osnovu neblagovremene isplate naknada),
- očekivani prinos na sredstva iz plana, kao i od svakog prava na nadoknadu izdataka koje je priznato kao sredstvo,
- troškovi rada koji su nastali u prethodnom periodu (koji se svi odmah priznaju) i
- učinak svih ograničenja ili izmirenja.

MRS 19 ne zahteva posebna obelodanjivanja o ostalim dugoročnim naknadama zaposlenima. U vezi sa ovim naknadama drugi MRS/MSFI mogu zahtevati određena obelodanjivanja koja treba da pojasne uspešnost poslovanja privrednog društva u određenom obračunskom periodu, a odnose se na:

- plan definisanih primanja zaposlenih,
- računovodstvene politike za priznavanje aktuarskih dobitaka, odnosno gubitaka,
- primenjene aktuarske pretpostavke,
- početno i krajnje stanje sadašnje vrednosti obaveza za rezervisanje,
- troškove tekućih usluga rada,
- troškove kamata,
- iznose i razloge nastalih aktuarskih dobitaka, odnosno gubitaka,
- izmirenje obaveza,
- ograničenja i dr.

3.2.5. Razlike između MRS 19 i Odeljka 28 MSFI za MSP

Posmatrajući celokupni opseg obaveza propisanih MRS 19, paragrafi Odeljka 28 MSFI za MSP omogućuju srednjim i malim preduzećima izvesna pojednostavljenja, koja bi se sastojala u sledećem:

- ako nije došlo do značajnih promena, aktuarska procena rezervisanja ne mora se vršiti svake godine, tj. obaveza po osnovu rezervisanja može se meriti prilagođavanjem merenja iz prethodnog perioda za demografske promene (kao što su npr. broj zaposlenih i visina zarada),
- može se napraviti izbor računovodstvene politike u smislu da se utvrđeni aktuarski dobiti ili gubici priznaju u okviru bilansa uspeha (preko računa 545 – Troškovi rezervisanja odnosno 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih i kratkoročnih rezervisanja) ili izveštaja o ostalom rezultatu (preko računa 331 - Aktuarski dobiti ili gubici po osnovu planova definisanih primanja),
- kod primene metode kreditiranja projektovane jedinice prilikom rezervisanja, mogu se zanemariti očekivana povećanja zarade, zatim buduće usluge trenutno zaposlenih (tj. može se pretpostavljati da su troškovi tekućih usluga nepromenjeni) i može se zanemariti moguća smrtnost trenutno zaposlenih za period od datuma izveštavanja (tj. uzeti pretpostavku da će svi trenutno zaposleni primiti primanje po prestanku zaposlenja).

3.2.6. Poreski tretman troškova primanja u privrednom sektoru

Zakonom o porezu na dobit pravnih lica, u članu 9. stav 1. regulisano je da se „Troškovi zarada, odnosno plata, priznaju u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda“. Ovde se može izvesti zaključak, da poresko računovodstvo tretira troškove kratkoročnih primanja istovetno principima MRS 19, odnosno troškovi kratkoročnih primanja priznaju se kao rashod perioda u kome su nastali, ukoliko su obračunati u skladu sa MRS 19.

Poslednjim izmenama navedenog zakona, u članu 9. dodat je stav 2. kojim je propisano da „primanja zaposlenog koja se, u smislu zakona kojim je uređeno oporezivanje dohotka građana, smatraju zaradom, uključujući i primanja na koja se do iznosa propisanog tim zakonom ne plaća porez na zarade, priznaju se kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćena, odnosno realizovana“. Ovo se odnosi i na rezervisanja za jubilarne nagrade, koja do sada nisu bila priznavana u poreskom bilansu. Počev od 1.1.2016. godine, odnosno od sastavljanja poreskog bilansa za 2016. godinu, kao rashod u poreskom bilansu biće priznate isplaćene jubilarne nagrade za koje je u ranijim godinama formirano rezervisanje u skladu sa MRS 19 ili Odeljkom 28 MSFI za MSP.

Ranije dodatim članom 9a pomenutog zakona, propisano je da se obračunate a neisplaćene otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu priznaju kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćene. Dakle, troškovi jubilarnih nagrada i otpremnina prilikom odlaska u penziju se ne priznaju u poreskom bilansu u onom izveštajnom periodu kada su u skladu sa MRS 19 i Odeljkom 28 MSFI za MSP priznati kao rashod u bilansu uspeha. Zbog ovakvog zahteva zakona, obrazac poreskog bilansa u vezi sa otpremninama i novčanim naknadama po osnovu prestanka radnog odnosa sadrži dva reda:

- na rednom broju 16. Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa, obračunate a neisplaćene u poreskom periodu (kao stavka koja uvećava osnovicu za oporezivanje, dobijenu iz računovodstvene dobiti)
- na rednom broju 17. Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa koje su obračunate u prethodnom a isplaćene u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans (kao odbačena stavka, koja umanjuje osnovicu za oporezivanje).

Međutim, kako slične pozicije nisu predviđene za jubilarne nagrade u Poreskom bilansu, za period kada su obračunata rezervisanja i rashodi po osnovu jubilarnih nagrada u Bilansu uspeha, istovremeno se stvaraju obaveze po osnovu poreskih razlika i poreska sredstva (za unapred plaćene poreze) koja se ukidaju realizacijom (isplatom) jubilarnih nagrada.

Iz pomenutih odredbi zakona proizilazi da ne postoje prepreke (u vidu neopravdanog plaćanja poreza na dobit zbog nepriznavanja navedenih rashoda u obrascu poreskog bilansa - koje su postojale do poslednje promene zakona) za primenu MRS 19 i Odeljka 28 MSFI za MSP. Drugim rečima, svi obveznici primene MRS/MSFI su u obavezi da primenjuju i MRS 19, a obveznici primene MSFI za MSP su u obavezi da primenjuju Odeljak 28 ovog standarda.

3.3. Računovodstvo primanja kod privrednog subjekta

Nomenklatura klasa i sadržina računa za privredni sektor propisana je Pravilnikom o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike (u daljem tekstu: Pravilnik o kontnom okviru za privredne subjekte) koji se primenjuje počev od sastavljanja finansijskih izveštaja za 2014. godinu.

Velika pravna lica, pravna lica koja imaju obavezu sastavljanja konsolidovanih finansijskih izveštaja (matična pravna lica), javna društva, odnosno društva koja se pripremaju da postanu javna, za vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u finansijskim izveštajima, nezavisno od veličine, primenjuju MRS/MSFI (ZR, čl. 20).

Mala i srednja pravna lica za priznavanje, vrednovanje, prezentaciju i obelodanjivanje pozicija u finansijskim izveštajima, primenjuju MSFI za MSP. Izuzetno, srednja pravna lica mogu da odluče da primenjuju MRS/MSFI. U slučaju da se srednja pravna lica opredele da primenjuju MRS/MSFI dužna su da ih primenjuju u kontinuitetu, osim, ako postanu malo pravno lice (ZR, čl. 21).

Mikro i druga pravna lica (uključujući i preduzetnici) primenjuju Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima za mikro i drugih pravnih lica (dalje: Pravilnik za mikro i druga pravna lica). Izuzetno, mikro i druga pravna lica nezavisno od veličine, mogu da odluče da primenjuju MSFI za MSP. U slučaju da se opredele za primenu MSFI za MSP, dužna su da primenjuju MSFI za MSP u kontinuitetu (ZR, čl. 22).

Rezervisanja po MRS 19 za dugoročna primanja odnosno primanja po prestanku zaposlenja odnose se prevashodno na privredne subjekte koji primenju u potpunosti MSFI/MRS odnosno MSFI za MSP. Međutim, iako mikro i druga pravna lica nemaju propisanu obavezu uvođenja rezervisanja, u određenim situacijama, shodno opštim načelima računovodstva i ova

pravna lica trebaju primenjivati alikvotnu raspodelu budućih efekata iniciranih prošlim uslugama i događajima (npr. u slučaju definisanja plana primanja prilikom ukidanja radnog mesta u procesu restrukturiranja).

U skladu sa Okvirom za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja, uvek treba ceniti da li su iznosi rezervisanja materijalno značajni u meri da njihovo izostavljanje dovodi do nerealnog iskazivanja periodičnog rezultata. Obzirom da prikupljanje, obrada i raščlanjivanje informacija o pozicijama rezervisanja takođe iziskuje troškove, ukoliko se proceni da troškovi dobijanja određene informacije prevazilaze koristi, takva informacija nema ekonomsku opravdanost.

3.3.1. Računovodstvo kratkoročnih primanja kod privrednog subjekta

Za knjiženje rashoda po osnovu troškova ličnih primanja za zaposlene u privrednim društvima predviđena je grupa računa 52, u okviru Pravilnika o kontnom okviru za privredne subjekte.

S obzirom da su klase računa u pomenutom pravilniku razvijene istovetno redosledu klasa u Bilansu stanja i Bilansu uspeha za privredna društva, zadrage i preduzetnike, da je klasa devet zasebno odvojena i u sebi sadrži račune koji omogućuju zatvoreni sistem knjigovodstva kao i račune koji povezuju ovu klasu sa pojedinim računima ostalih klasa, da su računi za obuhvatanje prihoda i rashoda (i računi troškova primanja) po nazivu ekvivalentni prirodi i vrstama nastanka poslovnih promena, da su u pravilniku propisani i računi za preuzimanje promena i stanju zaliha sa računa u okviru klase devet, zaključuje se da Pravilnik o kontnom okviru za privredne subjekte predstavlja bilansni kontni okvir koji utvrđivanje periodičnog rezultata zasniva na metodi ukupnih troškova. Radi dobijanja bližih informacija u vezi sa troškovima primanja po organizacionim celinama, fazama poslovnih procesa i segmentima proizvoda, predviđeni su računi o mestima i nosiocima troškova u okviru klase devet (Škarić Jovanović, 2009, str. 74).

Saobrazno paragrafu 10 MRS 19, za sva kratkoročna primanja zaposlenih priznaje se rashod u periodu u kojem je zaposleni izvršio svoju uslugu, odnosno u periodu u kojem je radio. Prema paragrafu 17 MRS 19, entitet treba da prizna očekivani trošak kao učešće u dobiti i isplatu bonusa, za period u kojem je zaposleni radio, pod uslovom da taj entitet ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obavezu da izvrši takve isplate kao rezultat takvih događaja i da se može utvrditi pouzdana procena takve obaveze, dok paragraf 20 MRS 19, ukazuje da treba odrediti iznos koji će biti isplaćen pre nego što se finansijski izveštaji odobre za objavljivanje.

Isplata zarade po osnovu doprinosa zaposlenog poslovnom uspehu poslodavca (nagrada, bonus i sl.) računovodstveno se evidentira kao rashod perioda u kome je zaposleni radio, a u korist obaveze, bez obzira na to kada će ta zarada biti isplaćena. Na isti način postupaju i entiteti koji primenjuju MSFI za MSP odnosno i mikro i druga pravna lica.

Primer za knjiženje kratkoročnih primanja

Entitet je obračunao, pre kraja obračunskog perioda, utvrđivanja godišnjeg dobitka i usvajanja godišnjeg finansijskog izveštaja, za deset zaposlenih koji su radili odnosno privremeno

odsustvovali u posmatranom mesecu, zarade, dodatke na zaradu, naknade zarada na teret poslodavca, nagrade i bonuse, gde nakon primene propisa o stopama poreza, doprinosa, i neoporezivih iznosa, sva primanja iznose bruto 1.000.000 dinara (neto sa porezima i doprinosima na teret zaposlenog). Zarade će se isplatiti zaposlenima na njihove tekuće račune u bankama.

Saglasno MRS 19, troškovi ovih primanja se knjiže kao rashod u posmatranom mesecu obzirom da su tada zaposleni radili odnosno delimično odsustvovali, bez obzira da li će isplata biti izvršena u posmatranom ili narednom mesecu.

Tabela 5. Rekapitulacija obračuna kratkoročnih primanja

Red. br.	O p i s	Zarade i naknade zarada u primeru se nalaze između najniže i najviše osnove doprinosa
1.	Broj zaposlenih radnika	10
2.1.	Plate po osnovu cene rada	500.000
2.2.	Dodatak za rad duži od punog radnog vremena (prekovremeni rad)	70.000
2.3.	Dodatak za rad na dan državnog i verskog praznika	30.000
2.4.	Dodatak za rad noću	60.000
2.5.	Dodatak za vreme provedeno na radu (minuli rad)	200.000
2.6.	Bonusi i nagrade	100.000
2.7.	Bolovanje do 30 dana	40.000
2.	Ukupna bruto zarada za mesec (od red. br. 2.1. do red. br. 2.7.)	1.000.000
3.	Bruto minimalna zarada za 04.2016	27.343
4.	Najniža mesečna osnovica za plaćanje doprinosa po zaposlenom	22.449
5.	Najviša mesečna osnovica za plaćanje doprinosa po zaposlenom	306.395
6.	Osnovica doprinosa (iznos pod red. br. 2)	1.000.000
7.	Poresko oslobođenje po zaposlenom	11.604
8.	Osnovica za porez (red. br. 2. – red. br. 7. x red. br. 1.)	883.960
9.1.	Porez na zarade (red. br. 8. × 10%)	88.396
9.2.	Doprinosi za PIO (red. br. 6. x 14%)	140.000
9.3.	Doprinosi za zdravstveno osiguranje (red. br. 6. × 5.15%)	51.500
9.4.	Doprinosi za nezaposlenost (red. br. 6. × 0.75%)	7.500
9.	Uk. porez i dopr. na teret zarade zaposlenih (od red. br. 9.1. do red. br. 9.4.)	287.396
10.	Neto zarada radnika (red. br. 2. – red. br. 9.)	712.604
11.1.	Obaveze prema sindikatu (red. br. 11. × 1.0%)	7.126
11.2.	Obaveze - alimentacija	30.000
11.3.	Obaveze - administrativna zabrana	100.000

Red. br.	O p i s	Zarade i naknade zarada u primeru se nalaze između najniže i najviše osnovice doprinosa
11.	Ukupne obaveze iz neto zarada zaposlenih (red. br. 11.1. do 11.3.)	137.126
12.	Neto za isplatu zaposlenima (red. br. 10. – red. br. 11.)	575.478
13.1.	Doprinos za PIO na teret poslodavca (red. br. 6. × 12%)	120.000
13.2.	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret poslodavca (red. br. 6. × 5.15%)	51.500
13.3.	Doprinos za nezaposlenost na teret poslodavca (red. br. 6. × 0.75%)	7.500
13.	Doprinosi na teret poslodavca (od 13.1. do 13.3.)	179.000
14.	Svega sredstva za zarade (red. br. 2 + red. br. 13)	1.179.000

Tabela 6. Knjiženje po obračunu kratkoročnih primanja

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
520		Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	1.000.000,00	
	450	Obaveze za neto zarade i naknade zarada. osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova		712.604,00
	451	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog		88.396,00
	4521	Obaveze za doprinos za PIO na teret zaposlenog		140.000,00
	4522	Obaveze za doprinos za zdravstvo na teret zaposlenog		51.500,00
	4523	Obaveze za doprinos za nezaposlenost na teret zaposlenog		7.500,00
1) Za obračunate troškove kratkoročnih primanja				
521		Troškovi doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca	179.000,00	
	4531	Obaveza za doprinos za PIO na teret poslodavca		120.000,00
	4532	Obaveza za doprinos za zdravstvo na teret poslodavca		51.500,00
	4533	Obaveza za doprinos za nezaposlenost na teret poslodavca		7.500,00
2) Za obračun doprinosa na teret poslodavca				
450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknada zarada koje se refundiraju	137.126,04	

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
	4691	Ostale obaveze - članarina sindikata		7.126,04
	4692	Ostale obaveze - alimentacija		30.000,00
	4693	Ostale obaveze - administrativna zabrana		100.000,00
3) Za obračun ostalih obaveza				

Tabela 7. Knjiženje isplata po izvodu sa tekućeg računa

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada, osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova	575.477,96	
451		Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	88.396,00	
4521		Obaveze za doprinos za PIO na teret zaposlenog	140.000,00	
4522		Obaveze za doprinos za zdravstvo na teret zaposlenog	51.500,00	
4523		Obaveze za doprinos za nezaposlenost na teret zaposlenog	7.500,00	
4531		Obaveza za doprinos za PIO na teret poslodavca	120.000,00	
4532		Obaveza za doprinos za zdravstvo na teret poslodavca	51.500,00	
4533		Obaveza za doprinos za nezaposlenost na teret poslodavca	7.500,00	
4691		Ostale obaveze - članarina sindikata	7.126,04	
4692		Ostale obaveze - alimentacija	30.000,00	
4693		Ostale obaveze - administrativna zabrana	100.000,00	
	241	Tekući (poslovni računi)		1.179.000,00
1) Za izmirenje obaveza				

U situacijama kada zaposleni u organizacionom delu preduzeća, zbog obaveze da proizvedu određenu količinu proizvoda ili usluga do ugovorenog roka, ne iskoriste godišnji odmor u tekućem obračunskom periodu pa svoje pravo prenesu u naredni, usled nerazdvojenosti knjigovodstvenog obuhvatanja troškova zarade od troškova naknade za korišćenje godišnjeg odmora (obe kategorije se u finansijskom knjigovodstvu knjiže u okviru konta 520) može doći do nerealnog iskazivanja ukupnih troškova zarade po jedinici gotovog proizvoda (ili usluge) u tekućem i narednom obračunskom periodu.

Naime, ako zaposleni koji radi 11 meseci a jedan mesec koristi godišnji odmor, standardno proizvede jedan proizvod u toku meseca, ukoliko je mesečni trošak zarade za zaposlenog u visini

100 novčanih jedinica, onda je u jednom obračunskom periodu u trajanju 12 meseci zaposleni proizveo 11 gotovih proizvoda za trošak od 1200 novčanih jedinica (n. j.). Ukoliko lice u drugom obračunskom periodu bude radilo 12 meseci i proizvede 12 gotovih proizvoda, pa onda u trećem obračunskom periodu iskoristi pored redovnog godišnjeg odmora i odsustvo usled prenetog prava iz prošlog perioda, onda će se pokazati, posmatrajući periodičnu cenu koštanja radne snage i periodično proizvedene gotovo proizvode, da je cena koštanja po jedinici proizvoda bila najniža u drugom obračunskom periodu (1200 n.j./12) a najveća u trećem obračunskom periodu (1200 n. j./10), pa se usled neupućenosti može izvući zaključak da je zaposleni najefikasnije radio u drugom obračunskom periodu. U stvarnosti, zaposleni je standardno proizvodio za mesec dana jedan gotov proizvod, te je faktički cena koštanja po jedinici proizvoda ostala nepromenjena.

Da bi se računovodstveno evidentiranje uskladilo sa stvarnim tokom vrednosti, potrebno je da se u drugom obračunskom periodu pored troškova zarade od 1200 n.j. iskaže dodatan trošak zarade od 109,091 n.j. (1200 / 11) i obaveza za naredni period (pasivno vremensko razgraničenje) u visini 109,091 n. j. U trećem obračunskom periodu bi se iskazao rashod od 1090,909 n. j. (1200 – 109,091) i dodatno bi se isplatila obaveza od 109,091 n. j. čime bi se ukinulo pasivno vremensko razgraničenje. Knjiženje dodatnog rashoda izvršilo bi se preko računa 520, dok bi se pasivno razgraničenje troškova zarade sproveo preko računa 467.

Tabela 8. Knjiženje cene koštanja u drugom obračunskom period bez poreskih olakšica i bez troškova doprinosa na teret poslodavca

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
520		Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	1.200,00	
	450	Obaveze za neto zarade i naknade zarada. osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova		841,20
	451	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog		120,00
	452	Obaveze za doprinose na teret zaposlenog		238,80
1) Za obračunate troškove zarade u drugom obračunskom periodu				
520		Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	109,09	
	467	Obaveze za kratkoročna rezervisanja		109,09
1a) Za obračun pasivnog vremensko razgraničenja u drugom obračunskom periodu				
450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada. osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova	841,00	
451		Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	120,00	
452		Obaveze za doprinos za PIO na teret zaposlenog	238,80	
	241	Tekući (poslovni računi)		1200,00
2) Izmirenje obaveza po osnovu troškova zarada u drugom obračunskom peirodu				

Tabela 9. Knjiženje cene koštanja u trećem obračunskom periodu bez poreskih olakšica i bez troškova doprinosa na teret poslodavca

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
520		Troškovi zarada i naknada zarada (bruto)	1090,91	
	450	Obaveze za neto zarade i naknade zarada. osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova		841,20
	451	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog		120,00
	452	Obaveze za doprinose na teret zaposlenog		238,80
1) Za obračunate troškove zarade u trećem obračunskom periodu				
467		Obaveze za kratkoročna rezervisanja	109,09	
	450	Obaveze za neto zarade i naknade zarada. osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova		76,47
	451	Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog		10,91
	452	Obaveze za doprinose na teret zaposlenog		21,71
1a) Ukidanje pasivnog vremensko razgraničenja				
450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada. osim naknada zarada koje se refundiraju na teret fondova	841	
451		Obaveze za porez na zarade i naknade zarada na teret zaposlenog	120	
452		Obaveze za doprinos za PIO na teret zaposlenog	238,80	
	241	Tekući (poslovni računi)		1200
2) Izmirenje obaveza po osnovu zarada i doprinosa u trećem obračunskom peirodu				

3.3.2. Računovodstvo primanja po prestanku zaposlenja kod privrednih subjekata

Primanja po prestanku zaposlenja predstavljaju dugoročno neizvestan i kompleksan način procenjivanja i knjigovodstvenog obuhvatanja budućih koristi za zaposlenog po osnovu rada u prethodnom i tekućem periodu. MRS 19 zahteva da se kroz poziciju rezervisanja ovih primanja ugrade različiti aspekti tokova vrednosti koji bi podrazumevali: (1) trošak tekućeg rada zaposlenog (povećanje sadašnje vrednosti budućih koristi za lice po osnovu njegovog rada u tekućem periodu), (2) kamatu na ranije opredeljena rezervisanja po osnovu rada lica u prošlom periodu, (3) eventualne troškove prošlih usluga (retroaktivna promena u načinu određivanja visine sadašnje vrednosti budućih koristi za zaposlenog po osnovu rada u prošlom periodu), (4) aktuarske dobitke ili gubitke i/ili (5) dobitke ili gubitke po izmirenju obaveze u tekućoj godini.

Troškovi tekućih i prošlih usluga, kamate, gubici i dobiti po namirenju, iskazuju se unutar bilansa uspeha perioda u kojem nastaju. Aktuarski dobiti ili gubici priznaju se, kod privrednih subjekata koji u potpunosti primenjuju MRS/MSFI, po računu 331 - Aktuarski dobiti ili gubici po osnovu planova definisanih primanja u okviru klase 33 gde se efekti revalorizacije uključuju u Izveštaj o ostalom rezultatu u skladu sa MRS 1 – Prezentacija finansijskih izveštaja. Kod pravnih lica koja primenjuju MSFI za MSP postoji mogućnost izbora, da se aktuarski dobiti ili gubici evidentiraju preko računa 331, ili preko računa 545 – Troškovi rezervisanja odnosno 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih i kratkoročnih rezervisanja.

Nakon utvrđivanja visine obaveza za buduće isplate primanja po prestanku zaposlenja, za početan iznos rezervisanja zadužuje se račun 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina, odnosno, ukoliko nema dovoljno sredstava, račun 350 - Gubitak ranijih godina, a u korist računa 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih. Sukcesijom obračunskih perioda ponovo se odmeravaju rezervisanja za otpremnine po svakom planu primanja, pa se u slučaju povećanja zadužuje račun 545 – Troškovi rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, a odobrava račun 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih. U slučaju smanjenja, zadužuje se račun 404 uz odobrenje računa 678. Što se tiče aktuarskih efekata, kod pravnog lica koje primenjuje MRS/MSFI aktuarski dobiti ili gubici knjiže se preko konta 331.

U trenutku isplate sredstava po osnovu obaveze za koju je prethodno izvršeno rezervisanje, odliv novčanih sredstava se ne bilansira ponovo kao rashod, već se knjiženje sprovodi zaduženjem računa 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, a u korist odgovarajućeg računa obaveza (shodno kategoriji pripadanja) odnosno na odgovarajućem kontu novčanih sredstava (u nekim slučajevima i na kontu zaliha) u zavisnosti od prirode rezervisanja, uzroka nastale obaveze i kako je obaveza realizovana. Neiskorišćeni iznos rezervisanja (po svakom zaposlenom) ukida se u korist računa 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja, dok ukidanje priznatih aktuarskih dobitaka i gubitaka na računu 331 se vrši direktno preko kapitala (računa 340).

Takođe, evidentiranje primanja zaposlenih u skladu sa MRS 19 prouzrokuje i priznavanje odloženih poreskih sredstava (privremene poreske razlike) na računu 288 - Odložena poreska sredstva u iznosu od 15% od obaveze (Zakon o porezu na dobit preduzeća, čl. 39 st. 2). Ovde se javljaju privremene poreske razlike iz razloga što se rashodi po osnovu rezervisanja za ove namene u istom iznosu priznaju i za računovodstvene i za poreske svrhe, ali u različitim periodima. Po računovodstvenim propisima rashod se priznaje u momentu rezervisanja, a po poreskim propisima u momentu korišćenja (isplate) ili u momentu ukidanja rezervisanja.

Primer računovodstvenog obuhvatanja primanja po prestanku zaposlenja

Kao primer primanja nakon prestanka zaposlenja, razmotriće se računovodstveni tretman otpremnina prilikom odlaska u penziju. Opštim aktom kod poslodavca regulisano je da se bruto otpremnina isplaćuje u trostrukom iznosu prosečne bruto zarade kod poslodavca u poslednjem mesecu prethodnog obračunskog perioda. Radi definisanja plana primanja na dan bilansiranja, uzeta je pretpostavka za pet zaposlenih u preduzeću koje primenjuje MSFI za MSP po sledećem:

Prikaz 1: Pretpostavke na dan bilansiranja 31.12.2015

Datum procene rezervisanja	31.12.2015
Diskontna stopa	10%
Očekivana godišnja stopa rasta prosečne zarade kod poslodavca	2,9%
Očekivana fluktuacija zaposlenih iz preduzeća	0%
Stopa smrtnosti zaposlenih u posmatranom periodu	0%
Bruto otpremnina po osnovu odlaska u penziju u visini tri prosečne zarade po zaposlenom kod poslodavca za decembar 2015	150.000

U praksi se koriste različite metodologije utvrđivanja diskontne stope. Često se koristi referentna kamatna stopa Narodne banke Srbije, i pored toga što ne zadovoljava sve kriterijume,. U proteklih nekoliko godina referentna kamatna stopa NBS se kretala od 18% do 8%. U primeru je određena diskontna stopa 10%.

Tabela 10: Plan primanja na dan bilansiranja 31.12.2015

Zaposleni	Datum zaposlenja kod poslodavca	datum procene rezervisanja	Datum ispunjenja uslova za penziju	broj ostvarenih godina kod poslodavca (kolona 3 – kolona 2)	broj godina od zaposlenja kod poslodavca do penzije (kolona 4 – kolona 2)	procenat ostvarene otpremnine (kolona 5 / kolona 6)	Nediskontovani iznos zarađene bruto otpremnine na dan rezervisanja (150.000 x kolona 7)	Broj godina od datuma rezervisanja do penzije (kolona 6 – kolona 5)	projektovani iznos zarađenog dela otpremnine kolona 8 x (1,029) ^{kolona 9}	Sadašnja vrednost zarađenog udela otpremnine kolona 10 / (1,10) ^{kolona 9}
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Zaposleni 1	1.5.1986	31.12.2015	30.4.2016	29,6667	30,0000	0,9889	148.333	0,3333	149.753,58	145.071
Zaposleni 2	18.9.2001	31.12.2015	30.6.2021	14,2884	19,7856	0,7222	108.324	5,4973	126.757,74	75.063
Zaposleni 3	23.9.1997	31.12.2015	9.1.2027	18,2747	29,2993	0,6237	93.558	11,0247	128.220,74	44.835
Zaposleni 4	1.12.2012	31.12.2015	10.8.2047	3,0833	34,6941	0,0889	13.331	31,6107	32.909,07	1.618
Zaposleni 5	1.4.2010	31.12.2015	30.04.2036	5,7500	26,0833	0,2204	33.067	20,3333	59.134,64	8.515
UKUPNO										275.102

Pored procenjenog iznosa za rezervisanje, potrebno je imati u vidu i odložena poreska sredstva koja nastaju kao posledica nepriznavanja rashoda za otpremnine u poreskom bilansu u periodu kada su ti rashodi uključeni u bilans uspeha, već u periodu kada će biti isplaćena otpremnina. Takođe, u slučaju propisivanja (opštim aktom poslodavca) visine otpremnine u iznosu većem od osnovice za oporezivanje (članom 9. stav 1. tačka 18. Zakona o porezu na dohodak u vezi sa članom 119. stav 1. tačka 1. Zakona o radu propisan je neoporeziv iznos za otpremnine prilikom odlaska u penziju u visini dve prosečne zarade po zaposlenom isplaćene u Republici Srbiji), potrebno je rezervisati (i diskontovati) buduće iznose poreza na otpremninu, što se praktično može izvesti kroz poziciju rezervisanja za otpremnine (iznos rezervisanja će sadržati diskontovani neto iznos za isplatu licu i porez, što je prikazano u tabeli 10 u koloni 11).

Prikaz 2. Obračun poreza i neto iznosa iz bruto otpremnine

1.	Neto otpremnina	145.492,16
2.	Neoporeziv iznos (dve prosečne zarade u Republici) ⁴	121.826,00
3.	Iznos na koji se plaća porez (r. br. 1. - r. br. 2).	23.666,16
4.	Bruto iznos na koji se plaća porez (r. br. 3 x 1,19047619).	28.174,00
5.	Normirani troškovi (r. br. 4. x 20%)	5.634,80
6.	Oporeziv iznos (r. br. 4 - r. br. 5)	22.539,20
7.	Porez na dohodak građana (r. br. 6. x 20%)	4.507,84
8.	Bruto otpremnina	150.000,00

Nakon završenog proračuna, knjiženje početnog iznosa rezervisanja sprovede se na sledeći način:

Tabela 11: Knjiženje početnog iznosa rezervisanja

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
340		Neraspoređeni dobitak ranijih godina	275.102	
	404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		275.102
288		Odložena poreska sredstva	41.265 ⁵	
	340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		41.265
1) Formiranje pozicije rezervisanja i odloženih poreskih sredstava				

⁴ Na dan 31.12.2015. godine poznata je prosečna zarada za novembar 2015 u iznosu 60.913 („Sl. glasnik RS“, br. 109/2015)

⁵ $275.102 \times 0,15 = 41.265$ (Zakon o porezu na dobit preduzeća, čl. 39 st. 2)

U toku godine, u skladu sa planom primanja, za zaposlenog pod rednim brojem jedan isplaćena je otpremnina prvog maja 2016. godine, u bruto iznosu 150.000 dinara.

Prikaz 3. Korekcija obračuna otpremnine

1.	Neto otpremnina	146.169,28
2.	Neoporeziv iznos (dve prosečne zarade u Republici)	126.058,00 ⁶
3.	Iznos na koji se plaća porez - neto (r. br. 1. - r. br. 2).	20.111,28
4.	Bruto iznos na koji se plaća porez (r. br. 3 x 1,19047619).	23.942,00
5.	Normirani troškovi (r. br. 4. x 20%)	4.788,40
6.	Oporeziv iznos (r. br. 4 - r. br. 5)	19.153,60
7.	Porez na dohodak građana (r. br. 6. x 20%)	3.830,72
8.	Bruto otpremnina	150.000,00

Kako je rashod po osnovu otpremnine ranije priznat u visini procenjenog rezervisanja, nakon isplate otpremnine izvršice se ukidanje rezervisanja za zaposlenog, po sledećem:

Tabela 12: Realizacija dela rezervisanja

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
2	3	4	5	6
404		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	145.071	
529		Ostali lični rashodi i naknade	4.929	
	463	Obaveze prema zaposlenima		146.169,28
	489	Obaveze za ostale poreze i doprinose		3.830,72
1) Obaveza za isplatu otpremnine				
463		Obaveze prema zaposlenima	146.169,28	
489		Obaveze za ostale poreze i doprinose	3.830,72	
	241	Tekući (poslovni) računi		150.000
2) Isplata otpremnine				

Kod računovodstvenog tretmana odloženih poreskih sredstava koje nastaju usled razlika u principu bilansiranja rashoda u poreskom u odnosu na računovodstveni bilans, ne mora se voditi računa o svakom doknjižavanju prilikom realizacije (ukidanja) rezervisanja, već se iznos

⁶ Prilikom isplate otpremnine prvog maja 2016, primenjivala se prosečna zarada isplaćena po zaposlenom u R. Srbiji u martu 2016. godine u iznosu 63.029 ("Sl. glasnik RS", br. 100/2016). Neoporeziv iznos = 2 x 63.029

odloženog poreskog prihoda (ili rashoda) može utvrditi na osnovu stanja i prometa na računu rezervisanja (račun 404 – analitika za otpremnine), gde bi odloženi poreski rashod/prihod bio jednak umnošku promene salda na računu 404 i stope poreza na dobit.

Na kraju obračunskog perioda (u ovom primeru - na dan 31.12.2016. godine), potrebno je izračunati novu „zarađenu“ jedinicu prava zaposlenih na deo buduće otpremnine po osnovu rada u tekućem periodu, kao i ponovno odmeriti vrednost ranijih rezervisanja odnosno upotrebljenih parametara koji se često razlikuju u odnosu na prethodni obračun. Takođe, neka je poslodavac opštim aktom promenio utvrđivanje bruto otpremnine u visini četvorostrukog iznosa prosečne zarade po zaposlenom za poslednji mesec prethodnog obračunskog perioda.

Prikaz 4. Pretpostavke na dan 31.12.2016. godine

Datum procene rezervisanja	31.12.2016
Diskontna stopa	10%
Revidirana očekivana godišnja stopa rasta prosečne zarade kod poslodavca	4,6%
Očekivana fluktuacija zaposlenih iz preduzeća	0%
Stopa smrtnosti zaposlenih u posmatranom periodu	0%
Bruto otpremnina po osnovu odlaska u penziju u visini četiri prosečne zarade kod poslodavca	205.800 ⁷

Tabela 13: Plan primanja na dan bilansiranja 31.12.2016. godine

Zaposleni	Datum zaposlenja kod poslodavca	datum procene rezervisanja	Datum odlaska u penziju	broj ostvarenih godina kod poslodavca (kolona 3 – kolona 2)	broj godina od zaposlenja kod poslodavca do penzije (kolona 4 – kolona 2)	procenat ostvarene otpremnine (kolona 5 / kolona 6)	Nediskontovani iznos zarađene bruto otpremnine (205.800 x kolona 7)	Broj godina od datuma rezervisanja do penzije (kolona 6 – kolona 5)	projektovani iznos zarađenog dela otpremnine kolona 8 x (1,046) ^{kolona 9}	Sadašnja vrednost zarađenog udela otpremnine kolona 10 / (1,10) ^{kolona 9}
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Zaposleni 1 ⁸	lice je otišlo u penziju i isplaćena mu je otpremnina									
Zaposleni 2	18.9.2001	31.12.2016	30.6.2021	15,2883	19,7856	0,7727	159.021	4,4974	194.668	126.805
Zaposleni 3	23.9.1997	31.12.2016	9.1.2027	19,2746	29,2993	0,6579	135.386	10,0247	212.507	81.738
Zaposleni 4	1.12.2012	31.12.2016	10.8.2047	4,0833	34,6941	0,1177	24.222	30,6107	95.959	5.188
Zaposleni 5	1.4.2010	31.12.2016	30.4.2036	6,7500	26,0833	0,2588	53.258	19,3333	127.057	20.125
UKUPNO										233.856

⁷50.000 x 1,029 x 4 = 205.800.

⁸Za zaposlenog pod rednim brojem jedan je isplaćena otpremnina u 2016. godini, te je isti isključen iz plana budućih primanja na dan 31.12.2016. godine

Nakon proračuna, rekapitulacija novog iznosa za knjiženje rezervisanja za otpremnine radi odlaska u penziju na dan 31.12.2016. godine, sastojala bi se po pozicijama:

Prikaz 5: Kalkulacija novog iznosa rezervisanja

Red. br.	OPIS	Iznos
1.	Obračunato rezervisanje na dan 31.12.2016	233.856
2.	Iznos rezervisanja na dan 31.12.2015	275.102
3.	Ukinuta rezervisanja po osnovu isplate otpremnina u 2016. godini uključenih u plan primanja na dan bilansiranja 31.12.2015. godine	145.071
4.	Povećanje (ili smanjenje) obaveze za rezervisanje rbr. 1 - (rbr. 2 – rbr. 3)	103.825

Dakle, obaveza za rezervisanja po osnovu otpremnina usled odlaska u penziju se povećala, što se u situaciji kada se gubici po osnovu rezervisanja obuhvataju u okviru bilansa uspeha, knjigovodstveno evidentira preko računa 545 (a u slučaju smanjenja, odobrio bi se račun 678), na sledeći način:

Tabela 14: Obuhvatanje gubitka (ili dobitka) po osnovu rezervisanja preko bilansa uspeha

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
2	3	4	5	6
545		Troškovi rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	103.825	
	404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		103.825
1) Za doknjižavanje rezervisanja				

Promena u visini odloženih poreskih sredstava, izvešće se po osnovu razlike stanja na računu 404 na kraju u odnosu na početak godine:

Prikaz 6: Proračun promene odloženih poreskih sredstava

Iznos rezervisanja na početku obračunskog perioda	275.102
Ukinuta rezervisanja po osnovu isplate otpremnina u 2016. godini uključenih u plan primanja na dan bilansiranja 31.12.2015. godine	(145.071)
Doknjižavanje rezervisanja na dan 31.12.2016	103.825
Stanje rezervisanja na kraju obračunskog perioda	233.856
Razlika između krajnjeg i početnog stanja	(41.246)
Smanjenje (ukidanje) odloženih poreskih sredstava	(6.187)

Što će se knjigovodstveno prpratiti evidentiranjem po odgovarajućim kontima ekonomske klasifikacije:

Tabela 15: Knjiženje promene (smanjenja) odloženih poreskih sredstava

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
2	3	4	5	6
722		Odloženi poreski rashodi	6.187	
	288	Odložena poreska sredstva		6.187
1a) Ukidanje dela odloženog poreskog sredstva				

Sa druge strane, ukoliko se pravno lice po osnovu ranije usvojene računovodstvene politike opredelilo da primenjuje u potpunosti MRS/MSFI (uključujući i odredbe MRS 19), onda će aktuarske dobitke ili gubitke iskazivati po računu 331 u okviru ostalog sveobuhvatnog rezultata, umesto po računima u bilansu uspeha. Međutim, prethodno se moraju razgraničiti komponente neto promene rezervisanja.

Neto promena u poziciji rezervisanja na kraju obračunskog perioda (31.12.2016. godine) sadrži pored troškova tekućih usluga (aliquot deo rezervisanja za jedinicu buduće otpremnine zaposlenog po osnovu rada u tekućem periodu), još i kamate na raniji iznos rezervisanja, eventualni trošak prošlih usluga (zbog promene načina utvrđivanja rezervisanja kod poslodavca koje se odnosi i na zarađene jedinice otpremnine iz prethodnog perioda) i dobitke ili gubitke po osnovu promene parametara za procenjivanje budućih koristi odnosno sadašnjih vrednosti budućih koristi (tzv. aktuarski dobici ili gubici). Dodatno mogu nastati i gubici ili dobici po osnovu realizacije rezervisanja (kada je pripadajući deo rezervisanja za lice manji ili veći od stvarno isplaćenog iznosa otpremnine) ali se isto pripisuje kao rashod (ili prihod) perioda u kom je isplaćena otpremnina.

Radi određivanja troškova prošlih usluga, visina osnovice za otpremninu usled odlaska u penziju korišćena prilikom bilansiranja na dan 31.12.2015. godine, korigovaće se u skladu sa novim načinom utvrđivanja bruto otpremnina kod poslodavca, tj. umesto trostrukog iznosa prosečne zarade (150.000) za dan bilansiranja 31.12.2015. godine koristiće se četverostruki iznos prosečne zarade po zaposlenom u preduzeću (200.000).

Prikaz 7: Pretpostavke za izradu korigovanog plana primanja na dan 31.12.2015

Datum procene rezervisanja	31.12.2015
Diskontna stopa	10%
Očekivana stopa rasta zarade	2,9%
Očekivana fluktuacija zaposlenih iz preduzeća	0%
Stopa smrtnosti zaposlenih u posmatranom periodu	0%
Bruto otpremnina po osnovu odlaska u penziju	200.000

Tabela 16 : Usklađen plan primanja budućih otpremnina na dan 31.12.2015

Zaposleni	Datum zaposlenja kod poslodavca	datum procene rezervisanja	Datum odlaska u penziju	broj ostvarenih godina kod poslodavca (kolona 3 – kolona 2)	broj godina od zaposlenja kod poslodavca do penzije (kolona 4 – kolona 2)	procenat ostvarene otpremnine (kolona 5 / kolona 6)	Nediskontovani iznos zaradene otpremnine na dan rezervisanja (200.000 x kolona 7)	Broj godina od datuma rezervisanja do penzije (kolona 6 – kolona 5)	projektovani iznos zaradenog dela otpremnine kolona 8 x (1,029) ^{kolona 9}	Sadašnja vrednost zaradenog udela otpremnine kolona 10 / (1,10) ^{kolona 9}
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Zaposleni 1	lice je otišlo u penziju i isplaćena mu je otpremnina, te se ne određuje retroaktivno visina rezervisanja									
Zaposleni 2	18.9.2001	31.12.2015	30.6.2021	14,2884	19,7856	0,7222	111.935	5,4973	130.983	77.565
Zaposleni 3	23.9.1997	31.12.2015	9.1.2027	18,2747	29,2993	0,6237	96.677	11,0247	132.495	46.330
Zaposleni 4	1.12.2012	31.12.2015	10.8.2047	3,0833	34,6941	0,0889	13.775	31,6107	34.006	1.671
Zaposleni 5	1.4.2010	31.12.2015	30.4.2036	5,7500	26,0833	0,2204	34.169	20,3333	61.106	8.799
UKUPNO										173.375

Tabela 17: Troškovi prošlih usluga (retrorazlike budućih bruto otpremnina usled odlaska u penziju zaposlenih po osnovu rada u prethodnom periodu uzrokovane promenom načina utvrđivanja osnovice za otpremnine

Zaposleni	Sadašnja vrednost ostvarene bruto otpremnine za zaposlenog na dan 31.12.2015. po osnovici 150.000	Sadašnja vrednost ostvarene bruto otpremnine na dan 31.12.2015 po osnovici 200.000	Trošak usluge iz prošlog perioda (kolona 3 – kolona 2) razlika > 0 uvećava potražni saldo na računu 404 za rezervisanja
1	2	3	4
Zaposleni 1	lice je otišlo u penziju i isplaćena mu je otpremnina		
Zaposleni 2	75.063	100.085	25.021
Zaposleni 3	44.835	59.780	14.945
Zaposleni 4	1.618	2.157	539
Zaposleni 5	8.515	11.353	2.838

Nakon izvođenja troškova prošlih usluga, u cilju utvrđivanja troškova tekućeg perioda usklađene iznose rezervisanja na dan 31.12.2015 potrebno je projektovati na dan 31.12.2016 uz uvažavanje očekivane stope rasta zarada određene na dan bilanisanja 31.12.2015, što će uvećati i osnovicu za bruto otpremninu.

Prikaz 8: Pretpostavke za projekciju usklađenih iznosa rezervisanja na dan 31.12.2016

Datum procene rezervisanja	31.12.2016
Diskontna stopa	10%
Očekivana stopa rasta zarade	2,9%
Očekivana fluktuacija zaposlenih iz preduzeća	0%
Stopa smrtnosti zaposlenih u posmatranom periodu	0%
Bruto otpremnina po osnovu odlaska u penziju	205.800 ⁹

Tabela 18: Plan primanja na dan 31.12.2016 po očekivanoj stopi rasta određenoj 31.12.2015

Zaposleni	Datum zaposlenja kod poslodavca	datum procene rezervisanja	Datum odlaska u penziju	broj ostvarenih godina kod poslodavca (kolona 3 – kolona 2)	broj godina od zaposlenja kod poslodavca do penzije (kolona 4 – kolona 2)	procenat ostvarene otpremnine (koloni 5 / kolona 6)	Nediskontovani iznos zarađene bruto otpremnine na dan rezervisanja (205.800 x kolona 7)	Broj godina od datuma rezervisanja do penzije (kolona 6 – kolona 5)	projektovani iznos zarađenog dela otpremnine kolona 8 x (1,029) ^{kolona 9}	Sadašnja vrednost zarađenog udela otpremnine 10 x (1,10) ^{kolona 9}
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Zaposleni 1	lice je otišlo u penziju i isplaćena mu je otpremnina									
Zaposleni 2	18.9.2001	31.12.2016	30.6.2021	15,2883	19,7856	0,7727	159.021	4,4974	180.838	117.796
Zaposleni 3	23.9.1997	31.12.2016	9.1.2027	19,2746	29,2993	0,6579	135.386	10,0247	180.316	69.356
Zaposleni 4	1.12.2012	31.12.2016	10.8.2047	4,0833	34,6941	0,1177	24.222	30,6107	58.110	3.142
Zaposleni 5	1.4.2010	31.12.2016	30.4.2036	6,7500	26,0833	0,2588	53.258	19,3333	92.559	14.661
UKUPNO										204.955

Tabela 19: Troškovi prošlih usluga, kamate, troškovi tekućih usluga i aktuarski gubitak

Zaposleni	Prvobitan iznos rezervisanja na dan 31.12.2015	Usklađen iznos rezervisanja na dan 31.12.2015	Projektovan iznos rezervisanja na dan 31.12.2016 po stopi rasta zarada na dan 31.12.2015	Iznos rezervisanja na dan 31.12.2016	Troškovi prošlih usluga (kolona 3 – kolona 2)	Kamata na usklađeni iznos rezervisanja (kolona 3 x 0,1)	Trošak tekućih usluga (kolona 4 – kolona 7 -kolona 3)	Aktuarski gubitak, za razlike >0 (kolona 5 – kolona 4)	Neto promena rezervisanja na dan 31.12.2016	Ukidanje rezervisanja
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Zaposleni 1	(145.071)	-	-	-	-	-	-	-		(145.071)
Zaposleni 2	75.063	100.085	117.796	126.805	25.021	10.008	7.703	9.009	51.742	0
Zaposleni 3	44.835	59.780	69.356	81.738	14.945	5.978	3.598	12.382	36.903	0
Zaposleni 4	1.618	2.157	3.142	5.188	539	216	769	2.046	3.571	0
Zaposleni 5	8.515	11.353	14.661	20.125	2.838	1.135	2.172	5.464	11.610	0
UKUPNO	275.102	173.375	204.955	233.856	43.344	17.337	14.243	28.901	103.825	(145.071)

⁹ 200.000 x 1,029 = 205.800

Dekomponovanjem sadašnje vrednosti rezultujuće obaveze za otpremnine u budućem periodu, preduzeće koje u skladu sa računovodstvenom politikom primenjuje u potpunosti odredbe MRS 19, može izvršiti adekvatna knjiženja uključujući i preko računa 331 - Aktuarski dobici ili gubici po osnovu planova definisanih primanja. Treba imati u vidu, da su u posmatranom izveštajnom periodu nastale ekonomske promene koje su istovremeno doprinele uvećanju stanja rezervisanja (četiri zaposlenih je zaradilo dodatnu jedinicu otpremnine i poslodavac je promenio način utvrđivanja otpremnine) kao i smanjenju rezervisanja (jednom zaposlenom je isplaćena otpremnina) odnosno usled promene aktuarskih pretpostavki nastao je aktuarski gubitak što uvećava rezervisanje. U ovom slučaju, kroz račun dobitka i gubitka 72 može se knjižiti rezultujući saldo uvećanja i smanjenja rezervisanja, odnosno na računu ostalog rezultata 33 može se knjižiti aktuarski gubitak, pri čemu preduzeće u skladu sa standardom 137. MRS 19 treba da obelodani u napomenama detaljno plan primanja sa raščlanjenim komponentama rezervisanja.

Tabela 20: Drugi način obuhvatanja gubitaka (ili dobitaka) po osnovu rezervisanja za otpremnine usled odlaska u penziju preko računa za iskazivanje ostalog rezultata

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
2	3	4	5	6
545		Troškovi rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	74.924	
331		Aktuarski gubitak	28.901	
	404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		103.825
1) Doknjižavanje rezervisanja i aktuarskog gubitka				

Kako se potražni saldo na računu 404 u posmatranom izveštajnom periodu smanjio, potrebno je takođe korigovati visinu odloženih poreskih sredstava, srazmerno razlici između stanja na kraju izveštajnog perioda u odnosu na stanje na početku perioda po pomenutom računu. I u ovoj situaciji mogu se odabrati dve opcije za knjigovodstveno evidentiranje promene.

Tabela 21: Opcija obuhvatanja promene (smanjenja) stanja odloženih poreskih sredstava preko računa dobitka i gubitka 72

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
2	3	4	5	6
722		Odloženi poreski rashodi	6.187	
	288	Odložena poreska sredstva		6.187
1a) Ukidanje dela odloženog poreskog sredstva				

Tabela 22 : Opcija obuhvatanja promene (smanjenja) stanja odloženih poreskih sredstava preko računa 331 – Aktuarski dobitak ili gubitak

Konto		OPIS	Iznos	
duguje	potražuje		duguje	potražuje
2	3	4	5	6
722		Odloženi poreski rashodi	1.852	
331		Aktuarski gubitak	4.335	
	288	Odložena poreska sredstva		6.187
1a) Ukidanje dela odloženog poreskog sredstva				

Pored privremenih razlika između visine poreskih rashoda i obaveza u računovodstvenom bilansu u odnosu na poreski bilans koje su pomenute u podtački 3.2.6, ukoliko zaposleni, kome je u planu primanja definisana isplata otpremnine u budućem periodu, napusti preduzeće, onda će stvarna obaveza za rezervisanje za to lice u periodu kada je otišlo biti anulirana, što će inicirati aktuarski dobitak i uvećać se računovodstvena osnovica za oporezivanje (ukoliko je ostvaren dobitak u posmatranom periodu). Pošto je rashod u vezi sa ovom pozicijom rezervisanja u periodu kada je bio obračunat istovremeno bio i isključen iz umanjenja osnovice za oporezivanje (u poreskom bilansu za odnosni period nije priznat ovaj rashod¹⁰) po istom je već plaćen deo poreza na dobitak. Da bi se sprečilo dupliranje obaveze u plaćanju poreza na dobitak po istom osnovu, u Poreskom bilansu predviđena je tačka 42. Prihodi po osnovu neiskorišćenih dugoročnih rezervisanja koja nisu bila priznata kao rashod u poreskom periodu u kome su izvršena, kao odbitna stavka koja će umanjiti računovodstvenu dobit – osnovicu za oporezivanje.

3.3.3. Računovodstvo ostalih dugoročnih primanja zaposlenih

Računovodstvo ostalih dugoročnih primanja zaposlenih, gde u privrednoj praksi Republike Srbije dominantnu zastupljenost imaju jubilarne nagrade, sprovodi se konceptualno isto kao i računovodstvo primanja nakon prestanka zaposlenja, uz izvesna pojednostavljenja, obzirom da po prirodi ova primanja nemaju toliko kompleksnih i neizvesnih promenljivih u obračunu i knjigovodstvenom obuhvatanju.

Bitno je napomenuti, prilikom određivanja rezervisanja za ova primanja kod privrednih subjekata koji primenjuju MRS 19, aktuarski efekti se iskazuju u okviru prihoda/rashoda perioda, dok kod entiteta koji primenjuju MSFI za MSP postoji mogućnost izbora, da se aktuarski gubici ili dobiti iskazuju preko računa u bilansu uspeha ili preko računa ostalog rezultata, što se uređuje aktom računovodstvene politike.

¹⁰U Poreskom bilansu ovaj iznos je upisan na rednom broju 16. Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa, obračunate a neisplaćene u poreskom periodu (kao stavka koja uvećava osnovicu za oporezivanje, dobijenu iz računovodstvene dobiti)

Saglasno navedenom, računovodstveni tretman ostalih dugoročnih primanja zaposlenih se neće posebno razmatrati u radu, obzirom da su principi i detalji već objašnjeni kod računovodstva primanja nakon prestanka zaposlenja.

3.3.4. Računovodstvo primanja po osnovu raskida radnog odnosa

U uslovima privređivanja u našem regionu, u procesu restrukturiranja entiteta, shodno odredbama MRS 19, moguća je obaveza kalkulisanja i iskazivanja rezervisanja za otpremnine za tehnološki višak po osnovu plana otpuštanja zaposlenih u budućem periodu. Ova rezervisanja kada se za to stvore uslovi, treba da iskazuju svi subjekti, nezavisno od toga da li primenjuju u potpunosti MRS/MSFI, MSFI za MSP ili Pravilnik za mikro pravna lica.

U praksi su ova primanja uglavnom kratkoročnog karaktera, te se obavezno rezervisanje po ovom osnovu vrši na teret rashoda tekućeg perioda a u korist obaveze za kratkoročna rezervisanja, odnosno na teret računa 549 – Troškovi ostalih rezerevisanja uz odobrenje računa 467 - Obaveze za kratkoročna rezervisanja.

Kako su mogući slučajevi restrukturiranja sa planom otpuštanja i isplate otpremnina i posle nekoliko obračunskih perioda, uz odgovarajuće pretpostavke potrebno je sastaviti dugoročni plan primanja gde bi se izračunati iznos rezervisanja evidentirao preko računa za dugoročna rezervisanja (potraživao bi račun 404) uz kontra stavku knjiženja na računu troškova u bilansu uspeha (dugovao bi račun 549).

3.4. Računovodstvo primanja kod budžetskih korisnika

Direktne korisnike budžetskih sredstava čine organi i organizacije Republike Srbije, odnosno organi i službe lokalne vlasti (Zakon o BS, čl. 2. st. 1. tač. 7) dok indirektne korisnike budžetskih sredstava čine pravosudni organi, budžetski fondovi, mesne zajednice, ustanove osnovane od strane Republike Srbije, odnosno lokalne vlasti, nad kojima osnivač, preko direktnih korisnika budžetskih sredstava, vrši zakonom utvrđena prava u pogledu upravljanja i finansiranja (Zakon o BS, čl. 2. st. 1. tač. 8).

Pravilnikom o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem (u daljem tekstu: Pravilnik o kontnom planu za budžetske korisnike) propisani su nomenklatura klasa i sadržina računa na kojima se evidentiraju plate i druga novčana primanja kod državnih organa i institucija, organizacija za obavezno socijalno osiguranje i drugih budžetskih korisnika. Za knjiženje rashoda po osnovu ličnih primanja (sve kategorije kratkoročnih i dugoročnih primanja) za zaposlene kod budžetskih korisnika predviđena je grupa računa 41 – Rashodi za zaposlene.

Struktura klasa kontnog plana prilagođena je organizaciji državnih organa i institucija sa ciljem celokupnog obuhvatanja svih finansijskih transakcija kod budžetskih korisnika. Dodatni cilj sastoji se u podršci u pripremi budžeta i pojedinačnih programskih, projektnih planova i planova aktivnosti, finansijskog izveštavanja i praćenja izvršenja budžeta, programa, projekata i aktivnosti.

Uvidom u klasifikaciju računa za obuhvatanje troškova primanja zaposlenih u Pravilniku o kontnom planu za budžetske korisnike može se uočiti, da su računi za rashode primanja zaposlenih kod budžetskih korisnika razvijeni subanalitički do šestocifrene oznake ekonomske klasifikacije. Formalno posmatrano, budžetski korisnici su u zakonskoj obavezi da detaljno evidentiraju informacije o vrstama troškova primanja. Međutim, kako u Pravilniku o kontnom planu za budžetske korisnike nema računa za pogonsko knjigovodstvo, budžetski korisnik ne može po računima iz pravilnika evidentirati troškove po mestima i nosiocima i izvesti podatke kao na primer, po kojim organizacionim delovima ili poslovnim aktivnostima troškovi primanja su bili najviši ili najniži, po kojim segmentima prihodovnih usluga je varijabilna cena koštanja plate bila najniža itd. Za dobijanje ovih detalja budžetski korisnik mora razviti sopstveni sistem računovodstva pored sistema računa iz Pravilnika o kontnom planu za budžetske korisnike.

Uredbom o budžetskom računovodstvu predviđena je gotovinska osnova za evidentiranje poslovnih promena kod budžetskih korisnika (uključujući i primanja za zaposlena i angažovana lica koja su izvršila rad za potrebe budžetskih korisnika). Razlog zbog kojeg je uveden gotovinski princip bilansiranja računovodstvenih kategorija u budžetskom računovodstvu ogleda se prevashodno u prioritonom održavanju tekuće, kratkoročne i dugoročne likvidnosti sistema konsolidovanog računa trezora Republike Srbije.

Za razliku od principa uzročnosti koji primenjuju privredni subjekti, budžetski korisnici prema gotovinskom principu iskazuju prihode i rashode (uključujući troškove plata i drugih primanja) u periodu kada su prihodi naplaćeni odnosno rashodi isplaćeni, što se često razlikuje u odnosu na periode kada su se dogodile poslovne promene koje su označile nastanak prihoda ili rashoda.

Posmatrajući knjiženje troškova plate kod budžetskih korisnika u odnosu na knjiženje troškova zarada kod privrednih subjekata, uobičajena je pojava zbog isplate plate mesečno unazad, da se priznati troškovi plata po osnovu rada zaposlenih kod budžetskog korisnika za period januar – decembar tekuće godine u stvari odnose na rad zaposlenih u periodu decembar prošle godine – novembar tekuće godine (rad u decembru će se isplatiti na teret budžeta za naredni period).

Dakle, pošto budžetski korisnici nemaju obavezu da rashode i prihode u svome knjigovodstvu objektiviraju u periodu kada su se dogodile aktivnosti koje su ih uzrokovale, onda periodični rezultat (suficit ili deficit) u finansijskim izveštajima budžetskih korisnika često nije podudaran aktivnostima koje su nastale i uzrokovale njegov rezultujući saldo, što znatno otežava objektivnu finansijsku analizu i donošenje adekvatnih upravljačkih odluka.

Budžetski korisnici nemaju obavezu procenjivanja i iskazivanja rezervisanja za buduće koristi svojih zaposlenih po osnovu rada u tekućem ili prošlom periodu, odnosno nemaju obavezu da se pridržavaju odredbi standarda MRS 19.

Ipak, nema smetnji da budžetski korisnici vode pomoćno knjigovodstvo (pored knjigovodstva propisanog Uredbom o budžetskom računovodstvu) u skladu sa obračunskom osnovom upravo u cilju boljeg razumevanja i razgraničenja prihoda i rashoda i njihovog vezivanja za period kada su nastali, radi objektivnijeg utvrđivanja periodičnog rezultata. Ukoliko se za potrebe internog izveštavanja finansijski izveštaji kod budžetskog korisnika vode prema obračunskoj osnovi, za potrebe pripreme eksternih izveštaja neophodno ih je svesti na gotovinsku

osnovu, što podrazumeva izvršenje određenih knjiženja, koji će kategorije prihoda i rashoda sa računa razgraničenja preneti na račune u okviru bilansa uspeha.

U budućem periodu, shodno Programu reforme upravljanja javnim finansijama 2016 - 2020. godine usvojenom od strane Vlade Srbije, planiran je prelazak budžetskog računovodstva na obračunski sistem računovodstvenog praćenja i finansijskog izveštavanja.

Primer knjiženja plate kod budžetskih korisnika

Budžetski korisnik je obračunao, za deset zaposlenih koji su radili odnosno privremeno odsustvovali u posmatranom mesecu, plate, dodatke na platu, naknade plate na teret poslodavca i novčane nagrade, gde nakon primene propisa o stopi poreza (Zakon o porezu na dohodak građana, čl. 16), stopama doprinosa (Zakon o doprinosima, čl. 44), neoporezivih iznosa (Zakon o porezu na dohodak građana, čl. 15a), najniže osnovice za plaćanje doprinosa (Zakon o doprinosima, čl. 36), najviše osnovice za plaćanje doprinosa (Zakon o doprinosima, čl. 41), minimalne zareda (Zakon o radu, čl. 111) sva primanja iznose bruto 1.000.000 dinara (neto sa porezima i doprinosima na teret zaposlenog). Plate će se isplatiti zaposlenima na njihove tekuće račune u bankama.

Tabela 23. Rekapitulacija obračuna plata, dodataka i naknada plate

Red. br.	O p i s	Zarade i naknade zarada u primeru se nalaze između najniže i najviše osnovice doprinosa odnosno iznad minimalne zarade
1.	Broj zaposlenih radnika	10
2.1.	Plate po osnovu cene rada	400.000
2.2.	Dodatak za rad duži od punog radnog vremena (prekovremeni rad)	70.000
2.3.	Dodatak za rad na dan državnog i verskog praznika	30.000
2.4.	Dodatak za rad noću	60.000
2.5.	Dodatak za vreme provedeno na radu (minuli rad)	150.000
2.6.	Terenski dodatak	100.000
2.7.	Bolovanje do 30 dana	40.000
2.8.	Naknada za korišćenje godišnjeg odmora	100.000
2.9.	Dodatak po osnovu učešća u posebnom projektu	50.000
2.	Ukupna bruto zarada radnika za mesec (red. br. od 2.1. do 2.9.)	1.000.000
3.	Bruto minimalna zarada	27.343
4.	Najniža mesečna osnovica za plaćanje doprinosa po zaposlenom	22.449
5.	Najviša mesečna osnovica za plaćanje doprinosa po zaposlenom	278.815

Red. br.	O p i s	Zarade i naknade zarada u primeru se nalaze između najniže i najviše osnovice doprinosa odnosno iznad minimalne zarade
6.	Osnovica doprinosa (iznos pod red. br. 2)	1.000.000
7.	Poresko oslobođenje po zaposlenom	11.604
8.	Osnovica za porez (red. br. 2. – red. br. 7. x red. br. 1.)	883.960
9.1.	Porez na zarade (red. br. 8. × 10%)	88.396
9.2.	Doprinos za PIO (red. br. 6. x 14%)	140.000
9.3.	Doprinos za zdravstveno osiguranje (red. br. 6. × 5.15%)	51.500
9.4.	Doprinos za nezaposlenost (red. br. 6. × 0.75%)	7.500
9.	Uk. porez i dopr. na teret zarade radnika (od red. br. 9.1. do 9.4.)	287.396
10.	Neto zarada radnika (red. br. 2. – red. br. 9.)	712.604
11.1.	Obaveze prema sindikatu (red. br. 10. × 1.0%)	7.126
11.2.	Obaveze - alimentacija	30.000
11.3.	Obaveze - administrativna zabrana	100.000
11.	Ukupne obaveze iz neto zarada zaposlenih (red. br. od 11.1. do 11.3.)	137.126
12.	Neto za isplatu zaposlenima (red. br. 10. – red. br. 11.)	575.478
13.1.	Doprinos za PIO na teret poslodavca (red. br. 6. × 12%)	1.000
13.2.	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret poslodavca (red. br. 6. × 5.15%)	51.500
13.3.	Doprinos za nezaposlenost na teret poslodavca (red. br. 6. × 0.75%)	7.500
13.	Doprinosi na teret poslodavca (red. br. od 13.1. do 13.3.)	179.000
14.	Svega sredstava za zarade (red. br. 3. + red. br. 13.)	1.179.000

Tabela 24. Knjiženje po obračunu troškova plata

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
131211		Obračunati neplaćeni rashodi	1.179.000	
	231111	Obaveze za neto plate i dodatke		575.478
	254911	Obaveze po sudskim i administrativnim zabranama		130.000
	254911	Obaveze za sindikalne članarine		7.126

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
	231211	Obaveze po osnovu poreza na plate i dodatke		88.396
	231311	Obaveze po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na plate i dodatke		140.000
	231411	Obaveze po osnovu doprinosa za zdravstveno osiguranje na plate i dodatke		51.500
	231511	Obaveze po osnovu doprinosa za nezaposlenost na plate i dodatke		7.500
	234111	Obaveze po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret poslodavca		1.000
	234211	Obaveze po osnovu doprinosa za zdravstveno osiguranje na teret poslodavca		51.500
	234311	Obaveze po osnovu doprinosa za slučaj nezaposlenosti na teret poslodavca		7.500
1) Za obračunate rashode i obaveze po osnovu neto plata, dodataka na platu i naknada plate, obustava, poreza, doprinosa na teret zaposlenog i doprinosa na teret poslodavca				
231111		Obaveze za neto plate i dodatke	575.478	
254911		Obaveze po sudskim i administrativnim zabranama	130.000	
254911		Obaveze za sindikalne članarine	7.126	
231211		Obaveze po osnovu poreza na plate i dodatke	88.396	
231311		Obaveze po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na plate i dodatke	140.000	
231411		Obaveze po osnovu doprinosa za zdravstveno osiguranje na plate i dodatke	51.500	
231511		Obaveze po osnovu doprinosa za nezaposlenost na plate i dodatke	7.500	
234111		Obaveze po osnovu doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret poslodavca	1.000	
234211		Obaveze po osnovu doprinosa za zdravstveno osiguranje na teret poslodavca	51.500	
234311		Obaveze po osnovu doprinosa za slučaj nezaposlenosti na teret poslodavca	7.500	
	121112	Tekući računi		1.179.000
2) Za isplatu obaveza po osnovu neto plata, dodataka na platu i naknada plate, obustava, poreza, doprinosa na teret zaposlenog i doprinosa na teret poslodavca				
411111		Plate po osnovu cene rada	400.000	

Konto		Opis	Iznos	
Duguje	Potražuje		Duguje	Potražuje
411112		Dodatak za rad duži od punog radnog vremena	70.000	
411113		Dodatak za rad na dan državnog i verskog praznika	30.000	
411114		Dodatak za rad noću	60.000	
411115		Dodatak za vreme provedeno na radu (minuli rad)	150.000	
411116		Terenski dodatak	100.000	
411117		Naknada zarade za vreme privremene sprečenosti za rad do 30 dana usled bolesti	40.000	
411118		Naknada zarade za vreme odsustvovanja sa rada na dan praznika koji je neradni dan, godišnjeg odmora, plaćenog odsustva, vojne vežbe i odazivanja na poziv državnog organa	100.000	
411119		Ostali dodaci i naknade zaposlenima	50.000	
412111		Doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje	1.000	
412211		Doprinos za zdravstveno osiguranje	51.500	
412311		Doprinos za nezaposlenost	7.500	
	131211	Obračunati neplaćeni rashodi		1.179.000
3) Za knjiženje troškova po osnovu plata, dodataka na platu, naknada plate i doprinosa na teret poslodavca				

Po istom principu, saobrazno načinu priznavanja troškova po osnovu plata, dodataka na platu, naknada plate i doprinosa na teret poslodavca, rashodi po osnovu primanja usled odlaska u penziju, dugoročnih primanja zaposlenih i primanja po osnovu raskida radnog odnosa u budžetskom računovodstvu bilansiraju se na teret perioda u kome su izvršene isplate primanja, drugačije od načela MRS 19.

Zbog primene gotovinskog principa bilansiranja, u budžetskom računovodstvu kod indirektnih budžetskih korisnika koji ostvaruju prihode na koje se plaća porez na dobit pravnih lica, ne postoje privremene poreske razlike po osnovu unapred plaćenog poreza ili odloženog plaćanja poreza na dobit pravnih lica.

4. OSVRT NA POSTOJEĆE METODE OBRAČUNA PLATE KOD BUDŽETSKIH KORISNIKA

Plata je osnovna kategorija primanja koju lice u radnom odnosu kod budžetskog korisnika zaradi po osnovu rada u uobičajenom kalendarskom razdoblju od mesec dana. Računovodstveno posmatrano, plata je rashod u bruto iznosu koji pored iznosa za isplatu licu inkorporira i sumu poreza i doprinosa na teret zaposlenog koji su uključeni u platu, pri čemu, pored plate nastaje i rashod po osnovu doprinosa na teret poslodavca.

Trenutno, za obračun i isplatu plata zaposlenih kod budžetskih korisnika primenjuje se veliki broj zakonskih i podzakonskih propisa, što ima za posledicu, da se obavljanje istovrsnih poslova različito vrednuje u državnim organima i institucijama. Cilj donošenja Zakona o sistemu plata zaposlenih u javnom sektoru („Službeni glasnik RS”, broj 18/16) sastoji se u uspostavljanju jedinstvene osnovice¹¹, merila i kataloga radnih mesta, koji će ukinuti različit iznos plate za obavljanje istih poslova pod istim uslovima i rizikom. Metode obračuna plate, koje će se dalje razmatrati u ovom radu, nisu izmenjene novim zakonom.

Sa aspekta načina obračuna plate, od 2008. godine, postoje dve metode po kojima se obračunavaju plate zaposlenih kod budžetskih korisnika: 1) metoda obračuna plate po neto osnovici i 2) metoda obračuna plate po bruto osnovici. U cilju analize metode obračuna plate po neto osnovici razmotriće se obračun plate državnih službenika i nameštenika, dok će se metoda obračuna plate po bruto osnovici preispitati u primeru obračuna plate profesionalnih pripadnika Vojske.

4.1. Obračun plate državnih službenika i nameštenika

4.1.1. Determinante plate državnog službenika ili nameštenika

Za obračun i isplatu plata državnim službenicima i nameštenicima trenutno se primenjuje Zakon o platama državnih službenika i nameštenika (u daljem tekstu: Zakon o plati DSN).

Saglasno opštem modelu plata zaposlenih kod budžetskih korisnika, platu državnih službenika i nameštenika čini osnovna plata sa uvećanjima (dodaci na platu) koji se ostvaruju pod određenim uslovima, pri čemu se u platu uračunavaju i porezi i doprinosi koji se plaćaju iz plate (Zakon o plati DSN, čl. 2.).

Mesečna osnovna plata državnog službenika i nameštenika dobija se kao proizvod koeficijenta (za položaj ili izvršilačkog radnog mesta za državnog službenika odnosno koeficijenta radnog mesta za državnog nameštenika) sa osnovicom za obračun plate (Zakon o plati DSN, čl. 4. stav 1. i čl. 7.).

Za sve državne službenike i nameštenike primenjuje se ista osnovica za obračun plate koja se utvrđuje svake godine zakonom o budžetu. Trenutno je utvrđena osnovica za obračun i isplatu

¹¹Iako je Zakonom o sistemu plata u javnom sektoru omogućeno pojedinim budžetskim korisnicima da sami regulišu osnovicu za obračun plate (npr. lokalnim samoupravama), ista ne može biti viša od osnovice predviđene ovim zakonom, odnosno Zakonom o budžetu.

plata za državne službenike i nameštenike u neto iznosu 17.101,29 dinara sa pripadajućim porezom i doprinosima za obavezno socijalno osiguranje (Zakon o budžetu Republike Srbije, 2016). Postavlja se pitanje, koliko iznosi osnovica za obračun plate državnih službenika i nameštenika u bruto iznosu? U nastavku će biti dalje razmatrano.

Dakle, uzimajući u obzir način kako se utvrđuje mesečna osnovna plata za državne službenike i nameštenike, uočava se, da mesečna osnovna plata državnih službenika i nameštenika koji rade puno radno vreme u mesecu ostaje nepromenjena bez obzira na broj radnih dana odnosno časova u mesecu, s tim da se osnovna plata po radnom času u tekućem mesecu menja obrnuto proporcionalno odnosu ukupnog broja radnih sati u tekućem mesecu naspram ukupnog broja radnih sati u prethodnom mesecu.

Tabela 25 : Obrnut odnos kretanja vrednosti osnovne plate po satu u odnosu na dinamiku mesečnog fonda radnih sati

n	Koe- ficient	neto osnovica	osnovna plata (kolona 1 x kolona 2)	fond radnih sati u mesecu	osnova plata po radnom času (kolona 3 / kolona 4)	odnos fonda sati u tekućem mesecu naspram fonda sati u prethodnom mesecu (kolona 4 red n / kolona 4 red n-1)	Obrnuto proporcionalan broj u odnosu na broj u koloni 6 (1 / kolona 6)	osnovna plata po času u tekućem mesecu u odnosu na osnovnu platu po času u prethodnom mesecu (kolona 5 red n / kolona 5 red n-1)
	1	2	3	4	5	6	7	8
1	2,93*	17.101,29	50.106,78	184	92,94	-	-	-
2	2,93*	17.101,29	50.106,78	160	106,88	0,869565217	1,15	1,15
3	2,93*	17.101,29	50.106,78	176	97,17	1,1	0,909090909	0,909090909
4	2,93*	17.101,29	50.106,78	168	101,79	0,954545455	1,047619048	1,047619048

**Koeficijent je nasumice odabran iz tabele u članu 13. Zakona o plati DSN*

Dinamika mesečnog fonda sati odnosno kretanje osnovne plate po radnom satu implicira prosečno mesečno uvećanje ili smanjenje dodataka na platu što se u situaciji organičenog budžeta posebno prati u cilju blagovremenog preduzimanja korektivnih mera.

Koeficijenti za državne službenike se razvrstavaju naspram platnih grupa namenjenih za položaje i platnih grupa namenjenih za izvršilačka radna mesta. Položaji odnosno koeficijenti za položaj su raspoređeni od prve do pete platne grupe, a izvršilačka radna mesta i odnosni koeficijenti od šeste do trinaeste platne grupe, s tim da se u okviru svake platne grupe gde su raspoređena izvršilačka radna mesta nalazi po osam platnih razreda. Od prve do pete platne grupe nema platnih razreda (Zakon o plati DSN, čl. 9).

Svaki koeficijent za položaj i koeficijent za izvršilačko radno mesto se utvrđuje rešenjem u skladu sa pravilima opšteg upravnog postupka, gde se određuje platna grupa u kojoj se nalazi položaj odnosno izvršilačko radno mesto (kada je u pitanju izvršilačko radno mesto određuje se i platni razred).

Prema tabeli (Zakon o plati DSN, čl. 13) najveći koeficijent (u okviru prve platne grupe) iznosi 9,00 a najniži koeficijent (za prvi platni razred u okviru trinaeste platne grupe) iznosi 1,40 tj. odnos najvišeg i najnižeg koeficijenta iznosi 6,42:1 što znači da je najviša osnovna plata državnog službenika na položaju prve platne grupe veća za 6,42 puta od najniže osnovne plate

državnog službenika na izvršilačkom radnom mestu trinaeste platne grupe sa prvim platnim razredom.

Uzimajući u obzir raspon visine mesečne minimalne zarade (Zakon o radu, čl. 112) u 2016. godini¹², najniža osnovna plata državnog službenika (izračunata po koeficijentu za trinaestu platnu grupu i prvi platni razred) iznosiće više od minimalne zarade, a u slučaju privremene sprečenosti za rad propisan je zaštitni institut u članu 33. stav 4. Zakona o plati DSN, prema kojem naknada plate za državnog službenika ne može biti niža od minimalne zarade utvrđene opštim propisima o radu.

Državni službenik može po osnovu dve uzastopne godišnje ocene da napreduje za jedan ili dva platna razreda.

Po pitanju državnih nameštenika, koeficijenti za radna mesta nameštenika nalaze se u rasponu do šest platnih grupa tj. od koeficijenta 1 šeste platne grupe do koeficijenta 2,53 prve platne grupe tako da platna grupa odgovara vrsti radnog mesta određenog sistematizacijom kod budžetskog korisnika. U ovom slučaju, najniža osnovna plata državnog nameštenika niža je od minimalne zarade u 2016. godini tako da, u situaciji kada je državnom namešteniku rešenjem određen koeficijent prema šestoj platnoj grupi, u istom rešenju je potrebno utvrditi i zaštitnu klauzulu, da se licu određuje minimalna zarada za standardni učinak i vreme u skladu sa opštim propisom o radu.

Zakonom o plati DSN u čl. 23 do 28. propisani su dodaci na platu, koji se obračunavaju po osnovu osnovne plate ili radnog sata osnovne plate, prema sledećem:

- dodatak na osnovnu platu od 0,4% osnovne plate za svaku navršenu godinu rada u radnom odnosu kod poslodavca (minuli rad),
- dodatak za rad noću u visini 26% vrednosti radnog sata osnovne plate državnog službenika, za rad noću od 22 sata do 6 sati narednog dana,
- dodatak za rad na dan praznika koji nije radni dan u visini 110% vrednosti radnog sata osnovne plate,
- dodatak za dodatno opterećenje od najmanje 10 radnih dana koji mesečno iznosi 4% osnovne plate, odnosno 5% osnovne plate ako državni službenik zamenjuje rukovodioca unutrašnje jedinice. Dodatak za dodatno opterećenje od najmanje 20 radnih dana mesečno iznosi 8% osnovne plate, odnosno 10% osnovne plate ako državni službenik zamenjuje rukovodioca unutrašnje jedinice,
- dodatak za svaki sat prekovremenog rada koji nije kompenzovan prerarspodelom radnog vremena, gde se pored 100% radnog sata osnovne plate preko punog radnog vremena plaća i 26% vrednosti radnog sata osnovne plate.

¹² Vlada Republike Srbije donela je Odluku o visini minimalne cene rada za period januar-decembar 2016. godine („Službeni glasnik RS“, br. 79/15) kojom je utvrđena minimalna cena rada, bez poreza i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje, po radnom času za period januar-decembar 2016. godine u iznosu od 121 dinar (neto). Za mesec sa najmanjim brojem radnih dana (20 radnih dana) standardno po osam sati rada minimalna zarada iznosi $20 \times 8 \times 121 = 19.360$ dinara odnosno u mesecu sa najvećim brojem radnih dana visina minimalne zarade iznosi $23 \times 8 \times 121 = 22.264$ dinara.

- dodatak za pripravnost u visini 10% vrednosti radnog sata osnovne plate za vreme pripravnosti

Zakonom o platama u članu 29. propisano je da državni službenik koji radi na položaju ima pravo samo na dodatak za vreme provedeno u radnom odnosu.

Različito od načina kako je opštom regulativom u sferi radnih odnosa uređeno materijalno pitanje odnosa između dodataka na platu, prema Zakonu o plati DSN, dodatak za prekovremeni rad isključuje ostale dodatke na platu (sem dodatka za minuli rad i pripravnost) pri čemu se ostali dodaci međusobno ne isključuju.

Nameštenik pod istim uslovima i na isti način ostvaruje pravo na dodatke, kao i državni službenik, osim prava na dodatak za dodatno opterećenje na radu.

Iako je Zakonom o plati DSN u članu 48. regulisano da državni nameštenik ima pravo na dodatak za ostvarene rezultate rada jednom u tri meseca ako je u tom kvartalu postigao natprosečne rezultate, Zakonom o budžetu za 2016. godinu u članu 10. nisu planirana sredstva za ovu namenu.

4.1.2. Obračun plate državnih službenika i nameštenika

Da bi se adekvatno prikazala formula za obračun bruto plate preko neto osnovice potrebno je utvrditi preračun sa neto zarade na bruto zaradu, polazeći od propisa kojima je uređen porez na dohodak i doprinosi za obavezno socijalno osiguranje.

Zakonom o porezu na dohodak građana, u čl. 2, 15a i 16. propisano je da se bruto zarada za lice koje je radilo u mesecu puno radno vreme oporezuje po stopi od 10% uz poresku olakšicu koja trenutno iznosi 11.604 dinara.

Zakonom o doprinosima, u čl. 3, 7, 8, 9, 13. i 44. regulisano je da se iz mesečne bruto zarade zaposlenog obračunava (bez umanjena) doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje po stopi 14%, doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi 5,15% i doprinos za nezaposlenost 0,75%. Zbirna stopa doprinosa na teret zaposlenog iznosi 19,9%. Na teret poslodavca obračunava se doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje po stopi 12%, doprinos za zdravstveno osiguranje po stopi 5,15% i doprinos za nezaposlenost 0,75%. Ukoliko zaposleni radi na radnom mestu gde se staž osiguranja računa sa uvećanim trajanjem, zaračunavaju se dodatni doprinosi na teret poslodavca u rasponu 3,7% - 11% u zavisnosti od stepena uvećanja od 12/14 do 12/18.

Uz pretpostavku da je mesečna bruto zarada zaposlenog viša od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, niža od najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, izvodi se sledeća formula za preračun bruto zarade iz neto zarade i obrnuto:

- 1) Bruto zarada = Neto zarada + Porez + Doprinosi na teret zaposlenog;
- 2) Bruto zarada = Neto zarada + 0,1 x (Bruto zarada – 11.604) + 0,199 x Bruto zarada;
- 3) Bruto zarada = Neto zarada + 0,1 x Bruto zarada – 1.160,4 + 0,199 x Bruto zarada;
- 4) Bruto zarada x (1 – (0,1 + 0,199)) = Neto zarada – 1.160,4;

$$5) \text{ Bruto zarada} \times (1 - 0,299) = \text{Neto zarada} - 1.160,4;$$

$$6) \text{ Bruto zarada} \times 0,701 = \text{Neto zarada} - 1.160,4;$$

Formule za preračun bruto ili neto zarade

$$\text{Bruto zarada} = (\text{Neto zarada} - 1.160,4) / 0,701 \text{ ili } \text{Neto zarada} = \text{Bruto zarada} \times 0,701 + 1.160,4$$

Na osnovu izvedene jednakosti, formula za obračun bruto plate po osnovu neto osnovice izgledala

$$\text{bi: } BP = \frac{(No \times Kf + ND) - 1.160,4}{0,701}$$

BP, Bruto plata – plata državnog službenika ili nameštenika u bruto iznosu,

No, Neto osnovica – osnovica za obračun plate državnih službenika i nameštenika u neto iznosu,

Kf, koeficijent – koeficijent prema platnom razredu i/ili platnoj grupi za državnog službenika ili nameštenika,

ND, Neto dodaci – dodaci na platu državnog službenika ili nameštenika u neto iznosu,

U nastavku utvrđivanja jedinstvene bruto osnovice za obračun plate državnih službenika i nameštenika, poči se od sledećeg primera:

Primer obračuna plate državnih službenika i nameštenika

Radi ilustracije, pretpostaviće se, da je državnom službeniku u zvanju savetnik rešenjem nadležnog organa utvrđen koeficijent za radno mesto u visini 3,39 (osma platna grupa i sedmi platni razred), da lice ima navršenih deset godina u radnom odnosu kod trenutnog poslodavca, da po osnovu posebnog rešenja zamenjuje rukovodica unutrašnje jedinice i prima dodatak za dodatno opterećenje u visini 10% osnovne plate, da je radilo puno radno vreme 176 sati u posmatranom mesecu i pritom još ostvarilo osam sati rada u dane praznika koji nisu radni dani (nije odsustvovalo sa posla za dan praznika koji nije radni dan), za šta mu je posebnim rešenjem priznato pravo na dodatak za rad na dan praznika koji nije radni dan, u visini 110% radnog sata plate za svaki sat prazničnog rada. Mesečna bruto plata lica nalazi se između najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa i najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa.

Tabela 26: Obračun neto i bruto plate za državnog službenika

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent za VIII platnu grupu i 7 platni razred	3,39
3	Neto osnovna plata (red. br. 1 x red. br. 2)	57.973,37
4	Fond radnih sati u mesecu	176
5	Radni sat neto osnovne plate (red. br. 3 / red. br. 4)	329,39
5.1.	Ostvareni sati rada	176
5.2.	Neto osnovna plata za ostvarene sate rada (red. br. 5.1. x red. br. 5)	57.973,37
6	Neto dodatak za dodatno opterećenje 10% neto osnovne plate (red. br. 3 x 10%)	5.797,34
7	Dodatak za praznični rad 110% radnog sata osnovne plate (red. br. 5 x 110%)	362,33
8	Broj sati rada u dane praznika koji nisu radni dani	8
9	Neto dodatak za rad u dane praznike koji nisu radni dani (red. br. 7 x red. br. 8)	2.898,67

Red. Br.	Naziv	Iznos
10	Neto dodatak za minuli rad 4% radnog sata plate za ostvarene sate rada (red. br. 5.1.x red. br. 5 x 4%)	2.318,93
11	Neto plata (red. br. 5.2. + red. br. 6 + red. br. 9 + red. br. 10)	68.988,31
12	Bruto plata (red. br. 11 - 1.160,4)/0,701	96.758,79
13	Bruto dodatak za dodatno opterećenje (red. br. 6 / 0,701)	8.270,10
14	Bruto dodatak za rad u dane praznike koji nisu radni dani (Red. br. 9 / 0,701)	4.135,05
15	Bruto dodatak za minuli rad 4% osnovne plate (Red. br. 10 / 0,701)	3.308,04
16	Bruto osnovna plata (Red. br. 12 - Red. br. 13 - Red. br. 14 - Red. br. 15)	81.045,61

Polazeći od stava da je bruto plata zbir bruto osnovne plate i bruto dodataka na platu, da je bruto osnovna plata proizvod bruto osnovice za platu i koeficijenta za radno mesto i da je bruto dodatak u stvari neto dodatak uvećan za poreze i doprinose na teret zaposlenog bez poreske olakšice može se prikazati sledeća jednakost:

$$1) \quad BP = BoP + BD = \frac{(No \times Kf + ND) - 1.160,4}{0,701}$$

BP, Bruto plata – plata državnog službenika ili nameštenika u bruto iznosu,

BoP, Bruto osnovna plata – osnovna državnih službenika ili nameštenika u bruto iznosu,

ND, Neto dodaci – dodaci na platu državnog službenika ili nameštenika u bruto iznosu,

No, Neto osnovica – osnovica za obračun plate državnih službenika i nameštenika u neto iznosu,

Kf, koeficijent – koeficijent prema platnom razredu i/ili platnoj grupi za državnog službenika ili nameštenika,

ND, Neto dodaci – dodaci na platu državnog službenika ili nameštenika u neto iznosu

Bo, Bruto osnovica - osnovica za obračun plate državnih službenika i nameštenika u neto iznosu

$$2) \quad Bo \times Kf + BD = \frac{(No \times Kf + ND) - 1.160,4}{0,701}$$

$$3) \quad Bo \times Kf + BD = \frac{No \times Kf - 1.160,4}{0,701} + \frac{ND}{0,701} \text{ kako je } BD = \frac{ND}{0,701}$$

$$4) \quad Bo = \frac{No \times Kf - 1.160,4}{Kf \times 0,701}$$

Po izvedenoj formuli a prema zadatim vrednostima u primeru, bruto osnovica iznosila bi $\frac{17.101,29 \times 3,39 - 1.160,4}{3,39 \times 0,701} = 23.907,26$ i po istoj bi se dobila bruto osnovna plata $23.907,26 \times 3,39 = 81.045,61$, što zadovaljava i jednakost $BoP = \frac{NoP - 1.160,4}{0,701}$ tj. $\frac{17.101,29 \times 3,39 - 1.160,4}{0,701} = 81.045,61$.

Međutim, bruto dodaci po onovu dodatnog opterećenja, prazničnog rada i minulog rada ranije izvedeni iz neto dodataka u gornjem primeru se ne mogu dobiti iz kalkulisane bruto osnovne plate:

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	23.907,26
2	Koeficijent za VIII platnu grupu i 7 platni razred	3,39

Red. Br.	Naziv	Iznos
3	Bruto osnovna plata (red. br. 1 x red. br. 2)	81.045,61
4	Fond radnih sati u mesecu	176
5	Radni sat bruto osnovne plate (red. br. 3 / red. br. 4)	460,49
6	Bruto dodatak za dodatno opterećenje 10% bruto osnovne plate (red. br. 3 x 10%)	8.104,56
7	Iznos 110% radnog sata bruto osnovne plate (red. br. 5 x 110%)	506,54
8	Broj sati rada u dane praznika koji nisu radni dani	8
9	Bruto dodatak za rad u dane praznike koji nisu radni dani (Red. br. 7 x Red. br. 8)	4.052,28
10	Bruto dodatak za minuli rad 4% osnovne plate (Red. br. 3 x 4%)	3.241,82

Zbog toga, dobijena bruto osnovica se ne može jedinstveno koristiti. S obzirom da se pojedini dodaci na platu određuju po radnom satu osnovne plate bez linearne zavisnosti na ukupno ostvarenu platu, da se poresko rasterećenje računa srazmerno broju ostvarenih sati u odnosu na utvrđeno radno vreme zaposlenog a na šta ne utiče ostvareni iznos plate i zbog toga što se porezi i doprinosi plaćaju na bruto iznos dodataka na platu bez poreske olakšice, bruto osnovica za utvrđivanje bruto dodataka na platu razlikuje se od bruto osnovice za utvrđivanje bruto osnovne plate. Ako se pođe od tzv. „brutiranog“ iznosa propisane neto osnovice - $17.101,29 / 0,701 = 24.395,56$ pa se izvrši korekcija bruto osnovne plate za bruto korektivni faktor tj. $1.160,4 / 0,701 = 1.655,35$ moglo bi se doći do pravilnih iznosa i bruto osnovne plate i bruto dodataka na platu:

Tabela 27: obračun bruto osnovne plate i bruto dodataka na platu i preračun na neto platu i dodatake

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Brutirani iznos neto osnovice ($17.101,29 / 0,701$)	24.395,56
2	Koeficijent za VIII platnu grupu i 7 platni razred	3,39
3	Bruto osnovna plata (red. br. 1 x red. br. 2 - ($1.160,4 / 0,701$))	81.045,61
4	Fond radnih sati u mesecu	176
5	Bruto radni sat osnovne plate (red. br. 1 x red. br. 2 / red. br. 4)	469,89
6	Bruto dodatak za dodatno opterećenje 10% (red. br. 1 x red. br. 2 x 10%)	8.270,10
7	110% radnog sata "brutirane" neto osnovne plate (red. br. 5 x 110%)	516,88
8	Broj sati rada u dane praznika koji nisu radni dani	8
9	Bruto dodatak za rad u dane praznike koji nisu radni dani (red. br. 7 x red. br. 8)	4.135,05
10	Bruto dodatak za minuli rad 4% osnovne plate (red. br. 1 x red. br. 2 x 4%)	3.308,04
11	Bruto plata (red. br. 3 + red. br. 6 + red. br. 9 + red. br. 10)	96.758,79
12	Neto plata (red. br. 11 x 0,701 + 1.160,4)	68.988,31
13	Neto dodatak za dodatno opterećenje (red. br. 6 x 0,701)	5.797,34
14	Neto dodatak za rad u dane praznike koji nisu radni dani (red. br. 9 x 0,701)	2.898,67
15	Neto dodatak za minuli rad 4% osnovne plate (red. br. 10 x 0,701)	2.318,93
16	Neto osnovna plata (red. br. 12 - red. br. 13 - red. br. 14 - red. br. 15)	57.973,37

4.1.3. Procedura obračuna plate državnih službenika i nameštenika

Za najveći broj zaposlenih kod budžetskih korisnika obračun plate vrši se centralizovano, preko informacionog sistema Uprave za trezor Ministarstva finansija Republike Srbije (osim za Ministarstvo odbrane, Ministarstvo unutrašnjih poslova i Bezbednosno-informativnu agenciju). Plata se isplaćuje mesečno unazad u dva dela (akontacija i konačni deo). Dokumenta po kojima je utvrđen pravni osnov za isplatu (rešenja sa dokazima, ugovori i itd) ostaju kod organa ili organizacije koja je to pravo u propisanom postupku utvrdila, dok dokumenta za obračun (obračunske liste, pregledi sa elementima plate za obračun), inidirektni budžetski korisnici dostavljaju na obradu elektronski putem interneta, intraneta ili medija (USB, DVD) a budžetski korisnici karnete za platu dostavljaju neposredno centrali Uprave za trezor. Budući da se plate ne mogu isplatiti pre podnošenja pojedinačnih poreskih prijava i preuzimanja broja odobrenja za plaćanje sa sajta Poreske uprave, detalji podnošenja poreskih prijava obradiće se u delu rada „Objedinjen sistem naplate poreza i doprinosa“.

4.2. Obračun plate profesionalnih pripadnika Vojske

4.2.1. Elementi plate profesionalnog pripadnika VS

Zakonom o Vojsci Srbije, u čl. 81. do 95. opšte su određeni uslovi, merila i način obračuna plate i drugih novčanih primanja profesionalnih pripadnika Vojske Srbije (u daljem tekstu: VS), dok je na osnovu člana 95. stav 3. Zakona o VS, Vlada donela Pravilnik o platama profesionalnih pripadnika Vojske Srbije (u daljem tekstu: Pravilnik) kojim su bliže uređena materijalna rešenja po pitanju obračuna plate i određenih novčanih primanja za profesionalne pripadnike VS. U profesionalne pripadnike VS svrstavaju se profesionalna vojna lica (u daljem tekstu: PVL) i civilna lica na službi u VS (u daljem tekstu: CL). PVL čine oficiri, podoficiri i profesionalni vojnici (skr.: OF, POF i PV). CL čine vojni službenici i nameštenici (u daljem tekstu: VSiN).

Mesečna plata profesionalnog pripadnika VS dobija se kao proizvod koeficijenta za platu i osnovice za obračun plate profesionalnih pripadnika VS. Osnovica se utvrđuje zaključkom Vlade u bruto iznosu (sa porezom i doprinosima na teret zaposlenog), tako da proizvod koeficijenta i osnovice označava bruto platu profesionalnog pripadnika VS (neto, porez i doprinosi na teret zaposlenog). Neto plata se dobija po odbitku poreza i doprinosa od bruto plate. Plata se uvećava dodacima na platu, koji se utvrđuju po osnovu plate, u bruto iznosu.

4.2.1.1. Koeficijent plate za profesionalno vojno lice

Koeficijent za platu PVL sastoji se od osnovnog i dodatnog koeficijenta. Za OF i POF osnovni koeficijent sastoji se od koeficijenta prema činu i koeficijenta prema položajnoj grupi, a za PV od koeficijenta prema činu i dužnosti. Koeficijent prema činu za OF i POF razvrstan je u rasponu 0,28 – 1,40, koeficijent prema položaju razvrstan je za 23 položajne grupe u opsegu 0,61 – 2,50, a koeficijent prema činu i dužnosti za PV kreće se od 0,87 do 0,94. Najveću vrednost u osnovnom koeficijentu za OF i POF ima koeficijent prema položajnoj grupi, odnosno najveće razlike zastupljene se između vrednosti koeficijenta niže i više položajne grupe, što proizilazi iz težnje da se na adekvatan način vrednuje odgovornost koju povlači svaka položajna grupa u Vojsci. Odnos najvišeg osnovnog koeficijenta (1,40 + 2,50) i najnižeg (0,87) ekvivalentan je razmeri 4,48:1 što pokazuje manje odstupanje najviše i najniže plate, za razliku od koeficijenata plate za državne službenike i nameštenike (6,42:1).

Dodatni koeficijent za platu za PVL sastoji od koeficijenta za posebne uslove službe, koeficijenta zbog težine, karaktera i službe u određenoj jedinici (ili ustanovi) i koeficijenta za specifičnu vojnu službu. Koeficijent za posebne uslove službe za PV, OF i POF u radnom odnosu na određeno iznosi 20% osnovnog koeficijenta, a za OF i POF u radnom odnosu na neodređeno 25% osnovnog koeficijenta. Razlika se ogleda u tome, što pored ostalih okolnosti pod kojima vrše službu u Vojsci, OF i POF koji stupaju u službu na neodređeno vreme nemaju mogućnost izbora mesta službovanja, za razliku od PV, OF i POF koji ugovorno zasnivaju radni odnos u VS. Koeficijent zbog težine, karaktera i trajanja rada u određenoj jedinici – ustanovi, određen je u procentu u rasponu 10% - 25% osnovnog koeficijenta, odnosno u nominalnoj vrednosti od 0,108 do 0,300. Koeficijent za specifičnu vojnu službu razlikuje se prema letачkoj službi, padobranskoj službi, ronilačkoj službi i službi uništavanja neeksploziviranih ubojnih sredstava (UbS). Koeficijent za letачku službu deli se prema kategoriji letачa (pilot ili ostalo letачko osoblje), kategoriji vauhoplova, stručnoj i borbenoj osposobljenosti i određen je u vrednosti od 0,19 do 1,06 sa uvećanjem u procentu po osnovu letачkog zvanja od 20% do 35% i godina provedenih u letачkoj službi, od 3% do 15%. Koeficijent za letачku službu ne može biti veći od 2,38. Koeficijent za padobransku službu prema padobranskom zvanju kreće se od 0,10 do 0,50 s tim da se uvećava za godine provedene u padobranskoj službi od 3% do 15%. Koeficijent za ronilačku službu iznosi 20% osnovnog koeficijenta. Koeficijent za službu uništavanja neeksploziviranih UbS iznosi 10% osnovnog koeficijenta.

4.2.1.2. Koeficijent plate za civilno lice na službi u Vojsci Srbije

Utvrđivanje plate za civilno lice na službi u VS počinje od koeficijenta za radno mesto koje se zavisno od složenosti i odgovornosti poslova, potrebnih znanja, sposobnosti i uslova za rad svrstava u 14 platnih grupa sa 9 platnih razreda, u vrednosti od 0,559 do 2,715 (4,85:1). Lice može po osnovu dve uzastopne godišnje ocene napredovati za jedan ili dva platna razreda do najviše devet platnih razreda ili po osnovu godišnje nepovoljne ocene da umanji koeficijent za jedan platni razred. Ovako utvrđen koeficijent se uvećava za 20%, po osnovu posebnih uslova službe u VS. Za manji broj civilnih lica koja službu vrše u određenim jedinicama – ustanovama, koeficijent za radno mesto se uvećava za 10%. Civilno lice za obavljanje specifične vojne službe ostvaruje koeficijent za specifičnu vojnu službu pod istim uslovima i merilima kao profesionalna vojna lica.

4.2.1.3. Dodaci na platu profesionalnih pripadnika VS

Profesionalnim pripadnicima VS pod određenim uslovima pripadaju dodaci na platu (Pravilnik, čl. 30. do 37):

- za svaku navršenu godinu u radnom odnosu, u visini 0,4% pripadajuće plate,
- dodatak za rad noću od 22 do 06 časova, u visini 26% plate,
- dodatak za rad na dan praznika koji nije radni dan, u visini 110% radnog sata plate,
- dodatak za dodatno opterećenje, u visini 10% plate,
- dodatak za prekovremeni rad koji nije kompenzovan slobodnim satima, u visini 26% radnog sata plate (Kada se plaća sat rada preko punog radnog vremena, pored dodatka 26% radnog sata plate plaća se i još 100% radnog sata plate),
- paušal u visini 60% ili 70% plate za puno radno vreme, za profesionalnog pripadnika iz bataljona vojne policije za specijalne namene „Kobre“ za dane angažovanja na neposrednom obezbeđenju lica ili objekata,

- dodatak za pripravnost u visini 10% radnog sata plate, za potrebe kriptoozaštite podataka.

Poredeći sa platama ostalih budžetskih korisnika, plata profesionalnih pripadnika VS sastoji se od najvećeg broja varijabilnih komponenata za obračun. Uzrok se ogleda u činjenici da poslovi odbrane obuhvataju širok spektar raznovrsnih aktivnosti sa različitim stepenom rizika, koje se nisu mogle jedinstveno vrednovati.

Tabela 28: Prikaz elemenata plate profesionalnih pripadnika VS

PLATA SA DODACIMA NA PLATU PROFESIONALNIH PRIPADNIKA VS							
DODACI NA PLATU							
- dodatak za minuli rad, 0,4% plate za navršenu godinu rada u radnom odnosu, - dodatak za noćni rad, 26% radnog sata plate, - dodatak za praznični rad, 110% radnog sata plate, - dodatak za dodatno opterećenje, 10% plate - dodatak za prekovremeni rad, 126% radnog sata plate, - dodatak za paušal za obezbeđenje, 60% ili 70% plate za dnevno puno radno vreme - dodatak za pripravnost 10% radnog sata plate							
OSNOVNA PLATA PROFESIONALNIH PRIPADNIKA VS							
PVL	KOEFICIJENT ZA PLATU PVL				KOEFICIJENT ZA PLATU CL		
	Osnovni koeficijent		Dodatni koeficijent				
			Koeficijent za posebne uslove		koeficijent za specifičnu vojnu službu	Koeficijent za radno mesto	Uvećanje koeficijenta
OF i POF	Koeficijent po činu 0,28 – 1,40	Koeficijen t po položajnoj grupi 0,61 - 2,50	koeficijent za posebne uslove službe 20% ili 25% osnovnog koeficijenta	koeficijent zbog težine, karaktera i trajanja rada u određenim jedinicama – ustanovama 10% - 25% osnovnog koeficijenta, odnosno 0,108 - 0,3	1) koeficijent za letачku službu, 0,19 -1,06 sa uvećanjem 3% - 15% odnosno 20% - 35%, 2) koeficijent za padobransku službu, 0,10 - 0,50 sa uvećanjem 3% - 15%, 3) koeficijent za ronilačku službu, 20% osnovnog koeficijenta,	14 platnih grupa sa 9 platnih razreda, 0,559 - 2,715	uvećanje koeficijenta zbog posebnih uslova službe 20% koeficijenta za RM
PV	Koeficijent po činu i dužnosti od 0,87 do 0,94		koeficijent za posebne uslove službe 20% osnovnog koeficijenta		4) koeficijent za službu uništavanja neeksplozivnih ubojnih sredstava, 10% osnovnog koeficijenta.		uvećanje koeficijenta za službu u određenoj jedinici - ustanovi, 10% koeficijenta za RM
OSNOVICA ZA OBRAČUN PLATE PROFESIONALNIH PRIPADNIKA VS u bruto iznosu 34.420,39 dinara od 01.12.2015. godine							

Primer obračuna plate za PVL

U primeru će se prikazati mesečni obračun plate za puno radno vreme za oficira u radnom odnosu u činu potpukovnika, koji službu vrši u jedinici ranga brigade, koji ima navršenih 20 godina rada u radnom odnosu, koji obavlja letačku službu 15 godina i trenutno na vazduhoplovu prve kategorije sa petom kategorijom borbene i stručne osposobljenosti, koji je u mesecu radio 40 sati noću i osam sati na dan praznika koji nije radni dan.

Tabela 29: Primer obračuna plate za PVL

Red. br.	Naziv	koeficijent	Iznos (koeficijent x osnovica)
1	Osnovica za obračun plate u bruto iznosu		34.420,39
2	čin potpukovnika	0,72	24.782,68
3	osma položajna grupa	1,75	60.235,68
4	koeficijent za posebne uslove službe 25% osnovnog koeficijenta (red. br. 2 + red. br.3) x 0,25	0,6175	21.254,59
5	koeficijent za službu u brigadi	0,108	3.717,40
6	koeficijent za letačku službu sa uvećanjem 15% (1,06 x 1,15)	1,219	41.958,46
7	koeficijent plate (red. br. 2 + red. br. 3 + red. br. 4 + red. br. 5 + red. br. 6)	4,4145	151.948,81
8	Mesečni fond sati	176	
9	Radni sat plate (red. br. 7 / red. br. 8)	0,025082386	863,35
10	Ostvareni časovi rada (u primeru je lice radilo puno radno vreme)	176	
11	Bruto plata za ostvarene časove rada (red. br. 9 x red. br. 10)	4,4145	151.948,81
12	dodatak za minuli rad (0,08 x red. br. 9 x red. br. 10)	0,35316	12.155,90
13	dodatak za rad noću (40 sati x 0,26 x red. br. 9)	0,260856818	8.978,79
14	dodatak za praznični rad (osam sati x 110% x red. br. 9)	0,220725	7.597,44
15	Bruto plata sa dodacima (red. br. 11 + red. br. 8 + red. br. 9 + red. br. 10)	5,249241818	180.680,95

Red. br.	Naziv	koeficijent	Iznos (koeficijent x osnovica)
16	poreska olakšica za puno radno vreme		11.604
17	Osnovica za oporezivanje uz poresko umanjenje (red. br. 15 - 11.604)		169.076,95
18	Porez 10% (red. br. 17 x 10%)		16.907,70
19	Osnovica za doprinose (bruto plata se nalazi između najniže i najviše osnovice za plaćanje doprinosa)		180.680,95
20	Doprinos za PIO na teret zaposlenog 14% (red. br. 19 x 14%)		25.295,33
21	Doprinos za zdravstvo 5,15% (red. br. 19 x 5,15%)		9.305,07
22	Doprinos za nezaposlenost 0,75% (red. br. 19 x 0,75%)		1.355,11
23	Neto plata sa dodacima (red. br. 15 - red. br. 18 - red. br. 20 - red. br. 21 - red. br. 22) ili (red. br. 15 x 0,701 + 1.160,4)		127.817,75

Primer obračuna plate za CL

Civilno lice je postavljeno na radno mesto u okviru treće platne grupe i trećeg platnog razred sa brojem bodova 834, s tim da je po osnovu dve uzastopne godišnje ocene napredovalo za dva platna razreda, zbog čega mu je rešenjem određen koeficijent za radno mesto 1,676 (peti platni razred). Ima navršenih 20 godina rada u radnom odnosu. Fond sati za puno radno vreme u mesecu je 184. Postoje dva dana praznika koji nisu radni dani, pri čemu je lice po nalogu poslodavca radilo osam sati na jedan dan praznika koji nije radni dan. Lice je radilo 176 sati a osam sati je odsustvovalo na dan praznika.

Tabela 30: Primer obračuna plate za CL

Red. br.	Naziv	koeficijent	Iznos (koeficijent x osnovica)
1	Osnovica za obračun plate u bruto iznosu		34.420,39
2	Koeficijent za III platnu grupu 5 platni razred	1,676	57.688,57

Red. br.	Naziv	koeficijent	Iznos (koeficijent x osnovica)
3	Uvećanje koeficijenta za radno mesto za posebne uslove službe 0,20 x osnovni koeficijent odnosno (red. br. 2 x 0,20)	0,3352	11.537,71
4	koeficijent plate CL (red. br. 2 + red. br. 3)	2,0112	69.226,29
5	Mesečni fond sati	184	
6	Radni sat plate (red. br. 4 / red. br. 5)	0,010930435	376,23
7	Ostvareni časovi rada (u primeru je lice radilo puno radno vreme)	176	
8	Časovi odsustva za državni praznik	8	
9	Bruto plata za ostvarene časove rada (red. br. 7 x red. br. 6)	1,923756522	66.216,45
10	Bruto naknada plate za odsustvo za dan državnog praznika (red. br. 8 x red. br. 6)	0,087443478	3.009,84
11	dodatak za minuli rad 20 godina x 0,4% = 8% (0,08 x (red. br. 7 + red. br. 8) x red. br. 6)	0,160896	5.538,10
12	dodatak za praznični rad (osam sati x 110% x red. br. 6)	0,096187826	3.310,82
13	Bruto plata sa naknadom plate i dodacima (red. br. 9 + red. br. 10 + red. br. 11 + red. br. 12)	2,268283826	78.075,21
Obračun neto plate sa naknadom plate i dodacima na platu			
14	poreska olakšica za puno radno vreme	11.604	
15	Osnovica za oporezivanje uz poresko umanje (red. br. 13 - 11.604)	66.471,21	
16	Porez 10% (red. br. 15 x 10%)	6.647,12	
17	Osnovica za doprinose (red. br. 13) (bruto plata se nalazi između najniže i najviše osnovice za plaćanje doprinosa)	78.075,21	
18	Doprinos za PIO na teret zaposlenog 14% (red. br. 17 x 14%)	10.930,53	
19	Doprinos za zdravstvo 5,15% (red. br. 17 x 5,15%)	4.020,87	

Red. br.	Naziv	koeficijent	Iznos (koeficijent x osnovica)
20	Doprinos za nezaposlenost 0,75% (red. br. 17 x 0,75%)		585,56
21	Neto plata sa naknadom plate i dodacima (red. br. 13 - red. br. 16 - red. br. 18 - red. br. 19 - red. br. 20) ili (red. br. 13 x 0,701 + 1.160,4)		55.891,12

4.2.2. Procedura obračuna plate profesionalnih pripadnika Vojske

Obračun plate profesionalnih pripadnika VS vrši se centralizovano preko informacionog sistema za plate i naknade u okviru Računovodstvenog centar Sektora za budžet i finansije Ministarstva odbrane (u daljem tekstu: RC). Kada jedinica ili ustanova u MO i VS u okviru svoje nadležnosti utvrdi pravo licu na platu (ili drugo lično primanje), dokumenta sa priložima na osnovu kojih je utvrđeno pravo dostavlja RC-u koji obavlja prethodnu kontrolu. Prethodna kontrola sprovodi se takođe nad obračunskim listama i ostalom pratećom dokumentacijom, pre obračuna. Nakon verifikacije od strane kontrolora u RC-u da je dokumentacija formalno i računski ispravna, pristupa se unosu podataka, obračunu i isplati. Verodostojnost nastalog događaja odnosno poslovne promene kontroliše se naknadno u jedinicama i ustanovama od strane pretpostavljene jedinice ili ustanove, interne revizije, odnosno Inspektorata odbrane. Sva dokumentacija na osnovu koje je izvršena isplata (rešenja, ugovori, dokazi, obračunske liste i dr.) arhivira se i čuva u RC-u prema propisanom roku, a periodično Državna revizorska institucija vrši eksternu reviziju prema sopstvenoj proceni najviše rizičnih procesa tokom izvršavanja rashoda u MO i VS.

5. OBJEDINJEN SISTEM NAPLATE POREZA I DOPRINOSA

Uvođenjem informacionog sistema objedinjene naplate poreza i doprinosa i propisivanjem zakonske obaveze da se od marta 2014. godine po prvi put poreska prijava mora podneti pre isplate neto prihoda, odnosno da se neto oporezivi prihod ne može isplatiti pre uspešno podnete poreske prijave (Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, čl. 41. st. 2. i 7, u daljem tekstu: Zakon o poreskom postupku), značajno je poboljšano prikupljanje javnih prihoda i olakšano poreskim obveznicima postupanje u poreskim postupcima.

Zamenom papirnih obrazaca elektronskim i prevazilaženjem manualne obrade papirne dokumentacije automatskom obradom elektronskih podataka, sniženi su troškovi poreske administracije, omogućen je uvid poreskim obveznicima u realnom vremenu u stanje prava i obaveza na računu u poreskom računovodstvu, a stvorena je i osnova da se u budućem periodu u potpunosti automatizuje administriranje računovodstvenih isprava i prijava podataka o zaposlenju, stažu i zaradama kod Centralnog registra socijalnog osiguranja, odnosno pred Republičkim fondom za zdravstveno osiguranje, Republičkim fondom za penzijsko i invalidsko osiguranje i Nacionalnom službom za zapošljavanje.

Ipak, pored nesumnjivih prednosti informacionog okruženja i elektronskog podnošenja pojedinačnih poreskih prijava, novouvedena tehnička pravila u šifriranju poreskih prihoda i obaveza podnošenja prijave pre isplate oporezivog prihoda, onemogućavaju isplatiocu prihoda mogućnost ispravljanja eventualnih grešaka, otkrivenih nakon isplate akontacije a po izvršenom konačnom obračunu pre isplate konačnog dela plate, koje su se mogle ispraviti do isteka ranije propisanog roka za podnošenje poreskih prijava¹³.

Bez obzira što je elektronsko poslovanje u potpunosti implementirano tokom administracije isprava u oblasti socijalnog osiguranja i što Poreska uprava do kraja tekućeg meseca za prethodni mesec dostavlja Centralnom registru socijalnog osiguranja podatke o obračunatim i plaćenim doprinosima za obavezno socijalno osiguranje za svakog primaoca prihoda pojedinačno kao i zbirne podatke po isplatiocima prihoda na mesečnom nivou, filijale fondova za zdravstveno i penzijsko osiguranje odnosno filijale Nacionalne službe za zapošljavanje u pojedinačnim postupcima ostvarivanja prava iz oblasti zdravstvene zaštite i osiguranja, penzijskog i invalidskog osiguranja, odnosno određenih prava za vreme nezaposlenosti, dodatno traže u papirnom obliku odštampane i overene izvode iz pojedinačnih poreskih prijava za porez po odbitku posebno za svako lice sa razdvojenim iznosima radi kontrole, na šta imaju mogućnost pristupa i provere preko jedinstvene baze podataka Centralnog registra za socijalno osiguranje¹⁴.

Pravilnikom o poreskoj prijavi za porez po odbitku (u daljem tekstu: Pravilnik o PPPO) bliže je uređena procedura podnošenja elektronskih pojedinačnih poreskih prijava za porez po odbitku (u daljem tekstu: PPPO) koja se odnosi na prijavljivanje i plaćanje poreza i doprinosa na plate i druga opreziva lična primanja. Donošenje ovog pravilnika predstavljalo je logičan sled u operacionalizaciji primene novousvojenog rešenja sakupljanja poreza po odbitku i sporednih poreskih davanja integrisanim sistemom naplate.

Preduslov funkcionisanja novog rešenja podrazumevao je informaciono povezivanje Centralnog registra za obavezno socijalno osiguranje sa Republičkim fondom za penzijsko i invalidsko osiguranje, Republičkim fondom za zdravstveno osiguranje, Nacionalnom službom za zapošljavanje, Ministarstvom unutrašnjih poslova, Agencijom za privredne registre i drugim organima i organizacijama, čime se obezbeđuje konsolidacija svih podataka koji se odnose na predmetne prihode, kao i automatsko knjiženje plaćenih poreza i doprinosa. To, takođe, doprinosi uspostavljanju efikasnog servisa za poreske obveznike sa ažurnim i tačnim informacijama o njihovim zaduženjima i plaćenim obavezama.

Novim rešenjem uspostavljena je po prvi put, prethodna kontrola podataka iz poreske prijave i to upitom u momentu podnošenja poreske prijave, u vidu kontrole formalne i matematičke ispravnosti poreske prijave, a u cilju otklanjanja eventualnih grešaka pre prihvatanja same prijave i zatim evidentiranja obaveze po osnovu poreza i doprinosa u poreskom računovodstvu Poreske uprave. Korišćenje upita od strane Poreske uprave ima za cilj unapređenje procesa kontrole

¹³ Pre Zakona o izmenama i dopunama Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Službeni glasnik“ br. 47/13) ranije važećim članom 41. stav 3. Zakona o poreskom postupku i poreskoj administraciji („Službeni glasnik RS“ br. 80/02, 84, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12 i 93/12) bilo je propisano da se zbirna poreska prijava za porez po odbitku podnosi Poreskoj upravi jednom mesečno, u roku od 5 dana po isteku meseca, posebno za svaku isplatu izvršenu u prethodnom mesecu.

¹⁴ Shodno članu 18. stav 2. Zakona o centralnom registru socijalnog osiguranja („Službeni glasnik RS“ br. 30/10, 44/14 i 116/14) organizacije obaveznog socijalnog osiguranja preuzimaju iz Jedinstvene baze podatke neophodne za vođenje matične evidencije, odnosno druge evidencije propisane zakonom koji uređuje penzijsko i invalidsko osiguranje, zdravstveno osiguranje i osiguranje za slučaj nezaposlenosti.

obračunatih poreza i doprinosa, a s tim u vezi i smanjenje nepravilnosti koje bi se naknadno morale otklanjati od strane poreskih obveznika.

Pomenutim pravilnikom propisana je obaveza bankama (u slučaju budžetskih korisnika odnosi se na Upravu za trezor RS) da mogu realizovati samo onaj nalog za prenos novčanih sredstava (kojim poslodavac daje nalog banci za plaćanje neto iznosa, poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada, odnosno drugih oporezivih primanja), koji sadrži poziv na broj odobrenja za plaćanje (skr.: BOP) ukupnog iznosa po tom osnovu, a koji je dodeljen od strane Poreske uprave, kojim se potvrđuje da je Poreska uprava izvršila prethodnu kontrolu iskazanih podataka u poreskoj prijavi u pogledu formalne ispravnosti i matematičke tačnosti iskazanih podataka po pitanju poreza po odbitku i doprinosa.

U skladu sa Pravilnikom o PPPO, poreska prijava se podnosi isključivo elektronskim putem preko internet portala Poreske uprave i u sebi sadrži zbirne podatke o obračunatim porezima i doprinosima na nivou isplatioca prihoda za sve primaoce prihoda i pojedinačne podatke o porezima i doprinosima obračunatim od strane isplatioca prihoda za svakog primaoca prihoda.

Elektronski obrazac PPPO sastoji se iz tri dela: 1) Podaci o isplatiocu prihoda, u kome se upisuju opisni podaci o isplatiocu prihoda (naziv, sedište, kontakt podaci, poreski identifikacioni broj i matični broj iz privrednog registra), 2) Podaci o prijavi, gde se upisuje datum plaćanja, datum nastanka poreske obaveze (ukoliko je već izvršeno plaćanje neto primanja), obračunski period, broj primaoca prihoda i oznaka o vrsti poreske prijave koja se podnosi, gde se u redovnom postupku dodeljuje oznaka 1 – Opšta prijava. Opšta prijava se podnosi pre svake isplate ličnog primanja za koje se plaćaju porezi i/ili doprinosi. 3) Podaci o vrstama prihoda i fizičkim licima – primaocima prihoda, gde se za svako lice upisuje: redni broj, identifikacioni broj (postoji nekoliko vrsta identifikacije pri čemu se najčešće koristi JMBG, ali ako istog nema, broj pasoša, ili dr.), prezime i ime lica, šifra prebivališta lica, vrsta primaoca prihoda i šifra vrste prihoda (šifra vrste prihoda se automatski formira određivanjem vrste primaoca prihoda i izborom vrste prihoda iz Kataloga vrste prihoda, koji je odštampan pravilnik i čini njegov sastavni deo), bruto prihod, poreska osnovica, porez, osnovica za doprinos, zbirni doprinos za PIO (na teret zaposlenog i poslodavca), zbirni doprinos za zdravstveno osiguranje, zbirni doprinos za nezaposlenost, doprinos za beneficirani PIO (ako se plaća). U poslednjem redu poreske prijave (koju ne popunjava podnosilac prijave nego informacioni sistem po učitavanju prijave), sumiraju se podaci po bruto prihodu, osnovicama, porezima i doprinosima.

Kada se poreska prijava učitava preko internet portala, ista se formira u statusu „u pripremi“ žute boje i u formi koja omogućava podnosiocu proveru podataka i iznosa, radi eventualne korekcije. Po izvršenoj kontroli, podnosilac prijave elektronski potpisuje poresku prijavu (pomoću softvera sa sertifikatom za elektronski potpis i lične karte koja poseduje čip sa mogućnošću elektronskog potpisivanja). Potpisana prijava iz statusa „u pripremi“ prelazi u status „predata“ svetlozelene boje i aktivira se kontrola autentifikacije, logike, sintakse, formalne i matematičke ispravnosti poreske prijave. Ukoliko se detektuje nepravilnost u poreskoj prijavi, poreska prijava iz statusa „predata“ prelazi u status „odbijena“ crvene boje i stvara se pregled grešaka sa stepenom značaja koji se podnosiocu daje na uvid. Po ispravci, poreska prijava iz statusa „odbijena“ prelazi ponovo u status „u pripremi“, a nakon potpisivanja prelazi u status „predata“. Kada se kontrolom utvrdi ispravnost poreske prijave, ista prelazi u status „podneta“ tamnozeleno boje a po knjiženju

u poreskom računovodstvu, poreska prijava prelazi u status „proknjižena“ svetloplave boje. Dodeljuje joj se jedinstveni identifikacioni broj (skr.: UID) i broj odobrenja za plaćanje (skr.: BOP) po kome će se platiti nastala poreska obaveza i neto prihodi. Istovremeno, u poreskom računovodstvu, na kartici poreskog obveznika formira se novi račun sa nomenklaturom BOP-a, gde će se po uplati poreske obaveze iskazati iznos uplate na potražnoj strani računa. Po isteku datuma očekivanog plaćanja, na dugovnoj strani računa iskazaće se iznos ukupne obaveze poreza i doprinosa. Ukoliko je uplaćeni iznos niži od obaveza, na računu će se pojaviti dugovni saldo i počće se računati zatezna kamata po zakonu. U slučaju potražnog salda, obaveza je pretplaćena, tako da uplatilac ima pravo podneti zahtev za povraćajem sredstava.

Tabela 31: Primer procedure podnošenja elektronske poreske prijave kod budžetskog korisnika

DIJAGRAM TOKA	OPIS AKTIVNOSTI	ODGOVORNO LICE	DOKUMENT
OPERACIJA	Nakon unosa podataka u informacioni sistem plata i naknada i obrade tih podataka, Odeljenje za informacione sisteme formira obrasce PPPO u XML formatu za potrebe plaćanja plate, naknade plate, naknade za invalide rada II i III kategorije, naknade dela troškova za zakup stana, naknade troškova za rešavanje stambenog pitanja, naknade troškova zbog odvojenog života od porodice, naknade troškova za prevoz, otpremnina, zaostalih zarada, zaostalih doprinosa, retrorazlika za plate i naknada, retrorazlika naknade za školovanje i retrorazlika mesečne naknade za otežane uslove	Odeljenje za informacione sisteme	PPPO u elektronskom obliku
OPERACIJA	Preuzimanje PPPO XML od Odeljenja za informacione sisteme, kontrola po osnovu uzorka da li su iznosi i šifre upisani u PPPO-u skladu sa stvarno nastalim poslovnim promenama, obračunima i licima. Ukoliko postoje neslaganja preduzimaju se korektivne akcije	Referent za plate i naknade, kontrolor za plate i naknade	PPPO i računovodstvene isprave
OPERACIJA	Sravnjenje podataka, poreza i doprinosa iskazanih u PPPO sa podacima u rekapitulacijama plata i naknada, dnevnicima poreza i doprinosa. Ukoliko postoje neslaganja preduzimaju se korektivne akcije	Referent za poreze i doprinose	PPPO, rekapitulacija plata i naknada, testni nalog za knjiženje
ODLUKA	Elektronsko podnošenje poreskih prijava za porez po odbitku	Poreski punomoćnik	PPPO

OPERACIJA	Štampanje obaveštenja o podnetoj PPPO i upisivanje poziva na broj odobrenja u nalogima za plaćanje neto iznosa, poreza i doprinosa	Referent za poreze i doprinose	Obaveštenje o podnetoj PPPO
OPERACIJA	Štampanje naloga za plaćanje neto iznosa, poreza i doprinosa	Referent za poreze i doprinose	Nalog za isplatu
OPERACIJA	Kontrola štampanog naloga za isplatu neto iznosa, poreza i doprinosa sa iznosima iskazanim u rekapitulacijama plata i naknada, dnevnikom poreza i doprinosa Ukoliko postoje neslaganja preduzimaju se korektivne akcije	Kontrolor plate	Nalog za isplatu, rekapitulacije plata i naknada, dnevnik poreza i doprinosa
OPERACIJA	Predaja naloga za isplatu neto, poreza i doprinosa na potpis i overu	Referent za poreze i doprinose	Nalog za isplatu
OPERACIJA	Formiranje sortne trake, zbirnog zahteva za plaćanje i predaja zahteva za plaćanje Upravi za trezor Ministarstva finansija	Referent za poreze i doprinose i referent za platni promet	Sortna traka
OPERACIJA	Arhiviranje isplatne dokumentacije	Referent za poreze i doprinose, Referenti za platni promet, arhivar	Nalog za isplatu neto iznosa, poreza i doprinosa po odbitku i prateća dokumentacija
OPERACIJA	Predaja proknjiženog PPPO obrasca u elektronskoj formi na arhiviranje Odeljenju za informacione sisteme.	Referent za poreze i doprinose, načelnik odeljenja za obračun plata i naknada	PPPO u elektronskom obliku
OPERACIJA	Sravnjenje proknjiženih isplata po osnovu plata i naknada iz računovodstva (Uprave za trezor) sa naredbama za isplatu plata i naknada Ukoliko postoje neslaganja preduzimaju se korektivne akcije	Referent za poreze i doprinose i referent za računovodstvo	Nalog za knjiženje Nalog za isplatu, podaci od Uprave za trezor
KRAJ			

Primer: Podnošenje poreskih prijava za isplatu akontacije i konačnog dela plate

Na isplatnom mestu br. 00001, za 10 zaposlenih (9 PVL – vojnih osiguranika i 1 CL – civilni osiguranik) pretpostaviće se sledeći slučajji:

1. Zaposleni RLJ primio je akontaciju za maj 2016 bruto 50.000 (bruto plata po je rešenju je 100.000). U maju 2016. radio je puno radno vreme (176 sati). Staž osiguranja imenovanog je 12/14. Naknadno je stiglo rešenje o priznatom beneficiranom stažu 12/16.

2. CN civilno lice primio je akontaciju plate za maj 2016 bruto 50.000 (bruto plata po rešenju je 100.000). Naknadno je utvrđeno, u maju 2016. prvih 144 sati je bio na bolovanju do 30 dana a drugih 32 sati je radio. Staž osiguranja imenovanom je 12/14.
3. Zaposleni LM ima povredu na radu i u aprilu 2016 je ceo mesec odsustvovao sa posla. Primio je akontaciju naknade plate za maj 2016 u visini 24.000 (bruto plata po rešenju je 48.000). U maju je radio 48 sati a prethodno je odsustvovao usled povrede na radu. Staž osiguranja je 12/16.
4. Zaposleni KN bio je na bolovanju do 30 dana u aprilu 2016. Primio je akontaciju plate 24.000 (bruto plata po rešenju je 48.000) za maj 2016. U maju je bio 88 sati na bolovanju preko 30 dana a potom je radio je 88 sati. Staž osiguranja je 12/16.
5. Zaposleni RM nalazi se na bolovanju usled dobrovoljnog davanja tkiva. Primio je akontaciju naknade plate 24.000 (bruto plata po rešenju je 48.000) za maj 2016. U maju bio je na bolovanju usled dobrovoljnog davanja tkiva 48 sati pa je radio 128 sati. Staž osiguranja je 12/16.
6. Zaposleni DB primio je akontaciju za maj 2016. bruto 25.000 (bruto plata po je rešenju je 50.000). Po zakasneloj doznaci (koja se razlikuje od radne liste), utvrđeno je da je u maju 2016 radio 80 sati a 96 sati je bio na bolovanju do 30 dana. Staž osiguranja imenovanom je 12/15.
7. Zaposlena MM primila je akontaciju plate za maj 2016 bruto 19.000 (plata po rešenju je 38.000). Staž osiguranja je 12/15. Po pristiglom rešenju (sa zakašnjenjem) u maju 2016 je započela i ceo mesec je provela na porodiljskom odsustvu.
8. Zaposleni KP primio je akontaciju plate za maj 2016. godine bruto 25.000 (plata po rešenju je 50.000), staž osiguranja je 12/15. Sa zakašnjenjem je stiglo rešenje o prestanku radnog odnosa za lice sa danom 30.04.2016.
9. Zaposleni MK primio je akontaciju plate za maj 2016 u iznosu 18.000 (bruto plata po rešenju je 36.000). Radio je 72 sati (staž osiguranja 12/15) u maju 2016 pa je udaljen od dužnosti, određen mu je pritvor, te prima naknadu $\frac{1}{4}$ plate.
10. Zaposleni ZS primio je akontaciju plate za maj 2016 u iznosu 30.000 (Bruto plata po rešenju je 60.000). Staž osiguranja je 12/16. U maju 2016 je radio 32 sata a za ostalo je udaljen od dužnosti i prima 80% plate.

Sastavljena poreska prijava prema kojoj je izvršena isplata akontacija plate za maj 2016. godine za gore navedena lica, sadržala bi podatke o vrsti prihoda i iznosima po sledećem:

Tabela 32: Akontaciona poreska prijava

1.1 VRSTA PRIJAVE	1.2 OBRAČUNSKI PERIOD	1.3 DATUM NASTANKA PORESKE OBAVEZE	1.4 DATUM PLAĆANJA
<u>1</u>	<u>05 2016</u>	-----	<u>31 05 2016</u>
1-5	mm gggg	dd mm gggg	dd mm gggg

1.5 IZMENA PRIJAVE	I	1.6 PO NALAZU KONTROLE / ODLUCI SUDA	
	vrsta		
I		I	1.6a I
1.5a Identifikacioni broj prijave		Broj rešenja / odluke suda	osnov

1.7. Najniža osnovica	2
-----------------------	---

2.1 TIP ISPLATIOCA	6	2.2 PORESKI IDENTIFIKACIONI BROJ	102116082	2.3 BROJ ZAPOSLENIH	10	2.4 JMBG PODNOSIOCA POJEDINAČNE PORESKE PRIJAVE	3001976762611
--------------------	---	----------------------------------	-----------	---------------------	----	---	---------------

2.5 MATIČNI BROJ	7093608	2.6 NAZIV/PREZIME I IME	RAČUNOVODSTVENI CENTAR MO	2.7 SEDIŠTE / PREBIVALIŠTE	016
2.8 TELEFON KONTAKT OSOBE	2064 – 549	2.9 ULICA I BROJ	GARDIJSKA 7	2.10 E-MAIL	rcmoporezi@mod.gov.rs

R. B.	V. l.	PODATAK ZA IDENTIFIKACIJU LICA	PRE-ZIME	IME	PRE-BIVALIŠTE	ŠIFRA VRSTE PRIHODA	BROJ DANA	BROJ SATI	FOND SATI	BRUTO PRIHOD	OSNOVICA ZA POREZ	POREZ	OSNOVICA ZA DOPRINOSE	PIO	ZDRA-VSTVO	NEZAPO-SLENOST	BENE-FICIRANI PIO	MFP ZA OBRAČUN
3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.4a	3.5.	3.6.	3.7.	3.8.	3.8a	3.9.	3.10.	3.11.	3.12.	3.13.	3.14.	3.15.	3.16.	3.17.
1	1	2802958745124	R	Lj	011	<u>1 08 101 00 1</u>				50.000	44.198	4.420	50.000	13.000	5.150	750	1.850	
2	1	1212966789654	C	N	016	<u>1 01 101 00 1</u>				50.000	44.198	4.420	50.000	13.000	5.150	750	1.850	
3	1	1211966789654	L	M	022	<u>1 08 201 00 0</u>				24.000	18.198	1.820	24.000	6.240	2.472	360	0	
4	1	1712966789654	K	N	011	<u>1 08 101 00 3</u>				24.000	18.198	1.820	24.000	6.240	2.472	360	1.752	
5	1	1212960789654	R	M	011	<u>1 08 205 00 0</u>				24.000	18.198	1.820	24.000	6.240	2.472	360	0	
6	1	1212976789654	D	B	011	<u>1 08 101 00 2</u>				25.000	19.198	1.920	25.000	6.500	2.575	375	1.375	
7	1	1212986789654	M	M	011	<u>1 08 101 00 2</u>				19.000	13.198	1.320	22.449 ***	5.837	2.312	337	1.235	
8	1	1212987789654	K	P	011	<u>1 08 101 00 2</u>				25.000	19.198	1.920	25.000	6.500	2.575	375	1.375	
9	1	1212988789654	M	K	011	<u>1 08 101 00 2</u>				18.000	12.198	1.220	22.449 ***	5.837	2.312	337	1.235	
10	1	1212990789654	Z	S	011	<u>1 08 101 00 3</u>				30.000	24.198	2.420	30.000	7.800	3.090	450	2.190	

Napomene uz akontacionu poresku prijavu (Pravilnik o PPPO):

- U polju 1.1 stavlja se oznaka 1, pošto se radi o opštoj prijavi
- U polju 1.2. upisuje se obračunski period na koji se isplata odnosi
- U slučaju da je isplata neto prihoda već izvršena, u polju 1.3. treba upisati datum isplate, nakon čega se obračunava zatezna kamata, budući da poreska obaveza nastaje isplatom neto prihoda.
- U polju 1.4 upisuje se očekivani datum isplate neto iznosa, poreza i doprinosa.
- Polja od 1.5. do 1.6a. popunjavaju se u slučaju izmene ranije podnete prijave, po nalazu kontrole
Poreske uprave, ili po osnovu sudske presude.
- U polju 1.7. upisuje se broj lica kod kojih se doprinosi plaćaju na najnižu osnovicu za plaćanje doprinosa.
- U polja od 2.1. do 2.10. upisuju se podaci o isplatiocu prihoda.
- U polju 3.2. upisuje se oznaka za način identifikacije lica, pri čemu, kada se lice identifikuje pomoću JMBG, upisuje se oznaka „1“
- U polju 3.5. upisuje se šifra opštine prebivališta lica.
- U polju 3.6. upisuje se šifra vrste prihoda prema katalogu u Pravilniku o PPPO. Za isplatu plate vojnog osiguranika sa beneficiranim stažom 12/14 koristi se ŠVP 1 08 101 001
- Kada je u pitanju isplata plate za zaposleno civilno lice na radnom mestu sa beneficiranim stažom 12/14, šifra vrste prihoda je 1 01 101 001.
- U poljima 3.7. – 3.8a. upisuju se dani, fond sati u mesecu i odnosni sati srazmerno delu primanja, ali, samo u slučaju podnošenje poreske prijave po konačnom obračunu (ne za akontaciju), kada se iz prijave preuzimaju podaci radi upisa staža osiguranja.
- U polju 3.9. upisuje se bruto plata koja predstavlja zbir neto iznosa, poreza i doprinosa na teret zaposlenog.

- U polju 3.10. upisuje se poreska osnovica koja ne može biti viša od bruto prihoda, a može biti niža za poresku olakšicu, koja trenutno iznosi mesečno 11.604,00 za puno radno vreme.
- U polju 3.12. upisuje se osnovica za plaćanje doprinosa koja je jednaka bruto plati, kada je ista viša od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa i istovremeno niža od najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa. Inače, doprinosi na mesečnom nivou, kada je lice radilo puno radno vreme, ne mogu se platiti po osnovici nižoj od najniže osnovice za plaćanje doprinosa niti po osnovici višoj od najviše osnovice za plaćanje doprinosa. Ukoliko je radno vreme lica ispod punog radnog vremena a nema posebno regulisano pravo izjednačavanja sa punim radnim vremenom određuju se srazmerni iznosi shodno stepenu angažovanja lica.
- U polju 3.13 – 3.16. iskazuju se doprinosi za PIO, zdravstveno osiguranje i nezaposlenost, po zbirnoj stopi.
- Staž osiguranja sa uvećanim trajanjem (beneficirani staž) se ne plaća kada lice odsustvuje sa posla usled bolesti, povrede, neplaćenog ili neopravdanog odsustva.
- Multifunkcionalno polje (polje 3.17, skr.: MFP) služi za unos podataka koji omogućavaju proveru vrste prihoda ili vrste primaoca (Pravilnik o PPPO, član 11. tačka 3. podtačka 19).

Nakon isplate akontacije, po pristiglim obračunskim listama, eventualnim novim rešenjima i drugim priložima, vrši se konačni obračun plate gde su česte situacije (posebno kod budžetskih korisnika sa velikim brojem zaposlenih) da je akontacija isplaćena po pogrešno prijavljenom stanju (na primer licu je pogrešno isplaćen beneficirani staž, ili je isplaćena akontacija a prestao mu je radni odnos u prethodnom mesecu, ili lice koje radi na radnom mestu sa beneficiranim stažom koristilo je odsustvo više od polovine meseca usled privremene sprečenosti za rad, te mu nije trebalo isplaćivati dodatne doprinose prilikom isplate akontacije za pola meseca i dr.). U takvim situacijama, radi korekcije pogrešno prijavljenih podataka prilikom podnošenja poreske prijave za isplatu akontacije, sastavlja se izmenjena akontaciona prijava, koja će zameniti prethodno prijavljenu akontacionu prijavu.

Tabela 33: Izmenjena akontaciona poreska prijava

1.1 VRSTA PRIJAVE	1.2 OBRAČUNSKI PERIOD	1.3 DATUM NASTANKA PORESKE OBAVEZE	1.4 DATUM PLAĆANJA
<u>1</u>	05 2016	-----	31 05 2016
1-5	mm gggg	dd mm gggg	dd mm gggg

1.5 IZMENA PRIJAVE	I_1	1.6 PO NALAZU KONTROLE / ODLUCI SUDA	
	vrsta		
I_1		I_1	1.6a I_1
1.5a Identifikacioni broj prijave		Broj rešenja / odluke suda	osnov

R. B.	V. I.	PODATAK ZA IDENTIFIKACIJU LICA	PRE-ZIME	IME	PREBIVALIŠTE	ŠIFRA VRSTE PRIHODA	BROJ DANA	BROJ SATI	FOND SATI	BRUTO PRIHOD	OSNOVICA ZA POREZ	POREZ	OSNOVICA ZA DOPRINOSE	PIO	ZDRAVSTVO	NEZAPOSLENOST	BENEFICIRANI PIO	MFP ZA OBRAČUN 10	MFP ZA OBRAČUN 12
3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.4a	3.5.	3.6.	3.7.	3.8.	3.8a	3.9.	3.10.	3.11.	3.12.	3.13.	3.14.	3.15.	3.16.	3.17.	3.17.
1	1	2802958745124	R	LJ	011	<u>1 08 101 00 3</u>				50.000	44.198	4.420	50.000	13.000	5.150	750	3.650		
2	1	1212966789654	C	N	016	<u>1 01 101 00 1</u>				9.091	6.981	698	9.091	2.364	936	136	336	1	40.909
3	1	1212966789654	C	N	016	<u>1 01 202 00 0</u>				40.909	37.217	3.722	40.909	10.636	4.214	614	0	1	9.091
4	1	1211966789654	L	M	022	<u>1 08 201 00 0</u>				24.000	18.198	1.820	24.000	6.240	2.472	360	0		
5	1	1712966789654	K	N	011	<u>1 08 204 00 0</u>				11.400	8.499	850	11.400	2.964	1.174	171	422	1	12.600
6	1	1712966789654	K	N	011	<u>1 08 101 00 3</u>				12.600	9.699	910	12.600	3.120	1.236	180	920	1	11.400
7	1	1212960789654	R	M	011	<u>1 08 205 00 0</u>				17.455	13.235	1.323	17.455	4.538	1.798	262	0	1	6.545
8	1	1212960789654	R	M	011	<u>1 08 101 00 3</u>				6.545	4.963	496	6.545	1.702	674	98	242	1	17.455
9	1	1212976789654	D	B	011	<u>1 08 101 00 2</u>				11.364	8.726	873	11.364	2.955	1.170	170	625	1	13.636
10	1	1212976789654	D	B	011	<u>1 08 202 00 0</u>				13.636	10.472	1.047	13.636	3.545	1.405	205	0	1	11.364
11	1	1212986789654	M	M	011	<u>1 08 206 00 0</u>				19.000	13.198	1.320	22.449 ***	5.837	2.312	337	0		
12	1	1212987789654	K	P	011	<u>1 00 000 00 1</u>				0	0	0	0	0	0	0	0		
13	1	1212988789654	M	K	011	<u>1 08 101 00 2</u>	11	72	176	13727,27	8980,18	898,02	13727,27	3569,09	1413,91	205,91	755,00	1,00	8721,73
14	1	1212988789654	M	K	011	<u>1 08 199 00 0</u>	20	104	176	4272,73	3217,73	321,77	8721,73	2267,65	898,34	130,83	0,00	1,00	13727,27
15	1	1212990789654	Z	S	011	<u>1 08 101 00 3</u>				5.455	4.400	440	5.455	1.418	562	82	398	1	24.545
16	1	1212990789654	Z	S	011	<u>1 08 199 00 0</u>				24.545	19.798	1.980	24.545	6.382	2.528	368	0	1	5.455

Napomene uz izmenjenu akontacionu prijavu:

- Izmenjena akontaciona poreska prijava zamenjuje prvobitno podnetu akontacionu poresku prijavu. Uobičajeno, podaci iz zaglavlja o isplatiocu prihoda ostaju nepromenjeni (osim ako i tu nije učinjena greška koja se treba ispraviti) te u ovom slučaju nisu prikazani. Dalje, u izmenjenoj prijavi se upisuju dopunski podaci, tj. u polju 1.5a obavezno treba upisati identifikacioni broj poreske prijave koja se zamenjuje. U suprotnom, poreska obaveza će ostati po ranije podnetoj prijavi a nastaje nova po podnetoj izmenjenoj prijavi (stvara se dupla poreska obaveza).
- Izmenjena prijava se može podneti najkasnije na dan očekivanog plaćanja navedenog u prvobitno podnestoj poreskoj prijavi. Nakon isteka datuma plaćanja navedenog u polju 1.4 prethodne prijave ne može se više podneti izmenjena poreska prijava.
- Datum očekivanog plaćanja se najkasnije može prijaviti poslednjeg radnog dana u narednom mesecu, u odnosu na tekući mesec.
- U izmenjenoj poreskoj prijavi svi primaoci prihoda iz prethodne prijave se moraju navesti, pri čemu se u slučaju brisanja prihoda kod lica koje nije trebalo primiti primanje za posmatrani mesec, upisuje posebna šifra vrsta prihoda.
- Kako je u primeru pretpostavljeno da je već izvršena isplata akontacije, u izmenjenoj prijavi će se nastojati za svako lice da se prijavi ukupan prihod u visini već isplaćenog prihoda (kako se ne bi ponovo plaćao kod konačne prijave).
- Kada se kombinuju prihodi (prijavljuje se za isto lice dva ili više prihoda), u polju 3.17 (multifunkcionalno polje) u svakom redu prihoda koji se prijavljuje, pod rednim brojem 10 stavlja se oznaka 1, a pod rednim brojem 12 upisuje zbir osnovica za doprinose pod ostalim šiframa prihoda za isto lice u prijavi.
- Kod primaoca prihoda RLJ se umesto ranije prijavljenog beneficiranog staža sa stepenom 12/14 prijavljuje ispravan stepen 12/16. Sada treba izvršiti doplatu dodatnog doprinosa pre isteka očekivanog datuma plaćanja. Ukoliko je istekao datum očekivanog plaćanja, za isto lice treba napraviti posebnu prijavu sa odgovarajućom šifrom vrste prihoda i ispravnim stepenom beneficiranog staža, pa ponovo platiti ukupan iznos doprinosa, iako je već isplaćen deo doprinosa, zbog novih poreskih pravila. Može se tražiti povraćaj novca.
- Za primaoca prihoda CN se mora napraviti izmena, obzirom da je u prvobitnoj akontacionoj prijavi za ovo lice prijavljen prihod samo po osnovu plate za rad sa beneficiranim stažom. Kako je uzeta pretpostavka da je isplata akontacije (bruto 50.000) već izvršena, potrebno je da se prihod od ranije prijavljenih bruto 50.000 razdvoji na alikvotni deo po osnovu naknade zarade za vreme privremene sprečenosti za rad do 30 dana i deo plate za ostvarene sate rada. Zbog toga se za lice CN prijavljuju dva prihoda, pod šifrom vrste prihoda 1 01 202 000 za naknadu bolovanja do 30 dana i 1 01 101 001 za ostvaren rad. Može se uočiti, da su se okviru sume od 50.000 mogli drugačije kombinovati iznosi za naknadu plate i deo plate, odnosno mogao se prijaviti u izmenjenoj prijavi ceo pripadajući iznos plate a ostatak za naknadu. Ali, budući da se u akontacionoj prijavi ne prijavljuje staž osiguranja (dani i sati rada), nego u konačnoj, onda je u akontacionoj prijavljena polovina prihoda po šifrom vrste prihoda plate za rad a ostala polovina će se prijaviti u konačnoj, zajedno sa danima i satima rada.
- Kod primaoca prihoda LM nema promene.

- S obzirom da za primaoca prihoda KN treba za pola meseca prijaviti staž bez beneficiranog staža, a za drugu polovinu meseca treba prijaviti staž sa beneficiranim stažom, polovina srazmernih iznosa za platu i naknadu plate biće prijavljena u dva reda, pod šiframa vrste prihoda za platu i naknadu plate u izmenjenoj akontacionoj prijavi, dok će druga polovina biti prijavljena kroz konačnu prijavu, zajedno sa srazmernim vrednostima dana i sati redovnog i beneficiranog staža.
- Kod primaoca prihoda RM se takođe, usled računanja odnosnog dela doprinosa za beneficirani staž, trebaju prijaviti u dva reda plata (i dodatni doprinosi) i naknada plate, i to polovina kod izmenjene akontacione prijave i polovina kod konačne prijave.
- Kod primaoca prihoda DB, usled odsustva sa rada i rada u mesecu na radnom mestu sa beneficiranim stažom, prijavljuje se polovina srazmernih mesečnih prihoda po osnovu naknade plate i plate za rad.
- Za primaoca prihoda MM se u skladu sa naknadno utvrđenim stanjem, prijavljuje prihod pod šifrom za naknadu zarade za vreme porodijskog odsustva i briše se iznos doprinosa za staž sa uvećanim trajanjem.
- Kako lice KP nije radio u maju 2016, ranije prijavljen prihod se briše.
- Za primaoca prihoda MK, akontacija plate je niža od najniže osnovice za plaćanje doprinosa, pa se doprinosi plaćaju po najnižoj osnovici. Međutim, kod kombinovanja prihoda, upisani su dani i sati za odnosne šifre prihoda kako bi se razdvojili iznosi za plaćanje najniže osnovice za plaćanje doprinosa.
- Po istom principu kao kod prethodnih lica, za primaoca prihoda ZS prihod se prijavljuje pod dve šifre prihoda.

Nakon usklađivanja stanja u izmenjenoj akontacionoj prijavi sa stvarnim stanjem, pristupa se izradi konačne poreske prijave, čijim će se podnošenjem pribaviti broj odobrenja za plaćanje konačnog dela plate i naknade plate.

Tabela 34: Poreska prijava za isplatu konačnog dela plate

1.1 VRSTA PRIJAVE	1.2 OBRAČUNSKI PERIOD	1.3 DATUM NASTANKA PORESKE OBAVEZE	1.4 DATUM PLAĆANJA
<u>1</u>	05 2016 K	-----	31 05 2016
1-5	mm gggg	dd mm gggg	dd mm gggg

1.5 IZMENA PRIJAVE	I_I	1.6 PO NALAZU KONTROLE / ODLUCI SUDA	
	vrsta		
I_____I		I_____I	1.6a I_I
1.5a Identifikacioni broj prijave		Broj rešenja / odluke suda	osnov

3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.4a	3.5.	3.6.	3.7.	3.8.	3.8a	3.9.	3.10.	3.11.	3.12.	3.13.	3.14.	3.15.	3.16.	3.17. 1	3.17. 2	3.17. 4	3.17. 10	3.17. 11	3.17. 12
1	1	2802958745124	R	Lj	016	<u>01 08 101 00 3</u>	31	176	176	50.000	44.198	4.420	50.000	13.000	5.150	750	3.650	5.802	50.000	50.000		5.802	50.000
2	1	1212966789654	C	N	016	<u>01 08 101 00 1</u>	5	32	176	9.091	6.981	698	9.091	2.364	936	136	336	2.110	9.091	9.091	1	5.802	50.000
3	1	1212966789654	C	N	016	<u>01 08 202 00 0</u>	26	144	176	12.273	8.581	858	12.273	3.191	1.264	184	0	3.692	40.909	40.909	1	5.802	50.000
4	1	1211966789654	L	M	016	<u>01 08 201 00 0</u>	25	128	176	10.909	8.272	827	10.909	2.836	1.124	164	0	5.802	24.000	24.000	1	5.802	24.000
5	1	1211966789654	L	M	016	<u>01 08 101 00 3</u>	6	48	176	13.091	9.926	993	9.926	2.581	1.022	149	725	0	0	0	1	5.802	24.000
6	1	1712966789654	K	N	016	<u>1 08 204 00 0</u>	15	88	176	11.400	8.499	850	11.400	2.964	1.174	171	832	2.901	11.400	11.400	1	5.802	24.000
7	1	1712966789654	K	N	016	<u>1 08 101 00 3</u>	16	88	176	11.400	8.499	850	11.400	2.964	1.174	171	832	2.901	12.600	12.600	1	5.802	24.000
8	1	1212960789654	R	M	016	<u>1 08 205 00 0</u>	25	128	176	17.455	13.235	1.323	13.235	3.441	1.363	199	0	4.220	17.455	17.455	1	5.802	24.000
9	1	1212960789654	R	M	016	<u>1 08 101 00 3</u>	6	48	176	6.545	4.963	496	6.545	1.702	674	98	478	1.582	6.545	6.545	1	5.802	24.000
10	1	1212976789654	D	B	016	<u>01 08 101 00 2</u>	13	80	176	11.364	8.726	873	11.364	2.955	1.170	170	625	2.637	11.364	11.364	1	5.802	25.000
11	1	1212976789654	D	B	016	<u>01 08 202 00 0</u>	17	96	176	12.273	9.108	911	12.273	3.191	1.264	184	0	3.165	13.636	13.636	1	5.802	25.000
12	1	1212986789654	M	M	016	<u>01 01 206 00 0</u>	30	176	176	19.000	13.198	7.396	15.551	4.043	1.602	233	0	5.802	22.449	19.000		5.802	22.449
13	1	1212987789654	K	P	016	<u>1 00 000 00 1</u>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0						
14	1	1212988789654	M	K	016	<u>1 08 101 00 2</u>	11	72	176	1000,00	1000,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4747,09	13727,27	13727,27	1,00	5802,09	22449,00
15	1	1212988789654	M	K	016	<u>1 08 199 00 0</u>	20	104	176	1045,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1055,00	8721,73	4272,73	1,00	5802,09	22449,00
16	1	1212990789654	Z	S	016	<u>1 08 101 00 3</u>	4	32	176	5.455	4.400	440	5.455	1.418	562	82	398	1.055	5.455	5.455	1	5.802	30.000
17	1	1212990789654	Z	S	016	<u>1 08 199 00 0</u>	26	144	176	14.727	9.980	998	14.727	3.829	1.517	221	0	4.747	24.545	24.545	1	5.802	30.000

Napomene uz konačnu poresku prijavu:

- Zaglavlje konačne poreske prijave je istovetno zaglavlju u akontacionoj poreskoj prijavi, s tim da se u polju 1.2 – Obračunski period, dodatno upisuje oznaka „K“ koja označava da se radi o konačnoj poreskoj prijavi. U konačnoj prijavi se obavezno u poljima 3.7, 3.8. i 3.8a upisuju dani, fond sati u mesecu i sati koji se odnose na deo primanja, jer se time upisuje staž osiguranja koji će se evidentirati u centralnom registru staža osiguranja.
- U konačnoj prijavi se iznosi primanja ne prikazuju kumulativno, nego u skladu sa preostalim (konačnim) iznosom za isplatu. Budući da su u akontacionoj prijavi isplaćeni prihodi na koje se nadovezuju prihodi u konačnoj prijavi, potrebno je popunjavati MFP 1, MFP 2, MFP 4, MFP 10, MFP 11 i MFP 12 kako je ranije objašnjeno.
- Ne postoji ograničenje u koliko delova se može isplatiti određeno primanje, niti koliko se može podneti poreskih prijava. Međutim, isplate u delovima iziskuju znatno povećanje administracije i u praksi se nastoje svesti u dva dela.
- U konačnoj poreskoj prijavi se ne mogu prikazati sati i dani sa nulom prihoda. Ovo pravilo stvara najveći problem u programiranju algoritma za automatizaciju šifriranja vrste prihoda za pripadajući deo primanja i sastavljanja konačne poreske prijave, u situaciji kada je već isplaćena akontacija pa se u izmenjenoj prijavi prijavljivao prihod u visini isplaćene akontacije. Pošto se usled odsustva ili udaljenja od rada značajno smanjuje pripadajući deo primanja, u određenim situacijama se ukupni alikvotni deo već iskoristi prilikom akontacije pa kako se ne može prijaviti kao nula prihoda u konačnoj prijavi, manji deo prihoda se mora opet prijaviti kako bi se mogli upisati sati dani za staž osiguranja.
- Za vreme odsustva sa rada po osnovu privremene sprečenosti za rad ili udaljenja sa rada, ne plaćaju se dodatni doprinosi za staž osiguranja sa uvećanim trajanjem (tzv. beneficirani staž). Zbog toga se za lica koja rade na radnim mestima sa beneficiranim stažom ne mogu spajati šifre prihoda (tj. plata za rad i naknada plate za bolovanje se ne mogu prijaviti pod istom šifrom vrste prihoda).
- Za primaoca prihoda RLJ, isplaćen je konačni deo plate po istoj šifri prihoda kao u izmenjenoj akontacionoj poreskoj prijavi. Dodatno, upisani su dani, mogući fond sati zaposlenog RLJ u mesecu i ostvareni efektivni sati u mesecu.
- Za zaposlenog CN preostali prihod i staž u konačnoj prijavi iskazan je prema odgovarajućim šiframa vrste prihoda. Kako je prilikom isplate akontacije za lice već bio isplaćen bruto prihod koji je ekvivalentan polovini bruto plate za puno radno vreme, u izmenjenoj akontacionoj prijavi nastojao se iskazati deo plate i naknade plate u visini već isplaćenog bruto prihoda (da se ne bi deo prihoda ponovo isplaćivao u konačnoj prijavi) ali ne potpuno do visine pripadajućeg dela primanja srazmerno satima po kojima je ostvaren (tj. nije se kombinovao da se po delu primanja eventualno iskaže ukupni alikvotni deo jer se onda nisu mogli prikazati sati i dani koji se odnose na to primanje u konačnoj prijavi). Zbog toga je u konačnoj prijavi iskazano po adekvatnoj šifri prihoda srazmeran broj sati i dana a preostali deo iznosa kao razlika između visine pripadajućeg iznosa i dela koji je isplaćen uz akontaciju. Po pitanju poreske olakšice, svaki deo oporezivog bruto primanja se može umanjiti do visine poreske olakšice koja je srazmerna satima koji se odnose na to primanje u odnosu na puno radno vreme, pri čemu, iskorišćena poreska olakšica u akontaciji i konačnom delu zbirno ne može prelaziti pripadajući deo.
- Za zaposlenog LM je u akontaciji prijavljen bruto prihod po šifri primanja za koju je srazmerno ostvaren veći iznos u odnosu na preostali deo primanja. Zbog toga, u izmenjenoj poreskoj

prijavi nije se moralo razdvajati na dve šifre primanja jer je po prijavljenoj šifri primanja ostao neiskorišćeni deo iznosa primanja za konačnu prijavu i upis staža osiguranja. U konačnoj prijavi preostali deo prihoda prijavljen je kroz dve šifre prihoda zajedno sa proporcionalnom trajanjem u satima i danima.

- Zaposleni KN ostvario je u mesecu pola plate i pola naknade plate. Prilikom podnošenja izmenjene akontacione prijave prijavljen je prihod po odnosnim šiframa vrste prihoda u visini isplaćene akontacije. U konačnoj prijavi prijavljeni su srazmerni dani i sati po šifri vrste prihoda za platu i naknadu plate i preostali prihod, kao razlika između ukupnog pripadajućeg dela i isplaćene akontacije.
- Kod zaposlenih RM i DB prikazana je situacija gde su lica po osnovu privremene sprečenosti za rad odsustvovala veći deo meseca a manji deo radila. Zbog toga su prihod i staž osiguranja lica kombinovani po različitim šiframa prihoda. Ovde se može primetiti nedostatak suštinske kontrole kod obračuna osnovice za plaćanje dodatnih doprinosa za prijavu beneficiranog staža. Naime, kako na visinu penzije ne utiče visina uplaćenih dodatnih doprinosa nego trajanje beneficiranog staža, visina penzije se ne menja ako se na primer osnovica za plaćanje dodatnih doprinosa umanji i na to plati manji iznos dodatnih doprinosa.
- Za Zaposlenu MM u konačnoj prijavi je prijavljena osnovica za plaćanje doprinosa u nižem iznosu od bruto prihoda. Obzirom da je u akontacionoj prijavi akontacija iznosila niže od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, doprinosi su plaćeni po najnižoj osnovici. Kako je zaposlenoj bruto plata viša od najniže osnovice, u konačnoj prijavi su doprinosi plaćeni po osnovici koja je niža od bruto prihoda za iznos tačno koliko je bruto prihod u akontacionoj prijavi bio niži od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa (zbirno posmatrano, doprinosi su plaćeni po bruto naknadi plate zaposlene u posmatranom mesecu).
- U primeru zaposlenog MK, iako je bruto prihod lica za ceo mesec (20.045) viši od neoporezivog iznosa, zbog specifičnih pravila kod kombinovanja prihoda nije se mogla u potpunosti iskoristiti poreska olakšica (umesto 11.604 moglo se iskoristiti 6.848).

Dakle, novousvojenim pravilima u podnošenju poreskih prijava moguće su situacije gde se stvara dodatni trošak poslodavcu na ime pretplate poreza i doprinosa. Kada dođe do pretplate, poreski obveznik može u propisanom postupku da podnese zahtev za refundaciju više isplaćenih sredstava ili da zatraži preknjižavanje više isplaćenih sredstava na račun gde postoji poresko zaduženje. U slučaju kada se radi o malom broju zaposlenih, pretplata nije od posebnog značaja za izmirivanje obaveza po osnovu ličnih primanja. Međutim, kod budžetskih korisnika sa velikim brojem zaposlenih, gde su sredstva striktno odobrena u visini aktuarskih pretpostavki o broju zaposlenih i dostignutom nivou plata za posmatranu budžetsku godinu, u poslednjem mesecu isplate pretplata može dovesti do značajnog smanjenja preostalih sredstava namenjenih za isplatu plata i naknada, što može ugroziti isplatu ličnih primanja u poslednjem mesecu.

6. OBRAČUN PENZIJE

Zakonom o penzijskom i invalidskom osiguranju (u daljem tekstu: Zakon o penziji) u čl. 61. do 70. propisan je obračun visine penzije. U osnovi je bodovni sistem, gde se visina penzije određuje kao proizvod ličnih bodova i vrednosti opšteg boda. Lični bodovi osiguranika predstavljaju proizvod ličnog koeficijenta osiguranika i penzijskog staža. Penzijski staž sastoji se od efektivnog staža, staža sa uvećanim trajanjem i posebno dodatog staža (za učesnike u ratnim dejstvima, trudnice i dr.). Lični koeficijent osiguranika dobija se tako što se zbir godišnjih ličnih koeficijenata deli sa periodom za koji su obračunati godišnji lični koeficijenti i on ne može iznositi više od 3,8. Kod obračuna ličnog koeficijenta se svaka godina računa kao 1, svaki mesec kao 0,0833 i svaki dan kao 0,00278. Godišnji lični koeficijent računa se tako što se ukupna zarada osiguranika (zarada, naknada zarade, osnovica osiguranja i ugovorena naknada na koju su plaćeni doprinosi) stavlja u odnos sa prosečnom zaradom u Republici za istu kalendarsku godinu iz koje je uzeta zarada. Do 2002. godine se koristila neto zarada, od 2003. se koristi bruto zarada. Godišnji lični koeficijent se izračunava za svaku kalendarsku godinu u kojoj je ostvarena zarada, odnosno osnovica osiguranja, počev od 1.1.1970. godine do dana ostvarivanja prava, izuzev zarade, odnosno osnovice osiguranja ostvarene u 1993. godini (zbog hiperinflacije), i za određene kategorije zaposlenih se godine pre 1996. ne uzimaju u obzir.

Ako je u pojedinoj kalendarskoj godini u periodu od 1.1.1970. godine do 31.12.2002. godine osiguranik ostvario naknadu zarade po propisima o zdravstvenom osiguranju, za period primanja naknade zarade, iznos naknade se izračunava na osnovu ličnog koeficijenta po jednom času rada za period za koji je ostvarena zarada i množi brojem časova provedenih na bolovanju u svakoj kalendarskoj godini u kojoj je ostvarena naknada po propisima o zdravstvenom osiguranju (osnov za utvrđivanje naknade po propisima o zdravstvenom osiguranju po jednom času je isti za sve godine u kojima je ona ostvarena). Lični koeficijent na radu po satu izračunava se tako što se zbir godišnjih ličnih koeficijenata na radu deli sa ukupnim brojem sati provedenih na radu u godinama za koje je obračunat godišnji lični koeficijent. Godišnji lični koeficijent na bolovanju računa se tako što se lični koeficijent na radu po satu množi brojem sati provedenih na bolovanju u svakoj kalendarskoj godini za koje je ostvarena naknada zarade po propisima o zdravstvenom osiguranju. Treba imati u vidu da se od 1.1.2003. godine u prijavu M4, pa samim tim i u bazu matične evidencije unosi nominalni iznos naknade koju osiguranik ostvari po propisima o zdravstvenom osiguranju i za vreme porodijskog odsustva, pa se od 1.1.2003. godine iznos naknade sabira sa zaradom i tako se izračuna koeficijent. Godišnji lični koeficijent izračunava se sabiranjem godišnjeg ličnog koeficijenta provedenog na radu i godišnjeg ličnog koeficijenta na bolovanju za svaku kalendarsku godinu (za period od 1.1.1970. do 31.12.2002. godine).

Penzijski staž koji se uzima za utvrđivanje ličnih bodova može iznositi najviše 45 godina s tim što se do navršениh 40 godina, godina računa kao 1, mesec kao 0,0833 i dan kao 0,00278. Kao jedan mesec računa se kalendarski mesec odnosno 30 dana. Za staž navršен od 40 do 45 godina godina se računa kao 0,5, mesec kao 0,0417 i dan kao 0,00139, tj. penzijski staž na osnovu koga se utvrđuje lični bod osiguranika ne može biti veći od 42,5. Vrednost opšteg boda od 12.2015. godine iznosi 724,66 dinara.

U nastavku se ilustruje primer obračuna penzije, za osiguranika koji je počeo da radi 10.04.1979. godine a ispunio uslov za starosnu penziju 05.07.2015. godine.

Tabela 35: Primer obračuna penzije

godina	pros. god. zar.	obrač.osn.	m.r.	d. r.	s.r.	s.b.	zarada	ug. naknada	nakn. bolov.	god. lič. koef. rad	l.koef.bol	god. lič. koef.
1979.	69.912	44.847	7	21	1428		51.608,00			1,150753	0,000000	1,150753
1980.	83.604	83.604	12		2096		120.844,00			1,445433	0,000000	1,445433
1981.	112.260	112.260	12		1906	182	157.206,00			1,400374	0,236279	1,636653
1982.	143.016	143.016	12		2088		232.236,00			1,623846	0,000000	1,623846
1983.	181.932	181.932	12		2080		289.175,00			1,589467	0,000000	1,589467
1984.	260.616	260.616	12		2053	35	401.193,00			1,539403	0,045438	1,584841
1985.	454.080	454.080	12		1712	376	661.887,00			1,457644	0,488137	1,945781
1986.	924.528	924.528	12		86	2002	106.030,00			0,114686	2,599071	2,713757
1987.	1.854.228	1.854.228	12		1304	784	2.030.779,00			1,095215	1,017818	2,113033
1988.	5.094.636	5.094.636	12		2018	70	7.252.948,00			1,423644	0,090877	1,514521
1989.	91.701.372	91.701.372	12		2080		1.905.370,00			0,020778	0,000000	0,020778
1990.	48.480	48.480	12		2004	84	108.226,60			2,232397	0,109052	2,341449
1991.	101.688	101.688	12		2053	35	177.839,70			1,748876	0,045438	1,794314
1992.	472.668	472.668	12		2019	77	923.297,00			1,953373	0,099964	2,053337
1993.		0	0							0,000000	0,000000	0,000000
1994.	1.980	1.980	12		1848	232	2.814,57			1,421500	0,301191	1,722691
1995.	4.116	4.116	12		1928	152	6.178,42			1,501074	0,197332	1,698406
1996.	7.896	7.896	12		2016	80	13.917,16			1,762558	0,103859	1,866417
1997.	9.576	9.576	12		1984	104	20.897,44			2,182272	0,135017	2,317289
1998.	12.624	12.624	12		1928	160	23.505,56			1,861974	0,207718	2,069692
1999.	15.132	15.132	12		2048	40	26.953,39			1,781218	0,051929	1,833147
2000.	28.668	28.668	12		2048	32	80.326,30			2,801950	0,041544	2,843494
2001.	70.080	70.080	12		2088		137.651,72			1,964208	0,000000	1,964208
2002.	110.496	110.496	12		2088		177.941,74			1,610391	0,000000	1,610391
2003.	199.344	199.344	12				313.992,08			1,575127		1,575127
2004.	246.660	246.660	12				375.882,99			1,523891		1,523891
2005.	306.168	306.168	12				424.191,71			1,385487		1,385487
2006.	380.940	380.940	12				482.105,90			1,265569		1,265569
2007.	464.928	464.928	12				542.118,04	23.333,45		1,216213		1,216213
2008.	548.088	548.088	12				773.964,25	56.487,98		1,515180		1,515180
2009.	529.764	529.764	12				854.756,95		45.698,35	1,699729		1,699729

godina	pros. god. zar.	obrač.osn.	m.r.	d. r.	s.r.	s.b.	zarada	ug. naknada	nakn. bolov.	god. lič. koef. rad	l.koef.bol	god. lič. koef.
2010.	569.400	569.400	12				924.323,37			1,623329		1,623329
2011.	632.796	632.796	12				1.017.978,24			1,608699		1,608699
2012.	689.160	689.160	12				1.111.633,11			1,613026		1,613026
2013.	689.160	689.160	12				1.205.287,98			1,748923		1,748923
2014.	737.112	737.112	12				1.298.942,85			1,762206		1,762206
2015.	733.740	376.922	6	5			557.039,09			1,477862		1,477862
ukupno:			421	26	42.903	4.445	zbir koeficijenata:			55,698277	5,770665	61,468942

	gg	mm	dd	koef.	staž
obrač.staž	35	1	26	ob.koef	35,155556
pen.staž	45	00	00	p.koef	45,000000

lič. koef.	1,748484
lič.bod	78,681800
opšti b.	724,66
penzija	57.017,55

dnev.ind
0,00278
mes. ind.
0,0833

godina	godina na koju se odnosi prosečna zarada, odnosno zarada/naknada za osiguranika
pros. god. zar.	prosečna godišnja zarada (do 2002. godine u neto iznosu, od 2003. godine u bruto iznosu (neto, porez i doprinosi na teret zaposlenog))
obrač.osn.	srazmeran iznos prosečne zarade za odnosnu godinu (ukoliko je period kraći od 12 meseci, prosečna godišnja zarada izračunava se srazmerno za dati period) (m.r. x mes. Ind. x pros. god. zar. + d.r. x mes. Ind. x pros. god. zar)
m.r.	broj meseci koje je lice ostvarilo za posmatrani period
d. r.	broj dana rada (upisuje se ako je ako je m.r. niže od 12 meseci)
s.r.	godišnji broj sati rada (zbir sati rada i sati bolovanja treba da odgovara godišnjem fondu sati rada, za lice koje radi puno radno vreme)
s.b.	godišnji broj sati odsustva sa posla za vreme privremene sprečenosti za rad
zarada	upisuje se ostvarena zarada za posmatrani period (do 2003. godine u neto iznosu, od 2002. godine u bruto iznosu (neto, porez i doprinosi na teret zaposlenog))

ug. naknada	upisuje se ostvarena naknada (koja ima tretman zarade) za posmatrani period (do 2002. godine u neto iznosu, od 2003. godine u bruto iznosu (neto, porez i doprinosi na teret zaposlenog))
nakn. bolov.	upisuje se ostvarena naknada za vreme sprečenosti za rad od 2003. godine u bruto iznosu (neto, porez i doprinosi na teret zaposlenog)
god. lič. koef. rad	godišnji lični koeficijent na radu - računao se do 2002. godine, tako što se zbir zarade i ugovorene naknade (na koju su plaćeni doprinosi) stavljao u odnos sa prosečnom zaradom u Republici za istu kalendarsku godinu iz koje je uzeta zarada. Od 2003. godine zbir zarade, ugovorene naknade i naknade za bolovanje stavlja se u odnos sa prosečnom zaradom, što predstavlja godišnji lični koeficijent.
l.koef.bol	godišnji lični koeficijent na bolovanju računao se do 2002. tako što se lični koeficijent na radu po satu množio brojem sati provedenih na bolovanju (zbir lič. koef. rad. / zbir s.r.) x (s. b.)
god. lič. koef.	godišnji lični koeficijent. Računao se do 2002. sabiranjem godišnjeg ličnog koeficijenta provedenog na radu i godišnjeg ličnog koeficijenta na bolovanju za svaku kalendarsku godinu (lič. koef. rad + l.koef.bol). Od 2003. računa se tako što se zbir zarade, ugovorene naknade i naknade za bolovanje stavlja u odnos sa prosečnom zaradom. Može najviše iznositi pet za jednu godinu
obrač.staž	staž na koji se odnosi zarada, ugovorena naknada i naknada za bolovanje
pen.staž	penzijski staž (efektivni staž, beneficirani staž, poseban staž)
lič. koef.	Lični koeficijent osiguranika. Dobija se tako što se zbir godišnjih ličnih koeficijenata (god. lič. koef) deli sa periodom (obrač.staž) za koji su obračunati godišnji lični koeficijenti. Ne može iznositi više od 3,8
lič.bod	Lični bodovi osiguranika predstavljaju proizvod ličnog koeficijenta (lič. koef.) osiguranika i penzijskog staža (pen. staž)
opšti b.	vrednost opšteg boda iznosi od decembra 2015. godine 724,66 dinara ("Službeni glasnik RS", br. 6/2016 i 7/2016)
dnev.ind	računanje jednog dana
mes. ind.	računanje jednog meseca
penzija	vrednost penzije obračunate po Zakonu o penziji, bez umanjenja prema Zakonu o privremenom uređivanju načina isplate penzija („Službeni glasnik RS“, br. 116/2014)

Prema prikazanom primeru, može se generalno zaključiti, da rast individualne zarade ne predstavlja dovoljni uslov da se licu uvećava penzijski osnov nego zavisi i od trenda rasta prosečne zarade. Ukoliko godišnja zarada lica raste više od godišnje prosečne zarade, licu će se uvećavati penzijsko osiguranje i obrnuto. U situaciji kada se kod budžetskih korisnika isti poslovi različito vrednuju, jedna kategorija lica će primati veće penzijsko osiguranje ne samo zbog svoje veće zarade, nego i zbog sporijeg rasta prosečne zarade usled niže zarade druge kategorije lica, doduše u materijalnom značaju, samo ako je masa njihovih zarada dovoljno velika, da značajno utiče na sporiji rast prosečne zarade.

7. PORESKI UČINAK NA UKUPAN TROŠAK PLATE

7.1. Trošak poreza i doprinosa na platu izvedenu po neto odnosno bruto osnovici

Radi analize poreskog uticaja, razmatraće se uporedne tabele obračuna osnovne plate po neto odnosno bruto osnovici, sa bruto platom koja sadrži neto platu, porez i doprinose na teret zaposlenog. Promene stopa doprinosa na teret poslodavca direktno utiču na rast ili pad ukupnog troška plate nezavisno od metode obračuna plate tako da nije potrebno posebno pratiti promene ove kategorije doprinosa (obzirom da je učinak na trošak doprinosa na teret poslodavca srazmeran promeni).

U prvoj tabeli, poći će se od metode obračuna plate po neto osnovici, na osnovu koje će se odrediti početni iznos neto odnosno bruto plate, dok će se u drugoj tabeli poći od bruto osnovice, koja će se odrediti u iznosu koji će dovesti do bruto odnosno neto plate u istom iznosu kao u slučaju obračuna po neto osnovici. Neto odnosno bruto osnovica se neće menjati kroz primere, radi usmeravanja pažnje na posledice promena stopa poreza i doprinosa na teret zaposlenog, koje su predmet analize.

Tabela 36: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,701
9	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	95.254,19
10	Bruto plata ((red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4) / red. br. 8)	135.883,29
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	13.588,33
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 10)	19.023,66
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 10)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 10)	1.019,12

Tabela 37: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.395,56
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%

Red. Br.	Naziv	Iznos
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,701
9	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	135.883,29
10	Neto plata (red. br. 9 x red. br. 8 + red. br. 3 x red. br. 4)	95.254,19
11	Porez (red. br. 9 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	13.588,33
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 9)	19.023,66
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 9)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 9)	1.019,12

Prve dve tabele poslužiće kao bazni primeri po kojima će se upoređivati ishodi promena u narednim tabelama, usled promene stopa doprinosa i poreza. U nastavku, prvo će se razmatrati promene stope komponente doprinosa.

7.1.1. Uticaj promene stope doprinosa na teret zaposlenog

Tabela 38: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, sa uvećanom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret zaposlenog

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	15,00% ↑
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,691
9	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	95.254,19
10	Bruto plata ((red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4) / red. br. 8)	137.849,76 ↑
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	13.784,98 ↑
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 10)	20.677,46 ↑
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 10)	7.099,26 ↑
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 10)	1.033,87 ↑

Tabela 39: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, sa smanjenom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret zaposlenog

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%

Red. Br.	Naziv	Iznos
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	13,00% ↓
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,711
9	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	95.254,19
10	Bruto plata ((red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4) / red. br. 8)	133.972,13 ↓
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	13.397,21 ↓
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 10)	17.416,38 ↓
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 10)	6.899,56 ↓
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 10)	1.004,79 ↓

Na osnovu poređenja baznih rezultata i rezultata iz gornjih tabela, kod obračuna plate po neto osnovici, promena zbirne stope doprinosa na teret zaposlenog¹⁵ uz nepromenju visinu poreske stope i poreske olakšice ne menja visinu neto plate, a direktno utiče na kretanje visine bruto plate odnosno, na rast/smanjenje troškova poreza i doprinosa i samim time, ukupnog troška plate.

Tabela 40: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, sa uvećanom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret zaposlenog

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.395,56
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	15,00% ↑
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,691
9	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	135.883,29
10	Neto plata (red. br. 9 x red. br. 8 + red. br. 3 x red. br. 4)	93.895,35 ↓
11	Porez (red. br. 9 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	13.588,33
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 9)	20.382,49 ↑
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 9)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 9)	1.019,12

¹⁵ U situaciji kada se stopa jedne komponente doprinosa uveća za određeni procenat a stopa druge komponente umanjuje za isti procenat, zbirna stopa doprinosa ostaje nepromenjena.

Tabela 41: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, sa umanjenom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.395,56
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	13,00% ↓
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,711
9	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	135.883,29
10	Neto plata (red. br. 9 x red. br. 8 + red. br. 3 x red. br. 4)	96.613,02 ↑
11	Porez (red. br. 9 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	13.588,33
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 9)	17.664,83 ↓
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 9)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 9)	1.019,12

Na osnovu gornjih rezultata može se uočiti, kod metode obračuna plate po bruto osnovici, promena zbirne stope doprinosa na teret zaposlenog uz nepromenjenju visinu poreske stope i poreske olakšice ne menja bruto platu niti ukupan trošak plate, ali, uvećanjem/smanjenjem stope bilo koje komponente doprinosa dolazi do uvećanja/smanjenja iznosa te komponente doprinosa i smanjenja/uvećanja neto plate za isti iznos razlike (sa suprotnim predznakom).

Posmatrano sa aspekta kako je trenutno uređen sistem penzijskog osiguranja u Republici Srbiji i da je obračun penzijskog osnova srazmeran odnosu zarade zaposlenog prema prosečnoj zaradi izvedenoj iz mase zarada svih radno angažovanih lica u privrednim i vanprivrednim delatnostima (tj. od zarada/plata po bruto ili neto osnovici) za određeni period (uobičajeno za godinu dana), u situacijama kada se zbirna stopa doprinosa na teret zaposlenog uvećava (dok stopa poreza i poreska olakšica ostaju nepromenjene), lica koja primaju zaradu/platu po neto osnovici ostvaruju veće pravo na penzijsko osiguranje u odnosu na lica koja primaju zaradu/platu po bruto osnovici, pošto im uz istu neto platu bruto zarada/plata raste dok drugima stagnira uz manju neto platu. Kada zbirna stopa doprinosa na teret zaposlenog opada (poreska stopa i poreska olakšica se ne menjaju) bruto zarada/plata po neto osnovici se smanjuje utičući u svom segmentu na manju visinu prosečne bruto zarade, omogućujući veća prava na penzijsko osiguranje licima kojima se bruto zarada/plata obračunava po bruto osnovici.

7.1.2. Uticaj promene poreske stope

Tabela 42: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, uz uvećanje poreske stope

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	12,00% ↑
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,681
9	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	95.254,19
10	Bruto plata ((red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4) / red. br. 8)	139.873,99 ↑
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	16.784,88 ↑
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 10)	19.582,36 ↑
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 10)	7.203,51 ↑
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 10)	1.049,05 ↑

Tabela 43: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, uz umanjeње poreske stope

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	8,00% ↓
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,721
9	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	95.254,19
10	Bruto plata ((red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4) / red. br. 8)	132.113,99 ↓
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	10.569,12 ↓
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 10)	18.495,96 ↓
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 10)	6.803,87 ↓
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 10)	990,85 ↓

Kao što se moglo zaključiti i u slučaju promene stope doprinosa na teret zaposlenog, promena stope poreza (uz nepromenјenu zbirnu stopu doprinosa na teret zaposlenog i nepromenјenu visinu poreske olakšice) kod metode obračuna plate po neto osnovici direktno utiče na kretanje bruto plate odnosno troškova poreza i doprinosa, pri čemu neto plata ostaje nepromenјena.

Tabela 44: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, uz uvećanje poreske stope

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.395,56
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	12,00% ↑
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,681
9	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	135.883,29
10	Neto plata (red. br. 9 x red. br. 8 + red. br. 3 x red. br. 4)	92.536,52 ↓
11	Porez (red. br. 9 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	16.305,99 ↑
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 9)	19.023,66
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 9)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 9)	1.019,12

Tabela 45: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, uz uvećanje poreske stope

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.395,56
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	0,00
4	Stopa poreza na dohodak	8,00% ↓
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,721
9	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	135.883,29
10	Neto plata (red. br. 9 x red. br. 8 + red. br. 3 x red. br. 4)	97.971,85 ↑
11	Porez (red. br. 9 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	10.870,66 ↓
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 9)	19.023,66
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 9)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 9)	1.019,12

Kod metode obračuna plate po bruto osnovici, promena stope poreza (uz nepromenjenu visinu zbirne stope doprinosa na teret zaposlenog i nepromenjenu visinu poreske olakšice) direktno utiče na visinu poreza a obrnuto na visinu neto plate, za isti iznos razlike sa suprotnim predznakom (apsolutna vrednost razlike između visine poreza pre promene i visine poreza nakon promene poreske stope jednaka je vrednosti razlike kod neto plate pre i posle promene).

7.1.3. Uticaj poreske olakšice

Tabela 46: Obračun plate po neto osnovici sa poreskom olakšicom

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	11.604,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,701
9	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	95.254,19
10	Bruto plata (red. br. 9 - 1160,40) / (red. br. 8)	134.227,94 ↓
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	12.262,39 ↓
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 10)	18.791,91 ↓
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 10)	6.912,74 ↓
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 10)	1.006,71 ↓

Tabela 47: Obračun plate po bruto osnovici sa poreskom olakšicom

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.395,56
2	Koeficijent	5,57
3	Poreska olakšica	11.604,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Koeficijent za preračun 1 - (red. br. 4. + red. br. 5. + red. br. 6 + red. br. 7)	0,701
9	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	135.883,29
10	Neto plata (red. br. 9 x red. br. 8 + red. br. 3 x red. br. 4)	96.414,59 ↑
11	Porez (red. br. 9 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	12.427,93 ↓
12	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 9)	19.023,66
13	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 9)	6.997,99
14	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 9)	1.019,12

Uvođenjem poreske olakšice, kod obračuna plate po neto osnovici, bruto plata odnosno visina obaveze po osnovu poreza i doprinosa se smanjuju, a neto plata ostaje nepromenjena. U slučaju obračuna plate po bruto osnovici, uvođenjem poreske olakšice bruto plata ostaje nepromenjena, a smanjuje se obaveza po osnovu plaćanja poreza uz istovremeno povećanje neto plate licu, za isti iznos razlike sa suprotnim predznakom (apsolutna vrednost razlike između visine neto plate pre poreske olakšice i visine neto plate nakon poreske olakšice ista je vrednosti razlike

visine poreza pre i nakon primene poreske olakšice). Svako dalje povećanje poreske olakšice proizvodi isti efekat odnosno smanjenje poreske olakšice inicira obrnuti efekat.

7.1.4. Primena minimalne zarade, najniže i najviše osnovice za plaćanje doprinosa

Minimalna zarada (Zakon o radu, čl. 112) je najniža cena po satu rada (uobičajeno je određena u neto iznosu odakle se preračunava u bruto iznos) koju imaju obavezu da primenjuju svi poslodavci čije je sedište registrovano na teritoriji Srbije. Budući da se ista primenjuje i u situacijama kada lice prima naknadu plate za opravdano odsustvovanje sa posla (bolovanje, usavršavanje, na poziv drugog državnog organa itd), može se zaključiti da troškovi plate i naknade plate po licu ne mogu biti niži od cene koštanja minimalne zarade (bruto minimalna zarada sa doprinosima na teret poslodavca). U slučaju primene minimalne zarade, kod obe metode obračuna iznos neto i bruto plate ostaje isti.

U situacijama kada zaposleni neopravdano odsustvuje sa posla, ili je udaljen od rada, ili se nalazi u pritvoru, kada lice neće ostvarivati naknadu plate odnosno ostvarivaće određenu naknadu u neto iznosu nižem od minimalne zarade, mesečni doprinosi se po zakonskoj obavezi moraju platiti po najnižoj mesečnoj osnovici za plaćanje doprinosa (sve dok se lice nalazi u radnom odnosu).

U slučaju primene najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, formula za obračun bruto prihoda izgledala bi po sledećem:

- 1) Bruto prihod = Neto iznos + Porez + Doprinosi na teret zaposlenog;
- 2) Bruto prihod = Neto iznos + 0,1 x (Bruto prihod – 11.604) + 0,199 x Najniža osnovica;
- 3) Bruto prihod = Neto iznos + 0,1 x Bruto prihod – 1.160,4 + 0,199 x Najniža osnovica;
- 4) Bruto prihod x (1 – 0,1) = Neto iznos – 1.160,4 + 0,199 x Najniža osnovica;
- 5) Bruto prihod x 0,9 = Neto iznos – 1.160,4 + 0,199 x Najniža osnovica;
- 6) Bruto prihod = (Neto iznos – 1.160,4 + 0,199 x Najniža osnovica) / 0,9 ;

Kada se naknada ne odnosi na ceo mesec, koristi se srazmeran iznos poreske olakšice. Srazmeran iznos najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa se određuje samo u slučaju da lice radi kod dva ili više poslodavaca. Obračun bruto prihoda izgledao bi po sledećem:

$$BP = \frac{N - 1.160,4 \times \check{c} / m\check{c} + (N\check{z}mO \times 19,9\%)}{0,9}$$

BP – Bruto prihod (neto iznos sa porezom i doprinosima na teret zaposlenog),

N – Pripadajući neto iznos za isplatu,

č – broj časova za koje pripada neto iznos,

mč – mesečni fond sati rada u mesecu.

NžmO – Najniža mesečna osnovica za plaćanje doprinosa,

Kako se kod budžetskih korisnika najniža mesečna osnovica za plaćanje doprinosa koristi u specifičnim situacijama, ne može se odrediti opšte pravilo u poreskim implikacijama u zavisnosti od metode obračuna plate. Posebno je problematično, kod slučaja obračuna plate po bruto

osnovici, logikom računске operacije usled uvećanja doprinosa pri nepromenjenoj bruto naknadi treba smanjiti neto iznos za isplatu, što ugrožava egzistenciju lica, pa se često u praksi primenjuju različita pravna rešenja radi prevazilaženja ovakvih situacija.

Obaveza primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa kod budžetskih korisnika može nastupiti kada se licu pored redovne plate isplaćuje naknada za neiskorišćeni godišnji odmor u visini mesečne plate (sastavlja se jedna PPPO gde se pod istom šifrom vrste prihoda za zaradu, prijavljuje prihod po osnovu redovne plate i naknade za isti obračunski period, obzirom da se naknada ne može prijaviti za raniji obračunski period). U slučaju primene najviše osnovice za plaćanje doprinosa, formula za obračun bruto prihoda izgledala bi po sledećem:

$$BP = \frac{N - 1.160,4 \times \check{c} / m\check{c} + (NvmO \times 19,9\%)}{0,9}$$

BP – Bruto prihod (neto iznos sa porezom i doprinosima na terete zaposlenog),

N – Pripadajući neto iznos za isplatu,

č – broj časova za koje pripada neto iznos,

mč – mesečni fond sati rada u mesecu,

NvmO – Najviša mesečna osnovica za plaćanje doprinosa.

I u ovom slučaju, kada se bruto prihod ne odnosi na ceo mesec, koristi se srazmeran iznos poreske olakšice. Sa druge strane, propisani iznos najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa koristi se u punom iznosu za jedno lice bez obzira da li lice prima prihod za ceo mesec ili deo meseca. Ukoliko lice radi kod više poslodavaca, određuje se srazmeran iznos najviše osnovice, shodno stepenu angažovanosti lica kod poslodavca u odnosu na puno radno vreme.

Primena najviše osnovice za plaćanje doprinosa izaziva različite efekte u zavisnosti od metode obračuna plate. Kod metode obračuna plate po neto osnovici, efekat se može sagledati poređenjem rezultata kod primera gde se najviša osnovica nije koristila i primera gde je primenjena.

Tabela 48: Obračun plate po neto osnovici bez primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	7,11
3	Poreska olakšica	11.604,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	121.590,17
9	Neto naknada za neiskorišćeni godišnji odmor	121.590,17
10	Bruto prihod (red. br. 8 + red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4) / (1 - (red. br. 4 + red. br. 5 + red. br. 6 + red. br. 7))	345.249,56
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	33.364,56
12	Osnovica za plaćanje doprinosa (red. br. 10)	345.249,56
13	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 12)	48.334,94

Red. Br.	Naziv	Iznos
14	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 12)	17.780,35
15	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 12)	2.589,37
16	Neto prihod (red. br. 10 - (red. br. 11 + red. br. 13 + red. br. 14 + red. br. 15))	243.180,34

Tabela 49: Obračun plate po neto osnovici sa primenom najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Neto osnovica	17.101,29
2	Koeficijent	7,11
3	Poreska olakšica	11.604,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Neto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	121.590,17
9	Neto naknada za neiskorišćeni godišnji odmor	121.590,17
10	Bruto prihod (red. br. 8 + red. br. 9 - red. br. 3 x red. br. 4 + red. br. 12 x (red. br. 5 + red. br. 6 + red. br. 7)) / (1 - red. br. 4)	336.658,39 ↓
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	32.505,44 ↓
12	Najviša mesečna osnovica za plaćanje doprinosa za mesec april 2016	306.395,00
13	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 12)	42.895,30 ↓
14	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 12)	15.779,34 ↓
15	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 12)	2.297,96 ↓
16	Neto prihod (red. br. 10 - (red. br. 11 + red. br. 13 + red. br. 14 + red. br. 15))	243.180,34

Kao što se može uočiti u gornjim primerima, usled primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa kod slučaja obračuna plate po neto osnovici, smanjuju se bruto prihod, osnovica za plaćanje poreza, osnovica za plaćanje doprinosa, troškovi poreza i doprinosa, uz nepromenjeni neto prihod licu. Kod metode obračuna plate po bruto osnovici, efekti primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa se takođe mogu sagledati kroz primere:

Tabela 50: Obračun plate po bruto osnovici bez primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.279,15
2	Koeficijent	7,11
3	Poreska olakšica	11.604,00

Red. Br.	Naziv	Iznos
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	172.624,78
9	Bruto naknada za neiskorišćeni godišnji odmor	172.624,78
10	Bruto prihod (red. br. 8 + red. br. 9)	345.249,56
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	33.364,56
12	Osnovica za plaćanje doprinosa (red. br. 10)	345.249,56
13	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 12)	48.334,94
14	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 12)	17.780,35
15	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 12)	2.589,37
16	Neto prihod (red. br. 10 - (red. br. 11 + red. br. 13 + red. br. 14 + red. br. 15))	243.180,34

Tabela 52: Obračun plate po bruto osnovici sa primenom najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa

Red. Br.	Naziv	Iznos
1	Bruto osnovica	24.279,15
2	Koeficijent	7,11
3	Poreska olakšica	11.604,00
4	Stopa poreza na dohodak	10,00%
5	Stopa doprinosa za PIO na teret zaposlenog	14,00%
6	Stopa doprinosa za zdr.osig. na teret zaposlenog	5,15%
7	Stopa doprinosa za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog	0,75%
8	Bruto plata (red. br. 1 x red. br. 2)	172.624,78
9	Bruto naknada za neiskorišćeni godišnji odmor	172.624,78
10	Bruto prihod (red. br. 8 + red. br. 9)	345.249,56
11	Porez (red. br. 10 - red. br. 3) x (red. br. 4.)	33.364,56
12	Najviša mesečna osnovica za plaćanje doprinosa	306.395,00
13	Doprinos za PIO na teret zaposlenog (red. br. 5 x red. br. 12)	42.895,30 ↓
14	Doprinos za zdr.osig. na teret zaposlenog (red. br. 6 x red. br. 12)	15.779,34 ↓
15	Doprinos za osig. za sl. nez. na teret zaposlenog (red. br. 7 x red. br. 12)	2.297,96 ↓
16	Neto prihod (red. br. 10 - (red. br. 11 + red. br. 13 + red. br. 14 + red. br. 15))	250.912,40 ↑

Za razliku od slučaja obračuna plate po neto osnovici, primena najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa kod metode obračuna plate po bruto osnovici ne menja bruto iznos za isplatu, s tim da se za isti iznos smanjuju doprinosi na teret zaposlenog odnosno uvećava neto prohod. Takođe, iako je bruto prihod ostao nepromenjen, troškovi doprinosa na teret poslodavca su se takođe smanjili usled plaćanja po manjem iznosu osnovice, tako da je ukupan trošak plate smanjen i u slučaju obračuna plate po bruto osnovici.

7.1.5. Razlike između rekapitulacije plate kod akontacije i konačnog obračuna u odnosu na rekapitulaciju po poreskoj prijavi

Kod najvećeg broja budžetskih korisnika, obračun akontacije plate sprovodi se po osnovu evidencije prisustva na radu za prvih petnaest dana koji se obračunskoj službi dostavlja elektronski (uz elektronski potpis) bez priloga (doznaka, rešenja itd) a koji se dostavljaju uz konačni obračun. Primer akontacije plate za nekoliko desetina hiljada lica, po redovnom obračunu osnovnih elemenata plate, naknade i određenih dodataka može se ilustrovati na sledeći način:

Tabela 53: Rekapitulacija akontacije plate

Plata za rad	Dodatak za minuli rad	Dodatak za rad noću	Dodatak za rad u dane državnih praznika koji nisu radni dani	Dodatak za prekovremeni rad
599.859.700,73	39.655.976,21	0,00	0,00	499.564,37
Dodatak za dodatno opterećenje	Paušalni dodatak na platu	Dodatak za pripravnost	Naknada za vreme udaljenja od rada	Naknada plate za vreme privremene sprečenosti za rad na teret poslodavca
135.293,00	0,00	178.417,02	726.548,56	0,00
Naknada za neiskorišćeni godišnji odmor	Naknada plate za vreme korišćenja godišnjeg odmora i drugog plaćenog odsustva	Naknada plate za vreme odsustva za dane državnog praznika	Naknada plate za vreme sprečenosti za rad (bolovanja) na teret Fonda	Naknada plate za odsustvo tokom školovanja i usavršavanja
0,00	0,00	0,00	12.266.547,34	5.623.457,82
Naknada plate za neraspoređena lica	Naknada plate za lica na raspolaganju	Dodatak na platu za ostvarene rezultate u radu	Bruto (neto sa porezom i doprinosima na teret zaposlenog	Neto
997.854,12	12.345.698,79	0,00	672.289.057,95	484.661.145,89
Osnovica za porez	Osnovica za doprinose	Dodatni doprinos za PIO	Porez	Obustave
538.423.895,30	672.289.057,95	38.415.762,20	53.842.389,53	66.472.815,23
Doprinos za PIO na teret zaposlenog	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret zaposlenog	Doprinos u slučaju nezaposlenosti na teret zaposlenog	Zbirni doprinosi na teret zaposlenog	Neto za isplatu na tek. rač. banaka
94.120.468,11	34.622.886,48	5.042.167,93	133.785.522,53	418.188.330,66
Doprinos za PIO na teret poslodavca	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret poslodavca	Doprinos u slučaju nezaposlenosti na teret zaposlenog	Zbirni doprinosi na teret poslodavca	Cena koštanja (Bruto sa doprinosima na teret poslodavca)
80.674.686,95	34.622.886,48	5.042.167,93	159.815.854,53	832.104.912,48

Nakon etape redovnog obračuna akontacije, softverski se pristupa pripremi i izradi PPPO koja posle proračuna iznosa generiše sledeću rekapitulaciju:

Bprihod	Osn.Porez	Porez	Osn.Dopr	PIO	Zdr. osig	NZS.	Ben. Staž
672.289.057,95	538.423.895,30	53.842.389,53	690.804.699,82	179.609.221,95	71.152.884,08	10.362.070,50	39.476.113,16

Poredeći rekapitulaciju poreza i doprinosa iz poreske prijave sa rekapitulacijom iz akontacije, uočava se da je ukupna osnovica za plaćanje doprinosa u poreskoj prijavi viša, usled čega je viši iznos doprinosa (na teret zaposlenog i poslodavca), zbog lica kojima je polovina bruto plate ili naknade plate niža od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa. Naime, iako je plata po elementima iz rešenja i trenutno važećoj osnovici za obračun plate za sva lica viša od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, članom 52. Zakona o doprinosima propisano je da “ako se zarada isplaćuje u delovima, a prvi deo zarade je manji od najniže mesečne osnovice doprinosa, poslodavac je dužan da prilikom isplate prvog dela zarade, obračuna i plati doprinose na najnižu mesečnu osnovicu doprinosa“, zbog čega se prilikom isplate akontacije doprinosi plaćaju na osnovicu koja ne može biti niža od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, pa se javlja razlika u doprinosima.

Nakon isplate akontacije, po pristiglim mesečnim obračunskim listama sa priložima, pristupa se konačnom obračunu. Prilikom konačnog obračuna, utvrđuje se činjenično stanje gde su, usled velikog broja lica, moguće situacije sa pogrešnom prijavom vrste prihoda (umesto naknade prijavljena je plata za rad i sl.), ili pogrešni sati efektivnog rada, ili pogrešni sati odsustva na teret poslodavca ili fonda, neopravdane isplate za lica kojima je prestao radni odnosa ili su započela odsustvo na teret fonda, a moguće su situacije da po sudskim nalogima treba obustaviti iznos koji je viši od preostalog dela za isplatu lica. Po završenom konačnom obračunu, sastavlja se mesečna rekapitulacija plate:

Tabela 54: Mesečna rekapitulacija plate

Plata za rad	Dodatak za minuli rad	Dodatak za rad noću	Dodatak za rad u dane državnih praznika koji nisu radni dani	Dodatak za prekovremeni rad
1.217.473.664,65	79.311.952,41	4.562.134,25	1.254.789,24	2.999.128,74
Dodatak za dodatno opterećenje	Paušalni dodatak na platu	Dodatak za pripravnost	Naknada za vreme udaljenja od rada	Naknada plate za vreme privremene sprečenosti za rad na teret poslodavca
270.585,99	1.857.456,88	356.834,04	1.453.097,12	43.666.897,12
Naknada za neiskorišćeni godišnji odmor	Naknada plate za vreme korišćenja godišnjeg odmora i drugog plaćenog odsustva	Naknada plate za vreme odsustva za dane državnog praznika	Naknada plate za vreme sprečenosti za rad (bolovanja) na teret Fonda	Naknada plate za odsustvo tokom školovanja i usavršavanja
156.487,23	40.123.456,89	10.057.896,23	24.533.094,68	11.246.915,64

Naknada plate za neraspoređena lica	Naknada plate za lica na raspolaganju	Dodatak na platu za ostvarene rezultate u radu	Bruto (neto sa porezom i doprinosima na teret zaposlenog	Neto
1.995.708,24	24.691.397,58	0,00	1.466.011.496,93	1.054.478.621,36
Osnovica za porez	Osnovica za doprinose	Dodatni doprinos za PIO	Porez	Obustave
1.197.965.876,77	1.466.145.151,72	84.473.474,48	119.796.587,68	132.945.630,46
Doprinos za PIO na teret zaposlenog	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret zaposlenog	Doprinos u slučaju nezaposlenosti na teret zaposlenog	Zbirni doprinosi na teret zaposlenog	Neto za isplatu
205.260.321,24	75.506.475,31	10.996.088,64	291.762.885,19	921.532.990,90
Doprinos za PIO na teret poslodavca	Doprinos za zdravstveno osiguranje na teret poslodavca	Doprinos u slučaju nezaposlenosti na teret zaposlenog	Zbirni doprinosi na teret poslodavca	Cena koštanja (Bruto sa doprinosima na teret poslodavca)
175.937.418,21	75.506.475,31	10.996.088,64	346.913.456,64	1.812.951.550,87

U mesečnoj rekapitulaciji plate i naknada obračunati su pripadajući iznosi u skladu sa propisanim načinom primene odgovarajućih osnovica i drugih propisa. Osnovica za doprinose se uobičajeno razlikuje od bruto prihoda, pri čemu, ukoliko razlika između bruto prihoda i osnovice doprinosa kod slučajeva primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa zbirno premašuje ukupnu razliku između osnovice doprinosa i bruto prihoda kod slučajeva primene najniže osnovice, ukupan bruto prihod iznosiće više od zbirne osnovice za plaćanje doprinosa. U gornjem primeru, osnovica za plaćanje doprinosa viša je od bruto prihoda, zbog lica koja su primila određenu naknadu koja bruto iznosi niže od najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa, kao i zbog lica kojima nije isplaćena plata ni naknada plate a postoji obaveza za plaćanje doprinosa po najnižoj mesečnoj osnovici. Upravo zbog slučajeva kada se bez isplate neto naknade isplaćuju samo doprinosi po najnižoj mesečnoj osnovici, ili kada se kod obračuna plate po bruto osnovici u izvođenju najniže mesečne osnovice za plaćanje doprinosa primenjuju posebni propisi, dolazi do odstupanja u jednačini da neto proizilazi iz razlike između bruto prihoda, poreza i doprinosa na teret zaposlenog, odnosno da je cena koštanja zbir bruto prihoda i doprinosa na teret poslodavca.

Za isplatu konačnog (preostalog) dela plate i naknada, pripremljena je PPPO koja u primeru po rekapitulaciji sadrži sledeće iznose:

Bprihod	Osn.Porez	Porez	Osn.Dopr	PIO	Zdr. osig	NZS.	Ben. Staž
793.722.438,98	659.541.981,47	65.954.198,15	775.340.451,90	201.588.517,50	79.860.066,55	11.630.106,78	44.997.361,32

Poreska prijava za isplatu konačnog dela trebalo bi da predstavlja prostu razliku između konačnog obračuna i isplaćene akontacije, međutim, u praksi je viša usled više razloga. Kod budžetskih korisnika, razlozi su delom zbog tehničkih ograničenja u podnošenju poreskih prijava¹⁶, a delom i usled nemogućnosti da se već isplaćena sredstva (prilikom akontacije) po jednom osnovu (nameni ekonomske klasifikacije) kroz sistem izvršenja budžeta mogu preknjižiti na drugi osnov po kojem su se trebala isplatiti¹⁷.

7.1.6. Tendencija kretanja stope poreza i doprinosa

Od početka primene, do poslednjih izmena i dopuna Zakona o porezu na dohodak građana i Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje stope poreza i doprinosa, kretale su se prema sledećoj tabeli:

Tabela 55: Pregled stopa poreza i doprinosa na teret zaposlenog i poreskih olakšica na zaradu za zaposlene, bez dodatnih poreskih olakšica za posebne slučajeve i kategorije lica

Period primene		koef. za preračun	Zbirna stopa	poreska olakšica	porez	doprinosi na teret zaposlenog		
od	do					dopr. za PIO	dopr. za zdrav. osig.	dopr. za nezap.
1.6.2001	30.4.2003	0,697	30,30%	0	14,00%	9,80%	5,95%	0,55%
1.5.2003	30.6.2004	0,692	30,80%	0	14,00%	10,30%	5,95%	0,55%
1.7.2004	31.12.2006	0,681	31,90%	0	14,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.1.2007	31.1.2008	0,701	29,90%	5.000	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.2.2008	31.1.2009	0,701	29,90%	5.560	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.2.2009	31.1.2010	0,701	29,90%	5.938	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.2.2010	31.1.2011	0,701	29,90%	6.554	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.2.2011	31.1.2012	0,701	29,90%	7.310	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.2.2012	31.1.2013	0,701	29,90%	7.822	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
1.2.2013	29.5.2013	0,701	29,90%	8.776	12,00%	11,00%	6,15%	0,75%
30.3.2013	31.1.2014	0,701	29,90%	8.776	10,00%	13,00%	6,15%	0,75%
1.2.2014	31.7.2014	0,701	29,90%	11.000	10,00%	13,00%	6,15%	0,75%
1.8.2014	31.1.2015	0,701	29,90%	11.000	10,00%	14,00%	5,15%	0,75%
1.2.2015	31.1.2016	0,701	29,90%	11.433	10,00%	14,00%	5,15%	0,75%
1.2.2016	31.1.2017	0,701	29,90%	11.604	10,00%	14,00%	5,15%	0,75%

¹⁶ Čest uzrok pretplate poreza i doprinosa javlja se kod prijave prihoda za lica koja rade na poslovima gde se staž računa sa uvećanim trajanjem. Ako se prilikom isplate akontacije za lice ne prijavi i ne isplati doprinos za beneficirani staž na prvi deo plate, onda se zbog upisa beneficiranog staža u konačnoj prijavi mora prijaviti cela plata kako bi se uplatio odgovarajući staž, usled čega dolazi do pretplaćivanja poreza i doprinosa za redovan staž osiguranja (istovremeno se podnosi izmenjena akontaciona prijava gde se za to lice brišu prihod, porezi i doprinosi u vezi sa prvim delom plate).

¹⁷ Ukoliko se prilikom akontacije isplati deo naknade za privremenu sprečenost za rad do 30 dana (knjiži se po kontu 411117 kod budžetskih korisnika), a nakon dostavljanja doznake se uvidi da je trebalo isplatiti deo naknade za privremenu sprečenost za rad preko 30 dana (knjiži se po kontu 414112, na teret fonda), pošto su ranije isplaćena sredstva sprovedena kroz sistem izvršenja budžeta ne može se izvršiti preknjižavanje, te se onda vrši prijava celog prihoda na ime predmetne naknade (radi podnošenja zahteva za refundaciju prema fondu), s tim da se deo neto iznosa koji je ranije isplaćen licu na tekući račun, sada prenosi na račun izvršenja budžeta (da se ne bi duplo isplaćivao deo neto naknade), a za deo pretplaćenih poreza i doprinosa se podnosi zahtev za povraćaj ili zahtev za preknjižavanje na sledeću poresku obavezu.

Tabela 56: Pregled stopa doprinosa na teret poslodavca

Period primene		doprinosi na teret poslodavca						
od	do	dopr. za PIO	dopr. za zdrav. osig.	dopr. za sluč. nezap.	dopr. za staž sa uveć. traj. 12/14	dopr. za staž sa uveć. traj. 12/15	dopr. za staž sa uveć. traj. 12/16	dopr. za staž sa uveć. traj. 12/18
1.6.2001	30.4.2003	9,80%	5,95%	0,55%	3,30%	4,90%	6,50%	9,80%
1.5.2003	30.6.2004	9,80%	5,95%	0,55%	3,30%	4,90%	6,50%	9,80%
1.7.2004	31.12.2006	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.1.2007	31.1.2008	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2008	31.1.2009	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2009	31.1.2010	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2010	31.1.2011	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2011	31.1.2012	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2012	31.1.2013	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2013	29.5.2013	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
30.3.2013	31.1.2014	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2014	31.7.2014	11,00%	6,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.8.2014	31.1.2015	12,00%	5,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2015	31.1.2016	12,00%	5,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%
1.2.2016	31.1.2017	12,00%	5,15%	0,75%	3,70%	5,50%	7,30%	11,00%

Do kraja 2006. godine, zbirna stopa poreza i doprinosa na teret zaposlenog imala je rastući trend, da bi se početkom 2007. godine snizila, od kada se nije menjala. Takođe, od 2007. godine uvedena je poreska olakšica, koja se godišnje uvećavala prema stopi rasta cena na malo u kalendarskoj godini koja je prethodila godini u kojoj se usklađivanje vrši.

U ovakvom poreskom okruženju sa tendencijom povećanja poreske olakšice, s obzirom da neto osnovica za obračun plate nema veću stopu rasta od bruto osnovice za obračun plate, zaposleni kojima se plata obračunava po bruto osnovici nastaviće ostvarivati veće pravo na penzijsko osiguranje u odnosu i na račun zaposlenih kojima se plata obračunava po neto osnovici.

7.2. Izbor najpovoljnije metode za obračun plate

Uzimajući u obzir postojeći način obračuna poreza i doprinosa iz plate i trend kretanja poreske stope, stopa doprinosa i poreskih olakšica, metoda obračuna plate po neto osnovici odgovara poslodavcima, jer ostvaruju uštede po osnovu poreskog rasterećenja. Sa druge strane, metoda obračuna plate po bruto osnovici odgovara zaposlenima, koji uz svako novo poresko rasterećenje ostvaruju izvesno uvećanje neto plate i veće penzijsko osiguranje. U slučaju pooštavanja fiskalnih nameta, uvećanja poreske stope ili stopa doprinosa, smanjenja poreskih olakšica, metoda obračuna plate po bruto osnovici odgovarala bi poslodavcu usled nepromenjenog troška bruto plate (eventualno bi se uvećao trošak po osnovu doprinosa na teret poslodavca, ali bi ukupan trošak plate po bruto osnovici bio niži u odnosu na to da je plata obračunavana po neto

osnovici) dok bi metoda obračuna plate po neto osnovici pogodovala zaposlenima, kojima bi se u tom slučaju uvećavao penzijski osnov.

Ukoliko bi se za sve zaposlene kod budžetskih korisnika uveo obračun plate po neto osnovici (prelaz sa bruto na neto osnovicu najverovatnije bi se izvršio množenjem bruto iznosa sa koeficijentom 0,701), zaposleni u privrednom sektoru kojima se zarada obračunava po bruto osnovici ostvarivali bi veće pravo na penzijsko osiguranje na uštrb zaposlenih kojima se plate/zarade obračunavaju po neto osnovici, što bi se dalje uvećavalo novim poreskim olakšicama, ili smanjenjem poreske stope, ili smanjenjem stope doprinosa za zdravstveno osiguranje, ili smanjenjem stope doprinosa za slučaj nezaposlenosti, a što ne bi trebalo da utiče na visinu prava na penzijsko osiguranje lica (osim kada je u pitanju promena stope doprinosa za penzijsko osiguranje).

Zaokret u poreskoj reformi i eventualni prelaz na neto princip obračuna poreza i doprinosa, tj. na neto zaradu/platu uz odgovarajuću nivelaciju neto odnosno bruto osnovice za obračun plate/zarade, značajno bi uprostio obračun poreskih obaveza. Izmena sadašnjeg načina obračuna penzije, tako što bi se godišnja neto zarada/plata lica stavljala u odnos sa godišnjom prosečnom neto zaradom u R. Srbiji, odakle bi se dalje izvodio lični koeficijent, onemogućila bi da poresko rasterećenje na posredan način negativno utiče na penzijsko osiguranje velikog broja zaposlenih, odnosno sprečio bi se negativni uticaj smanjenja stope doprinosa (za zdravstveno osiguranje i u slučaju nezaposlenosti). Međutim, isto bi takođe dovelo do smanjenja javnih prihoda po osnovu poreza i doprinosa na zarade, najmanje u visini 25%, što je neodrživo sa nivoom trenutnih javnih rashoda.

Prema podacima iz Fiskalne strategije Vlade za 2016. godinu sa projekcijama za 2017. i 2018. godinu (tabela 5.: Prihodi, rashodi i rezultat sektora države u 2015. godini - budžet i procena zasnovana na trećoj reviziji aranžmana sa MMF) javni prihodi po osnovu poreza na dohodak (čiji najveći deo čini porez na zarade) i doprinosa skoro dvostruko prevazilaze prihode po osnovu poreza na dobit pravnih lica (koji predstavlja primarni izvor javnih prihoda u razvijenim ekonomijama, tzv. „corporate tax“). Uzrok ovakvog stanja nije dovoljno tražiti u slabim rezultatima privrednih subjekata, nego treba analizirati i rashodnu stranu po osnovu poreza i doprinosa na zarade. Nasleđeni model dvostrukog zaračunavanja doprinosa po istoj osnovici u slučaju prosečne neto zarade za februar 2016. godine (44,450 dinara) generiše trošak na ime poreza i doprinosa u visini 17.304,06 dinara, ili 38,92% neto zarade. Drugim rečima, na svakih 100 dinara prosečne neto zarade iz februara 2016. godine obračunava se 38,92 dinara fiskalnih davanja, što predstavlja značajno opterećenje.

Zagovornici progresivnog oporezivanja (Arsić M. et al, 2010), predlažu agresivniju poresku politiku na visokim zaradama. Na primer, da se poreska olakšica odredi najmanje u visini prosečne mesečne potrošake korpe, uz povećanje poreske stope za oporezivanje zarade/plate za iznose iznad prosečne mesečne potrošačke korpe (prosečna potrošačka korpa za februar 2016. iznosi 67.150,62 dinara), čime bi se težište fiskalnih nameta sa minimalnih zarada odnosno zarada ispod prosečne mesečne potrošačke korpe premestilo na visoke zarade. Međutim, ovakvo materijalno rešenje bi smanjilo bruto plate/zarade po neto osnovici na nivou prosečne mesečne potrošačke korpe za najmanje deset procentnih poena, što bi se negativno odrazilo na individualno penzijsko osiguranje.

8. Zaključak

U radu je izloženo teorijsko i praktično izučavanje poreskih implikacija u zavisnosti od metoda obračuna plate kod budžetskih korisnika, pri čemu se izvedeni zaključci odnose podjednako na sektor države i privrede. Korišćena je komparativno-deskriptivna metoda, metoda slučaja, metoda analize i sinteze, induktivna metoda, metoda apstrakcije i generalizacije.

Polazeći od ranijih i novijih naučnih saznanja u oblasti obračuna i poreskog administriranja zarada/plata, razmatranja principa u knjigovodstvenom obuhvatanju primanja u privredi i kod budžetskih korisnika, proučavanjem sistema obračuna zarade, poreskih procedura i segmenata penzijskog osiguranja, preko pomoćnih hipoteza do zaključnih razmatranja, u radu se nastojalo ukazati na određene aspekte koji su bili zanemareni u dosadašnjim merama konsolidacije javnih finansija.

Analiza slučaja kod metoda obračuna plate kroz efekte promene poreskih komponenata pokazala je rezultate kojima se dovodi u pitanje smisao ugrađenih rešenja u sadašnjem modelu obračuna poreza i doprinosa na trenutne zarade. Naime, mehanizmi promene elemenata poreskog sistema ili sistema obračuna plate u sprezi sa sistemom penzijskog osiguranja su trenutno neusklađeni i u zavisnosti od situacije, jedna kategorija lica ostvaruje koristi na štetu druge. Logično je zapitati se, da li usled nepromenjene visine neto zarade (plate) i stope doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje, a promenom drugih poreskih elemenata i stopa doprinosa, treba da se menja visina prava iz penzijskog osiguranja?

Dejstvo poluge poreskog sistema između sistema obračuna zarada i sistema socijalnog osiguranja može se prepoznati upravo kod dvostrukog modela obračuna plate. Stanovište da promena jedne komponente poreskih elemenata uz nepromenjenu visinu ostalih srazmerno utiče na visinu prava u određenom domenu osiguranja ne stoji. Najpovoljniji način obračuna plate trenutno se ne može odrediti usled neusklađenosti poreskog sistema, sistema obračuna zarade i sistema penzijskog odnosno socijalnog osiguranja.

Literatura:

1. Arsić M, Randelović S, Altiparmakov N. et al, Poreska politika u Srbiji – pogled unapred, FREN, 2010.
2. Barjaktarević L, Monetarno-kreditni i devizni sistem, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.
3. Vićentijević K, Primena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor u Republici Srbiji, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.
4. Vukša S. i dr, Poreska i budžetska kontrola i revizija, EtnoStil, Beograd, 2011.
5. International Labour Organization, Global Wage Report 2014/15, 2015, http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_324678.pdf, 3.02.2016.
6. IFAC, Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor, prevod SRRS, 2011.
7. Jezdimirović M, Efikasnost budžetskog sistema Srbije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2011.
8. Kulić M, Milošević G, Poresko pravo – teorija i praksa, Marso, Beograd, 2011.
9. Malinić D, Milićević V, Stevanović N, Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, 2012.
10. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Fiskalna strategija za 2016. godinu sa projekcijama za 2017. i 2018. godinu, http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/dokumenti/2015/Fiskalna%20strategija%20za%202016_%20godinu%20sa%20projekcijama%20za%202017_%20i%202018_%20godinu.pdf.
11. Ministarstvo finansija Republike Srbije, Konceptualni okvir za finansijsko izveštavanje, <http://www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/Konceptualni%20okvir.pdf>.
12. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja za mala i srednja preduzeća („Sl. glasnik RS”, br. 117/2013) ili www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/MSFI%20ZA%20MSP.pdf, 15.02.2016.
13. Međunarodni računovodstveni standard 19 – Primanja zaposlenih, („Sl. glasnik RS“, br. 35/2014) ili www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/IAS/IAS%2019.pdf, 15.02.2016.
14. Nacionalna strategija za poboljšanje položaja žena i unapređivanje rodne ravnopravnosti („Sl. glasnik RS“, br. 15/2009).
15. Odeljak 28 Međunarodnih standarda za finansijsko izveštavanje za mala i srednja preduzeća („Sl. glasnik RS”, br. 117/2013) ili www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/MRS/2014/MSFI%20ZA%20MSP.pdf, str 123).
16. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike („Sl. glasnik RS“, br. 95/2014).
17. Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica („Sl. glasnik RS“, br. 118/2013 i 95/2014).

18. Pravilnik o platama profesionalnih pripadnika Vojske Srbije („Službeni vojni list“ br. 28/11, 15/14, 28/14, 31/15, 38/15).
19. Pravilnik o poreskoj prijavi za porez po odbitku, „Službeni glasnik RS“ br. 74/13, 118/13, 66/14 i 71/14.
20. Pravilnik o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit pravnih lica ("Sl. glasnik RS", br. 20/2014 i 41/2015).
21. Pravilnik o standardnom klasifikacionom okviru i kontnom planu za budžetski sistem („Sl. glasnik RS“, br. 103/2011, 10/2012, 18/2012, 95/2012, 99/2012, 22/2013, 48/2013, 61/2013, 63/2013 - ispr., 106/2013, 120/2013, 20/2014, 64/2014, 81/2014, 117/2014, 128/2014, 131/2014, 32/2015, 59/2015, 63/2015 i 97/2015).
22. Pricewatercoopers, Global wage projections to 2030,
<http://www.pwc.rs/en/publications/global-wage-projections2013.html>.
23. Raičević B, Javne finansije, Ekonomski fakultet u Beogradu, 2010.
24. Rešenje o utvrđivanju prevoda Konceptualnog okvira za finansijsko izveštavanje i osnovnih tekstova Međunarodnih računovodstvenih standarda, odnosno Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja („Službeni glasnik RS“, br. 35/2014).
25. Unković M, (2010), Međunarodna ekonomija, Univerzitet Singidunum, Beograd.
26. Uredba o budžetskom računovodstvu, „Službeni glasnik RS“, br. 125/2003 i 12/2006.
27. Uredba o primeni Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor, „Službeni glasnik RS“, br. 49/2010.
28. Škarić-Jovanović, K, Računovodstvo, Beogradska poslovna škola, Beograd, 2005.
29. Zakonom o budžetu Republike Srbije za 2016. godinu „Službeni glasnik RS“, br. 103/15
30. Zakon o budžetskom sistemu „Službeni glasnik RS“, br. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013, 108/2013, 142/2014, 68/2015 - dr. zakon i 103/2015.
31. Zakon o Vojsci Srbije „Službeni glasnik RS“, br. 116/2007, 88/2009, 101/2010, 10/2015 i 88/2015.
32. Zakon o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje „Službeni glasnik RS“, br. 84/2004, 61/2005, 62/2006, 5/2009, 52/2011, 101/2011, 7/2012 - usklađeni din. izn., 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015 i 5/2016 - usklađeni din. izn.
33. Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju („Sl. glasnik RS“, br. 34/03, 64/04, 84/04, 85/05, 101/05, 63/06, 5/09, 107/09, 101/10, 93/12, 62/13, 108/13, 75/14 i 142/14.
34. Zakon o platama državnih službenika i nameštenika „Službeni glasnik RS“, br. 62/2006, 63/2006 - ispr., 115/2006 - ispr., 101/2007, 99/2010, 108/2013 i 99/2014.
35. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, „Službeni glasnik RS“, br. 80/02, 84, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 63/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 i 112/15.
36. Zakon o porezu na dohodak građana („Službeni glasnik RS“, br. 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka

US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015 i 5/2016 - usklađeni din. izn.)

37. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, „Službeni glasnik RS“, br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje i 112/2015.

38. Zakon o radu, „Službeni glasnik RS“, br. 24/2005, 61/2005, 54/2009, 32/2013 i 75/2014.

39. Zakon o računovodstvu, „Službeni glasnik RS“, br. 62/2013.

40. Zakonu o sistemu plata zaposlenih u javnom sektoru „Službeni glasnik RS“, br. 18/2016.

Spisak grafikona:

Grafikon 1. Godišnji lančani indeksi prosečne realne zarade	8
Grafikon 2. Godišnji lančani indeksi prosečne realne zarade u razvijenim ekonomijama	9
Grafikon 3. Gustina rasporeda prosečnih zarada u zemljama u razvoju (distribucije levo) i u razvijenim zemljama (distribucije desno)	10
Grafikon 4. Trend kretanja baznih indeksa realnih zarada i indeksa produktivnosti rada u razvijenim zemljama	11

Spisak prikaza:

Prikaz 1: Pretpostavke na dan bilansiranja 31.12.2015.....	33
Prikaz 2. Obračun poreza i neto iznosa iz bruto otpremnine	34
Prikaz 3. Korekcija obračuna otpremnine	35
Prikaz 4. Pretpostavke na dan 31.12.2016. godine	36
Prikaz 5: Kalkulacija novog iznosa rezervisanja.....	37
Prikaz 6: Proračun promene odloženih poreskih sredstava.....	37
Prikaz 7: Pretpostavke za izradu korigovanog plana primanja na dan 31.12.2015.....	38
Prikaz 8: Pretpostavke za projekciju usklađenih iznosa rezervisanja na dan 31.12.2016.....	40

Spisak tabela:

Tabela 1: Primer obračuna rezultata bez primene MRS 19	13
Tabela 2: Primer obračuna rezultata sa ravnomernom raspodelom troškova nagrade.....	14
Tabela 3: Primer obračuna rezultata sa procenjenim periodičnim troškovima nagrade pomoću metode kreditiranja projektovane jedinice	21
Tabela 4: Kumulativno određivanje alikvotnog dela nagrade	21
Tabela 5. Rekapitulacija obračuna kratkoročnih primanja.....	27
Tabela 6. Knjiženje po obračunu kratkoročnih primanja.....	28

Tabela 7. Knjiženje isplata po izvodu sa tekućeg računa.....	29
Tabela 8. Knjiženje cene koštanja u drugom obračunskom period bez poreskih olakšica i bez troškova doprinosa na teret poslodavca	30
Tabela 9. Knjiženje cene koštanja u trećem obračunskom periodu bez poreskih olakšica i bez troškova doprinosa na teret poslodavca	31
Tabela 10: Plan primanja na dan bilansiranja 31.12.2015	33
Tabela 11: Knjiženje početnog iznosa rezervisanja	34
Tabela 12: Realizacija dela rezervisanja	35
Tabela 13: Plan primanja na dan bilansiranja 31.12.2016. godine	36
Tabela 14: Obuhvatanje gubitka (ili dobitka) po osnovu rezervisanja preko bilansa uspeha	37
Tabela 15: Knjiženje promene (smanjenja) odloženih poreskih sredstava	38
Tabela 16 : Usklađen plan primanja budućih otpremnina na dan 31.12.2015	39
Tabela 17: Troškovi prošlih usluga (retorazlike budućih bruto otpremnina usled odlaska u penziju zaposlenih po osnovu rada u prethodnom periodu uzrokovane promenom načina utvrđivanja osnovice za otpremnine.....	39
Tabela 18: Plan primanja na dan 31.12.2016 po očekivanoj stopi rasta određenoj 31.12.2015 ...	40
Tabela 19: Troškovi prošlih usluga, kamate, troškovi tekućih usluga i aktuarski gubitak	40
Tabela 20: Drugi način obuhvatanja gubitaka (ili dobitaka) po osnovu rezervisanja za otpremnine usled odlaska u penziju preko računa za iskazivanje ostalog rezultata.....	41
Tabela 21: Opcija obuhvatanja promene (smanjenja) stanja odloženih poreskih sredstava preko računa dobitka i gubitka 72	41
Tabela 22 : Opcija obuhvatanja promene (smanjenja) stanja odloženih poreskih sredstava preko računa 331 – Aktuarski dobitak ili gubitak	42
Tabela 23. Rekapitulacija obračuna plata, dodataka i naknada plate.....	45
Tabela 24. Knjiženje po obračunu troškova plata	46
Tabela 25 : Obrnut odnos kretanja vrednosti osnovne plate po satu u odnosu na dinamiku mesečnog fonda radnih sati	50
Tabela 26: Obračun neto i bruto plate za državnog službenika	53
Tabela 27: obračun bruto osnovne plate i bruto dodataka na platu i preračun na neto platu i dodatake	55
Tabela 28: Prikaz elemenata plate profesionalnih pripadnika VS	58
Tabela 29: Primer obračuna plate za PVL	59
Tabela 30: Primer obračuna plate za CL	60
Tabela 31: Primer procedure podnošenja elektronske poreske prijave kod budžetskog korisnika	65
Tabela 32: Akontaciona poreska prijava.....	68
Tabela 33: Izmenjena akontaciona poreska prijava	71
Tabela 34: Poreska prijava za isplatu konačnog dela plate	74
Tabela 35: Primer obračuna penzije.....	78

Tabela 36: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice.....	81
Tabela 37: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice	81
Tabela 38: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, sa uvećanom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret zaposlenog.....	82
Tabela 39: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, sa smanjenom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret zaposlenog.....	82
Tabela 40: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, sa uvećanom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje na teret zaposlenog.....	83
Tabela 41: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, sa umanjenom stopom doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje.....	84
Tabela 42: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, uz uvećanje poreske stope	85
Tabela 43: Obračun plate po neto osnovici bez poreske olakšice, uz umanjeње poreske stope ..	85
Tabela 44: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, uz uvećanje poreske stope ...	86
Tabela 45: Obračun plate po bruto osnovici bez poreske olakšice, uz uvećanje poreske stope ...	86
Tabela 46: Obračun plate po neto osnovici sa poreskom olakšicom	87
Tabela 47: Obračun plate po bruto osnovici sa poreskom olakšicom.....	87
Tabela 48: Obračun plate po neto osnovici bez primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa	89
Tabela 49: Obračun plate po neto osnovici sa primenom najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa	90
Tabela 50: Obračun plate po bruto osnovici bez primene najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa	90
Tabela 52: Obračun plate po bruto osnovici sa primenom najviše mesečne osnovice za plaćanje doprinosa	91
Tabela 53: Rekapitulacija akontacije plate.....	92
Tabela 54: Mesečna rekapitulacija plate	93
Tabela 55: Pregled stopa poreza i doprinosa na teret zaposlenog i poreskih olakšica na zaradu za zaposlene, bez dodatnih poreskih olakšica za posebne slučajeve i kategorije lica	95
Tabela 56: Pregled stopa doprinosa na teret poslodavca.....	96