

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA

KNJIGOVODSTVO STROŠKOV DELA

Ljubljana, junij 2016

MAJA KNAPIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Maja Knapič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Knjigovodstvo stroškov dela, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
7. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
8. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 01.06.2016

Podpis študentke:

KAZALO

UVOD	1
1 KNJIGOVODSTVO.....	2
1.1 Opredelitev knjigovodstva.....	2
1.2 Knjigovodske listine	2
1.3 Knjiženje poslovnih dogodkov	3
2 KNJIGOVODSTVO STROŠKOV DELA	5
2.1 Razčlenitev stroškov dela	5
2.1.1 Plača	6
2.1.2 Obračun plače.....	8
2.2 Knjiženje stroškov dela.....	8
2.2.1 Knjiženje plač in nadomestil plač	9
2.2.2 Knjiženje bonitet	10
2.2.3 Knjiženje regresa za letni dopust	12
2.2.4 Knjiženje odpravnin, nagrad	13
3 KNJIGOVODSTVO STROŠKOV DELA V MIKRO PODJETJU	14
3.1 Predstavitev podjetja Graving, d.o.o.....	14
3.2 Stroški dela v podjetju	14
3.2.1 Elektronske poti in poročanje o stroških dela	16
3.2.2 Knjiženje plače in dajatev v podjetju Graving, d.o.o.....	17
3.2.3 Knjiženje regresa v podjetju Graving, d.o.o.....	21
3.2.4 Knjiženje jubilejne nagrade delavki v podjetju Graving, d.o.o.....	21
SKLEP	22
LITERATURA IN VIRI	23

KAZALO TABEL

Tabela 1: Stopnje prispevkov delojemalca.....	7
Tabela 2: Stopnje prispevkov delodajalca	7

KAZALO SLIK

Slika 1: Konto v obliki črke T	4
Slika 2: Prikaz knjiženja na konte	9

Slika 3: Poenostavljena slika knjiženja plače.....	10
Slika 4: Prikaz obračuna plače z upoštevano boniteto	11
Slika 5: Prikaz obračuna plače s podatki iz Slike 4, brez bonitete.....	12
Slika 6: Poenostavljena slika knjiženja regresa.....	13
Slika 7: Poenostavljena slika knjiženja nagrade	13
Slika 8: Obrazec M4.....	17
Slika 9: Prikaz obračuna plače v podjetju Graving, d.o.o.	18
Slika 10: Prikaz knjiženja plače delavke v podjetju Graving, za februar 2016	20
Slika 11: Prikaz knjiženja regresa delavke v podjetju Graving, d.o.o.	21
Slika 12: Prikaz knjiženja nagrade delavki za 10 let delovne dobe	21

UVOD

Delo ima s svojo naravo pomembno vlogo pri delovanju gospodarstva. Brez dela, kot prvine poslovnega procesa, podjetje ne more delovati. Podjetje za svoje delovanje potrebuje delavce, in delavci so za izkoriščanje svojih fizičnih ali umskih sposobnosti v korist delodajalca, ustrezno plačani – v obliki plače. Vsi stroški, ki so povezani s poplačilom delavcev bolj ali manj neposredno, v naravi ali denarju, so stroški dela. Ti stroški so velik del vseh stroškov podjetja. Ne le glede na velikost podjetja in število zaposlenih delavcev, ne gre le za neto plačo, znesek, ki ga delavec dobi za svoje delo in je v celoti namenjen potrebe in koristi delavca. Stroški dela so v grobem še vsa nadomestila delavcu, za čas ko ne dela ter še vse s plačo povezane dajatve, katerih breme nosi delodajalec in so kar precej obremenilne za podjetja (Eurostat, 2015; Turk & Melavc, 1998, str. 271).

V zaključni nalogi obravnavam stroške dela, kot ekonomsko kategorijo, ki se v poslovanju vodi in beleži po različni predpisani računovodski in delovnopравни zakonodaji.

V prvem delu splošno obravnavam knjigovodstvo, ki se kot del računovodstva ukvarja s spremljanjem podatkov preteklega poslovanja poslovnega subjekta – podjetja. Knjigovodstvo je tisti del celotnega obravnavanja podatkov o preteklosti, ki obsega vrednostno stran tega obravnavanja (Zaman Groff, Hočevvar & Igljučar, 2007, str. 170). Gre torej za spremljanje poslovanja poslovnega subjekta, ki je izraženo v denarju, kot skupnemu imenovalcu podatkov o spremembah in stanjih sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov (Zaman Groff et al., 2007, str. 182).

V drugem delu splošno obravnavam knjigovodstvo stroškov dela. Razčlenjujem knjigovodski del stroškov dela, torej, pot od poslovnega dogodka, ki ustvarja stroške dela in jih spreminja, do kvantifikacije teh istovrstnih sprememb v poslovnih knjigah. Knjiženje ali širše evidentiranje stroškov dela poteka po predpisih, je jasno določeno, osnova za pravilnost pa so predvsem Kodeks računovodskih načel, Slovenski računovodski standardi (Ur.l. RS, št. 95/2015, v nadaljevanju SRS), podrobneje SRS 13, Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. št. 65/2009–UPB, 33/2011, 91/2011, 32/2012, 57/2012, *Odl. US*: 44/13, 82/2013, 55/2015, v nadaljevanju ZGD-1), Enotni kontni načrt (v nadaljevanju EKN) in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadrage, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije (Čižman, Hieng, Koželj, Odar & Zupančič, 2016).

Evidentiranje stroškov dela in posledično prikaz le-teh v poslovnem izidu – predvsem plače, kot bistvenega dela teh stroškov – je za podjetje pomembno, saj vedno znižuje dobiček podjetja. Da ima plača naravo stroška, je pomembno zlasti tedaj, kadar želimo vrednostno izraziti posledice zamenjave neke prvine poslovnega procesa z drugo (na

primer delo z delovnimi sredstvi), pa tudi tedaj, ko proučujemo posledice kadrovskih odločitev za poslovni izid (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 279).

V tretjem delu prikažem praktično knjigovodenje stroškov dela na primeru mikro podjetja, kjer se celotno računovodstvo, torej tudi vse knjigovodstvo, vodi znotraj podjetja. Knjigovodenje je elektronsko podprto, v današnjem času so že zakonske zahteve takšne, da mora podjetje večino zahtevanih obrazcev in poročil oddati po elektronski poti, tako da v tej obliki knjigovodski podatki tudi nastajajo ali so v njo pretvorjeni po svojem nastanku. Prikažem obračun plače, njeno pot od delodajalca k delavcu ter zglede knjiženj stroškov dela.

1 KNJIGOVODSTVO

1.1 Opredelitev knjigovodstva

Knjigovodstvo je le del računovodstva, v preteklosti in začetkih računovodstva njegov osrednji in najpomembnejši del, danes pa skupaj z računovodskim predračunavanjem, analiziranjem in nadziranjem tvori celoto štirih računovodskih funkcij (Zaman Groff et al., 2007, str. 20).

Pri knjigovodstvu gre za posebno vrsto evidentiranja poslovanja, in sicer, gre za spremljanje poslovnih dogodkov, ki vplivajo na stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ter na pojav prihodkov in odhodkov. Za knjigovodstvo so pri tem zanimivi le podatki o že uresničenih poslovnih dogodkih (Milost, 2009, str. 12). Knjigovodstvo obravnava poslovne dogodke vrednostno – da jih lahko spremlja in beleži ter, da so ob koncu obračunskega obdobja primerni za primerjavo, so vsi takšni podatki izraženi v denarju.

Knjigovodstvo se v vseh podjetjih (izjema so lahko samostojni podjetniki) vodi po načelu dvostavnosti, kar v praksi pomeni, da se vsak dogodek zapiše dvakrat. Vsak poslovni dogodek v poslovanju vpliva na spremembo vsaj dveh ekonomskih kategorij (Zaman Groff et al., 2007, str. 173). Da lahko dobimo uravnoteženo bilanco ob koncu obračunskega obdobja, moramo poslovne dogodke izražene v denarju na obeh straneh ustrezno večati ali zmanjševati. Vsota sredstev mora biti enaka vsoti obveznosti do virov sredstev. Osnova za takšno, v denarju izraženo evidentiranje poslovnih dogodkov, so knjigovodske listine.

1.2 Knjigovodske listine

Krog knjigovodskega procesa se sicer začne z nastankom poslovnega dogodka, vendar je je osnova za knjiženje poslovnih dogodkov knjigovodska listina, ki se sestavi ob nastanku poslovnega dogodka. Brez nje poslovni dogodek v računovodstvu ne obstaja. Knjigovodska listina je torej podlaga, po kateri se beležijo poslovni dogodki v poslovne

knjige. Na takšnih listinah so v denarju izražene ekonomske kategorije, ki se v poslovanju spreminjajo in spreminjajo bilančni izid. Pravila skrbnega računovodenja 1 (v nadaljevanju PSR 1), prej SRS 21, natančneje obravnavajo in razčlenjujejo knjigovodske listine (Slovenski inštitut za revizijo, 2016).

V poslovanju je knjigovodskih listin veliko, potrebna je natančnost in preglednost pri sestavi in likvidaciji knjigovodskih listin, da so lahko pravilna osnova za knjiženje poslovnih dogodkov. Vsak »kos papirja«, ki se pojavi v poslovnem procesu, še ni nujno knjigovodska listina, da jo lahko opredelimo kot tako, mora vsebovati določene podatke (Zaman Groff et al., 2007, str. 177):

- časovni podatek: podatek o časovni enoti nastanka poslovnega dogodka;
- vsebinski podatki: podatki o ekonomskih kategorijah, ki so predmet poslovnega dogodka in opredeljujejo njegovo vsebino;
- vrednostni podatki: podatki o znesku spremembe zadevne ekonomske kategorije, ki opredeljujejo v denarju izraženi obseg spremembe;
- splošni podatki: podatki o lastniku ekonomskih kategorij, ki so predmet poslovnega dogodka, in podatki o odgovornih osebah.

Knjigovodske listine morajo biti pripravljene tako, da se njihova vsebina ne da popravljati, oziroma lahko te popravke opravi le oseba, pooblaščen za morebitne popravke izvirnih podatkov na določeni knjigovodski listini. V današnjem času je vse več knjigovodskih listin v elektronski obliki, z elektronskim podpisom osebe, odgovorne za podpis takšne listine. Računalniško podprto izdajanje, evidentiranje in likvidacija knjigovodskih listin omogoča večji pregled, večjo kontrolo in manj možnosti za napake pri nadaljnjem elektronskem obravnavanju poslovnih dogodkov na podlagi teh listin.

V osnovi so po PSR 1 (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 1) knjigovodske listine izvirne (nastajajo ob nastanku poslovnega dogodka) in izpeljane (nastajajo v računovodstvu, na podlagi izvirnih knjigovodskih listin). Pri knjigovodstvu stroškov dela so najpogostejše izvirne knjigovodske listine, ki so lahko notranje ali zunanje, delovni listi z vpisano prisotnostjo (ali odsotnostjo) oziroma evidenca o izrabi delovnega časa, odločba in sklep za obračun plač in drugih prejemkov zaposlenim, dokumenti o upravičeni odsotnosti, na primer bolniški list, različni dokumenti za odtegljaje, dokumenti za obračune dela po pogodbah o delu, ... Izpeljane knjigovodske listine, ki so notranje knjigovodske listine, so temeljnice ali nalogi za vknjižbo (temeljnico se pripravi v računovodstvu na osnovi obračuna plač), odredba za plačilo na podlagi izvirne knjigovodske listine in druge.

1.3 Knjiženje poslovnih dogodkov

Knjigovodska listina je s svojim nastankom potrdila nastanek in obstoj poslovnega dogodka, tako lahko in moramo ta dogodek knjižiti v poslovne knjige. Poslovne knjige

delimo na glavno knjigo in pomožne knjige. Prej po SRS 22, na novo po Pravilih skrbnega računovodenja 2 (v nadaljevanju PSR 2) je vodenje glavne knjige obvezno, vodenje pomožnih poslovnih knjig pa samo, če se verodostojni podatki, ki se ponavadi dobivajo na podlagi pomožnih knjig, ne zagotovijo drugače (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 8).

Knjiženje poteka kot prepisovanje oziroma elektronski prenos podatkov iz ustreznih verodostojnih knjigovodskih listin v liste oziroma konte glavne knjige. Konti so knjigovodski računi na katere zapisujemo spremembe, ki so jih povzročili poslovni dogodki. V najpreprostejši praksi imajo obliko črke T (Slika 1).

Slika 1: Konto v obliki črke T

debet	kredit
v breme	v dobro

Vir: Zaman Groff et al., Temelji računovodstva, 2007, str. 191

Leva stran konta je vknjižba v breme ali debet, desna pa v dobro ali kredit. Vse spremembe ekonomskih kategorij oziroma vse poslovne dogodke v poslovanju se vpisuje v konte glavne knjige po časovni zaporednosti, torej po redu, po katerem so nastali. Konto mora biti organiziran tako, da omogoča spremljanje povečanja in zmanjšanja ekonomske kategorije (Leva Bukovnik, 2009, str. 23). Vpisi morajo biti ažurni, sprotni in pravilni, da zagotavljajo točen pogled na finančno stanje podjetja in ob koncu obračunskega obdobja podajo pravilno bilanco, stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev poslovnega subjekta. PSR 2 še določa, da podjetje v svojem splošnem aktu opredeli, katere pomožne poslovne knjige in razčlenjevalne razvide (analitične evidence) bo vodilo. Podjetje mora zagotoviti vpogled v poslovne knjige tako, da so razvidni časovno zaporedje vpisov poslovnih dogodkov v poslovne knjige (dnevnik knjiženja) in spremembe sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov, združene po ustreznih kontih (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 10).

Vsaka vknjižba mora biti na konto prenesena iz verodostojne knjigovodske listine, ki zagotavlja pravilnost vnosa. Kontrola vseh takšnih knjigovodskih listin je zato nujna, pred vnašanjem v glavno knjigo. Poti dokumentov od nastanka do knjiženja so v današnjem času vse bolj brezpapirnega poslovanja enostavnejše in bolj varne, z vidika možnosti napak. Množica programov, ki obstajajo na trgu programske opreme zagotavlja, da se že izvorna knjigovodska listina lahko zagotovi v elektronski obliki, ali pa je vsaj pretvorjena v takšno obliko, takoj po svojem nastanku. Programska oprema vse bolj teži k skladnosti in tako omogoča prenos podatkov med različnimi programi, da računovodski in knjigovodski podatki potujejo med njimi le z uvozom ali kopiranjem zapisov.

2 KNJIGOVODSTVO STROŠKOV DELA

2.1 Razčlenitev stroškov dela

Kot vse računovodske ekonomske kategorije, tudi stroške dela podrobneje obravnavajo Slovenski računovodski standardi, natančneje SRS 13, ki določa, da so zaslužki zaposlenih vse oblike poplačil, ki jih daje podjetje zaposlenim delavcem v zameno za njihovo delo. Podjetje jih obravnava kot svoje stroške, ali kot deleže v dobičku, pred prikazom dobička v poslovnem izidu. Z zaslužki so povezane tudi dajatve, ki povečujejo stroške in deleže v dobičku. Stroški dela niso torej enaki stroškom plač, ki pripadajo zaposlenim, ampak so tu še druge komponente.

Stroški dela po SRS so:

- plače, ki pripadajo zaposlencem, v kosmatem znesku;
- nadomestila plač, ki skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi pripadajo zaposlencem za obdobje, ko ne delajo, v kosmatem znesku, ki bremeni podjetje;
- dajatve v naravi, darila in nagrade zaposlencem ter zanje plačani ali njim povrnjeni zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem;
- odpravnine, ki pripadajo zaposlencem, ko nehajo delati v podjetju in drugi dohodki, ki pripadajo zaposlenim skladno z zakonom, kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi v bruto znesku ter
- dajatve, ki se dodatno obračunavajo od stroškov prvih štirih alinej in bremenijo izplačevalca.

Del stroškov dela, po zapisanem, torej pripada delavcu med službovanjem, del pa ob koncu zaposlitve. Izven splošne razdelitve stroškov dela po SRS, se stroški dela po Enotnem kontnem načrtu za knjiženje poslovnih dogodkov bolj podrobno razdelijo na (Čižman et al., 2016):

- plače,
- nadomestila plač zaposlencev,
- stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev,
- regres za letni dopust,
- bonitete (npr. uporaba osebnega vozila za privatne namene, popust pri prodaji blaga in storitev, izobraževanje delojemalca ali njegovega družinskega člana...),
- povračila npr. za prevoz na delo, za prehrano, za ločeno življenje in drugi prejemki zaposlencev,
- delodajalčevi prispevki od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev,

- druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev,
- nagrade vajencem, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje,
- rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine.

Velik delež stroškov dela so poleg plač torej še vse s plačo povezane dajatve, katerih breme nosi delodajalec in so kar precej obremenilne za podjetja. Sem spadajo vsa plačila davkov in prispevkov – tisti del dajatev, ki ga podjetje za socialno in invalidsko pokojninsko zavarovanje delavca dodatno obračuna pri plači in odvede državi. Plačo, kot osrednji strošek dela, podrobneje razčlenjam v nadaljevanju.

2.1.1 Plača

Plača je sestavljena iz osnovne plače, dela za delovno uspešnost in dodatkov, ki so lahko določeni v kolektivnih pogodbah za panoge, ali v posamezni pogodbi o zaposlitvi. Dodatki so lahko za posebne obremenitve ali nevarnosti pri delu in glede na razporeditev delovnega časa za nočno delo, za delo prek polnega delovnega časa, za delo v nedeljo, na praznike in proste dni po zakonu (e-VEM portal za podjetja in podjetnike, 2016). Po posameznih kolektivnih pogodbah je lahko sestavni del plače tudi plačilo za poslovno uspešnost. Del dohodka delavca je tudi dodatek na delovno dobo, ki je določen v kolektivni pogodbi za posamezno panogo in znaša praviloma ne manj kot 0,5 % osnovne plače za vsako leto dopolnjene delovne dobe delavca. Delavcu delodajalec zagotavlja tudi povračilo stroškov za prehrano med delovnim časom, povračilo stroškov prevoza in stroškov za opravljanje določenih del na službenem potovanju (Čižman, 2013, str. 47).

Mesečno plačo lahko deloma, ali v nekaterih primerih, v celoti nadomesti nadomestilo plače. Nadomestila so po Zakonu o delovnih razmerjih (Ur.l. RS, 21/2013, 78/2013 – popr., 47/2015 – ZZSDT, 33/2016 – PF-Z, v nadaljevanju ZDR-1) določena izplačila delavcu v primerih odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta, plačane odsotnosti zaradi osebnih okoliščin, izobraževanja, z zakonom določenih praznikov in dela prostih dni, in ko delavec ne dela iz razlogov na strani delodajalca. Ravno tako je delavec do nadomestila upravičen, ko je odsoten zaradi bolezni ali poškodbe. Takšna nadomestila so strošek dela delodajalca. Tudi pri bolniškem staležu do 30 dni izplačuje nadomestilo podjetje, več kot 30 dni pa gre v breme zdravstvenega zavarovanja. Nadomestilo, ki se pojavlja ob odsotnosti delavca zaradi nege (družinskega člana) ni strošek dela, saj je zavezanec za plačilo tega nadomestila druga inštitucija.

Delavec je za svoj prejet dohodek zavezan k plačilu davka od dohodka – dohodnine. Dohodnina se obračuna pri plači, po predpisanih davčnih stopnjah in zmanjšuje neto dohodek.

Od vsote kosmate – bruto plače in nadomestil se obračunajo prispevki. Ob zaposlitvi mora delodajalec delavca prijaviti v obvezno socialno zavarovanje. Delavec je za čas zaposlitve, ne glede na dolžino trajanja zaposlitve, vključen v naslednja naslednja obvezna socialna zavarovanja: pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno zavarovanje, zavarovanje za starševsko varstvo, zavarovanje za primer brezposelnosti. Za ta zavarovanja se plačujejo prispevki. Obračunavanje in plačevanje ter stopnje teh prispevkov določa Zakon o prispevkih za socialno varnost (Ur.l. RS št. 5/1996, 18/1996 – ZDavP, 34/1996, 87/1997 – ZDavP-A, 3/1998, *Odl. US*: 7/1998, 106/1999 – ZPIZ-1, 81/2000 – ZPSV-C, 97/2001 – ZSDP, 97/2001, *Odl. US*: 62/2010, 40/2012-ZUJF, 96/2012 – ZPIZ-2, 91/2013 – ZZVZZ-M, 99/2013 – ZSVarPre-C, 26/2014 – ZSDP-1). Del teh prispevkov so prispevki delodajalca, to so prispevki na bruto plače. V primeru, ko delavec prejema nadomestila, v skladu z zakonom, je zavezanec za plačilo teh prispevkov izplačevalec nadomestil. Drugi del prispevkov je dolžan plačati zaposleni, to so torej prispevki delojemalca ali prispevki iz plač. Stopnje prispevkov so razvidne iz spodnjih Tabel (Tabela 1 in 2):

Tabela 1: Stopnje prispevkov delojemalca

Prispevki na bruto plačo:	stopnja (v %)
za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	8,85
za zdravstveno zavarovanje	6,56
za starševsko varstvo	0,10
za zaposlovanje	0,06
za poškodbe pri delu in poklicne bolezni	0,53
Skupaj	16,10

Vir: Finančna uprava RS, Prispevki za socialno varnost. Brošura o plačevanju prispevkov za socialno varnost, 2015, str. 6.

Tabela 2: Stopnje prispevkov delodajalca

Prispevki iz bruto plače:	stopnja (v %)
za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50
za zdravstveno zavarovanje	6,36
za starševsko varstvo	0,10
za zaposlovanje	0,14
Skupaj	22,10

Vir: Finančna uprava RS, Prispevki za socialno varnost. Brošura o plačevanju prispevkov za socialno varnost, 2015, str. 6.

Najmanjše dajatve se seveda odvedejo pri najmanjši plači. Minimalna plača delavca je zakonsko predpisana, širše je opredeljena v posameznih kolektivnih pogodbah, za različna področja dela. Končna plača delavca, določena na osnovi same zahtevnosti delovnega

mesta, stopnje izobrazbe delavca ter tudi same poslovne sposobnosti družbe pa je potem določena s pogodbo o zaposlitvi (e-VEM portal za podjetja in podjetnike, 2016).

Pri zaposlitvi delavcev se pri delovnih mestih, ki zahtevajo višjo izobrazbo in naj bi bila bolj obremenjena s plačo, večkrat zgodi, da se delavcu ponudi manjšo plačo, ravno zaradi višine prispevkov in davkov, obračunanih na znesek plače, ker pri višji bruto plači to za podjetje pomeni neprimerno višje dajatve državi. Stroški dela posledično bolj vplivajo na ugoden poslovni izid podjetja. Določanje plače v javni upravi ter večjih podjetjih je zaradi večjega števila delavcev in delovnih mest sicer bolj razdelano, določeni so različni količniki za izračun, za določitev mej med plačnimi razredi, glede na zahtevnost dela, obremenjenostjo delavca in druge pogoje. Tu tudi ni toliko prostora za manjšanje (ali večanje) plač, saj so plače bolj podrejene nekim notranjim predpisom, kot v mikro podjetjih, kakršnega obravnavam. Pri takšnih mikro podjetjih, ki so res majhna, družinska podjetja, se plače določijo glede na pričakovano uspešnost, glede na bilance prejšnjih let in se sproti lahko, glede na promet, zelo spreminjajo. Morda v večjih podjetjih davčna obremenjenost oziroma manjšanje le-te ne bi pomenila razlik pri plačah delavcev, obstaja pa velika verjetnost, da bi se neto plače v dobro stoječih mikro podjetjih ob manj dajatvah zvišale. Stroški dela tako ne bi spremenjeno vplivali na poslovni izid podjetja, delež stroškov dela bi ostal enak, delovna sila podjetja pa bi ob večjih prejemkih lahko bila še bolj motivirana in bi bolj prispevala k uspešnosti podjetja.

2.1.2 Obračun plače

Obračun plače vsebuje vse splošne podatke o plačah, ki so enaki za vse zaposlene ter podatke, ki se nanašajo na posameznega delavca. Stopnje prispevkov in računi, na katere se izvršijo plačila teh prispevkov, so splošen podatek, ravno tako stopnje za odmero dohodnine ter podatki o davčnih olajšavah. Za posameznega delavca je predvsem pomemben podatek o izrabi delovnega časa, opravljene delovne ure, dnevi morebitnega dopusta ali bolniške, praznični dnevi ko je ali ni delal. Na obračunu so vsi podatki o bruto in neto plači, bonitetah, nadomestilih, davčnih in drugih odtegljajih in prispevkih, povračilih, skratka vse postavke stroškov dela, ki oblikujejo končni dohodek – znesek, ki ga delavec prejme za svoje delo. Enostavni obračun plače je prikazan na Sliki 3.

2.2 Knjiženje stroškov dela

Knjigovodenje stroškov dela je predpisano, predvsem z SRS, ki slonijo na Zakonu o gospodarskih družbah, v praksi pa se podjetja ravna po Enotnem kontnem načrtu, ki tudi praktično razčlenjuje in ponazarja knjiženje različnih poslovnih dogodkov. Knjigovodenje stroškov dela, zaradi njihove členitve, poteka na različnih kontih skupine 4 in 2. Podrobnejša členitev in kontiranje je odvisna od potreb podjetja, za smiselno sledenje in kasneje revidiranje in analiziranje stroškov dela, za predračun prihodnjega obračunskega

obdobja. Podjetja v svojih pravilnikih o računovodstvu navadno jasno določijo in razčlenijo svojo prakso uporabljenih kontov in načina knjiženja, po katerem ravnajo.

Osrednji strošek vseh stroškov dela je plača. Ob zaposlitvi delavca se sklene pogodbo o zaposlitvi ter se v njej zavede višino osnovne plače delavca. Z računovodskega vidika je upoštevan poslovni dogodek šele, ko delavec začne opravljati delo oziroma na koncu obračunskega obdobja, ko se na osnovi delavčevega izrabljenega ali neizrabljenega (upravičena odsotnost) delovnega časa, plačo obračuna, knjiži in izplača. Takrat nastanejo stroški dela in obveznosti do delavcev (Leva Bukovnik, 2009, str. 23).

Osnovna listina za knjiženje plače je obračun plače oziroma plačilna lista. Na plačilni listi so vse postavke stroškov oziroma obveznosti zneskovno ločene, razvidne, da je listina lahko osnova za knjiženje. Po EKN se potem posamezne postavke knjižijo na ustrezne konte. Stroški dela se knjižijo na konte stroškov skupine 47, natančneje na konte 470–479, po EKN, protiutež kontu stroškov, obveznosti do zaposlenih pa se knjižijo na konte skupine 25, natančneje na konte 250–258. Povečanja in zmanjšanja teh ekonomskih kategorij se knjižijo na ustrezne strani kontov (Slika 2).

Slika 2: Prikaz knjiženja na konte

obveznosti do virov sredstev		stroški	
debet	kredit	debet	kredit
zmanjšanja	povečanja	povečanja	zmanjšanja

Vir: Zaman Groff et al., Temeljni računovodstva, 2007, str. 192, 193

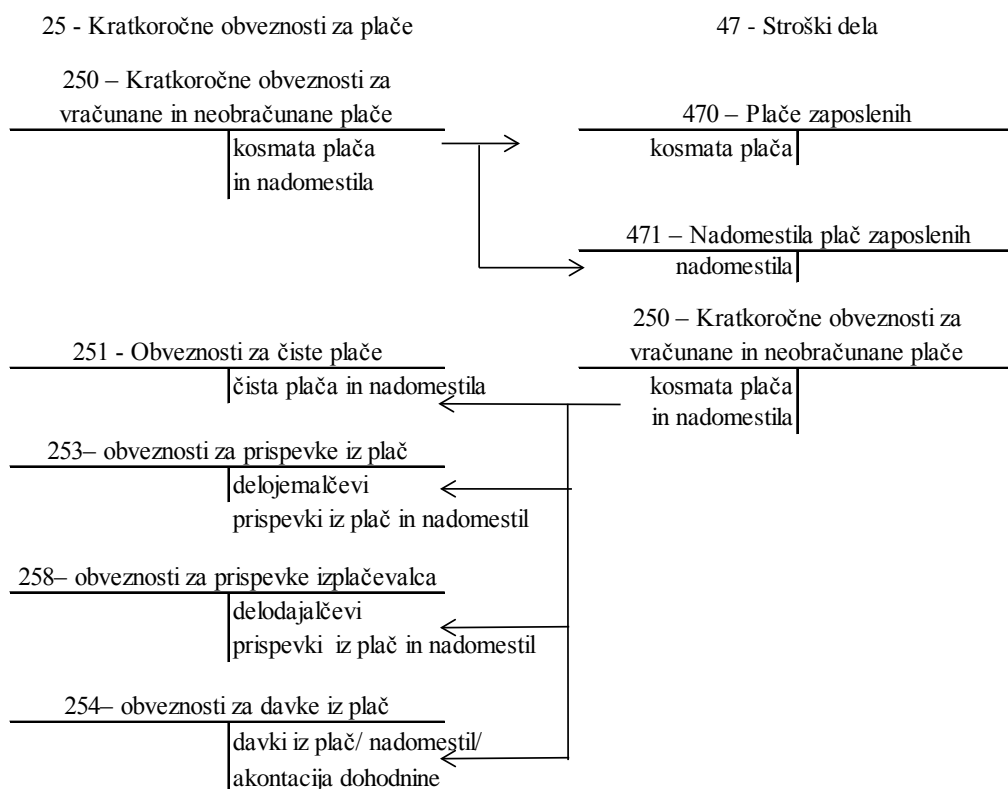
2.2.1 Knjiženje plač in nadomestil plač

Podlaga za knjiženje obračuna plač in nadomestil in izplačila plač je SRS 13. Na podlagi obračuna plače vnašamo podatke v računovodski program za knjiženje v glavno knjigo. Spodnja slika poenostavljeno prikazuje knjiženja na ustrezne konte (Slika 3).

Najprej prikažemo skupaj obveznosti za plače, ki jih knjižimo v dobro na konto 250, proti vknjižba pa je na konto 470, kamor v breme knjižimo stroške dela.

Obračun plače razdeli kosmato plačo na njen neto del – del, katerega dejansko delavec dobi izplačanega, del za dohodnino in del, ki predstavlja prispevke delojemalca in delodajalca. Tako ob obračunu bruto plač zmanjšamo konto 250 za bruto znesek in neto plačo knjižimo v dobro na konto 251, prispevke v dobro na konto 253 in akontacijo dohodnine v dobro na konto 254. Skupni znesek, kosmato plačo, knjižimo v breme na konto 250.

Slika 3: Poenostavljena slika knjiženja plače



Vir: Čižman et. al, *Enotni kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruga, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije*, 2016, str. 238.

2.2.2 Knjiženje bonitet

Zakon o dohodnini (Ur.l. RS, št. 13/2011 – UPB) določa, da je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Vrednost bonitete se tako ne izplača, potrebno pa je od njihove ocenjene tržne vrednosti plačati davke in prispevke. Knjiženje bonitete tako poteka vzporedno s knjiženjem plače, vrednost bonitete pa zvišuje bruto osnovo za obračun davkov in prispevkov in delavec prejme nižjo neto plačo, kot bi jo, če bonitete ne bi obračunali. Če je na primer delavčeva bruto plača 800,00 EUR, povračila za prevoz in prehrano 100,00 EUR in boniteta 100,00 EUR je obračun prikazan na Sliki 4.

Slika 4: Prikaz obračuna plače z upoštevanom boniteto

Obračun plače (JANUAR 2015) z boniteto			
I. OSNOVNI PODATKI			
Splošna davčna olajšava:			275,23
Ostale olajšave:			0,00
Bruto osnova za obračun prispevkov:			900,00
II. PRISPEVKI OD BRUTO PLAČE DELAVCEV			
1. Prispevki za socialno varnost (skupaj):			198,90
1.1. Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje:			139,50
1.2. Prispevek za zdravstveno zavarovanje:			57,24
1.3. Prispevek za zaposlovanje:			1,26
1.4. Prispevek za starševsko varstvo:			0,90
2. Akontacija dohodnine:			68,14
2.1. Osnova:			425,87
2.2 Davčne osnove za obračun dohodnine			
Razred	Odstotek %	Osnova	Mesečna osnova
1	16,00	do 668,44	425,87
2	27,00	od 668,44 do 1580,02	0,00
3	41,00	nad 1580,02	0,00
3. Neto plača:			532,96
4. Stroški malice, prevoza			100,00
IZPLAČILO			632,96
Bruto osnovna plača			800,00
III. PRISPEVKI NA BRUTO PLAČO			
5. Prispevki za socialno varnost (skupaj):			144,90
5.1. Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje:			79,65
5.2. Prispevek za zdravstveno zavarovanje:			59,04
5.3. Prispevek za zaposlovanje:			0,54
5.4. Prispevek za poškodbe pri delu:			4,77
5.5. Prispevek za starševsko varstvo:			0,90
SKUPNI STROŠEK DELODAJALCA			1.044,90

Vir: Računovodja.com, Informativni izračun plače, 2015.

Prispevki bonitet se knjižijo skupaj z ostalimi prispevki pri plači na enake konte. Za primerjavo končne neto plače delavca je na Sliki 5 prikazan še obračun enakega zneska bruto plače, brez obračunane bonitete.

Slika 5: Prikaz obračuna plače s podatki iz Slike 4, brez bonitete

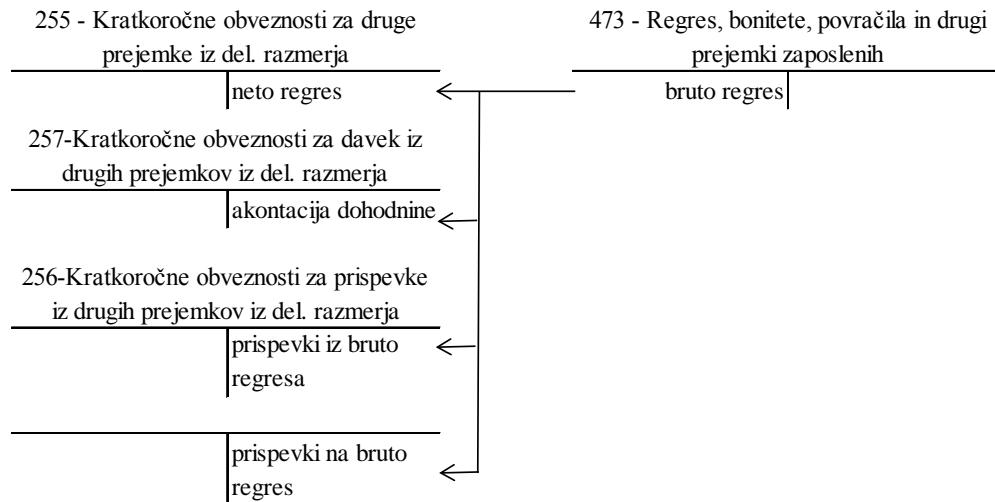
Obračun plače (JANUAR 2015) brez bonitete			
I. OSNOVNI PODATKI			
Splošna davčna olajšava:			275,23
Ostale olajšave:			0,00
Bruto osnova za obračun prispevkov:			800,00
II. PRISPEVKI OD BRUTO PLAČE DELAVCEV			
1. Prispevki za socialno varnost (skupaj):			176,80
1.1. Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje:			124,00
1.2. Prispevek za zdravstveno zavarovanje:			50,88
1.3. Prispevek za zaposlovanje:			1,15
1.4. Prispevek za starševsko varstvo:			0,80
2. Akontacija dohodnine:			55,68
2.1. Osnova:			347,97
2.2 Davčne osnove za obračun dohodnine			
Razred	Odstotek %	Osnova	Mesečna osnova
1	16,00	do 668,44	347,97
2	27,00	od 668,44 do 1580,02	0,00
3	41,00	nad 1580,02	0,00
3. Neto plača:			567,52
4. Stroški malice, prevoza			100,00
IZPLAČILO			667,52
Bruto osnovna plača			800,00
III. PRISPEVKI NA BRUTO PLAČO			
5. Prispevki za socialno varnost (skupaj):			128,80
5.1. Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje:			70,80
5.2. Prispevek za zdravstveno zavarovanje:			52,48
5.3. Prispevek za zaposlovanje:			0,48
5.4. Prispevek za poškodbe pri delu:			4,24
5.5. Prispevek za starševsko varstvo:			0,80
SKUPNI STROŠEK DELODAJALCA			1.028,80

Vir: Računovodja.com, Informativni izračun plače, 2015.

2.2.3 Knjiženje regresa za letni dopust

Regres je zakonsko določeno izplačilo delavcu za izrabo letnega dopusta. ZDR-1 določa, da je delodajalec dolžan izplačati regres za letni dopust zaposlenemu, ki ima pravico do letnega dopusta, najmanj v višini minimalne plače. Plačilo regresa je tako delodajalčeva dolžnost ter delavčeva pravica, v kolikor je v delovnem razmerju vsaj šest mesecev. Izplačuje se praviloma enkrat letno, ločeno od plače in se tudi knjiži ločeno in na posebne konte (Slika 6).

Slika 6: Poenostavljena slika knjiženja regresa

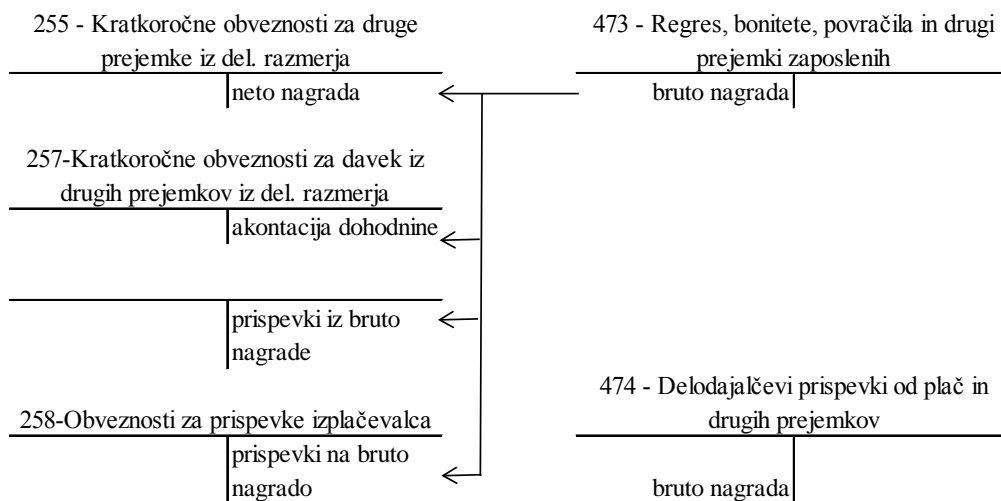


Vir: Čižman et. al, *Enotni kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije*, 2016, str. 242.

2.2.4 Knjiženje odpravnin, nagrad

Knjiženje morebitnih jubilejnih nagrad ali odpravnin, je po kontnem planu enako knjiženju regresa, saj gre pri obeh za enake konte, razlika med knjiženjem plače in regresa ali nagrade je, da so ločeni konti za druge prejemke iz delovnega razmerja, ki se ne obračunavajo skupaj s plačami (Slika 7).

Slika 7: Poenostavljena slika knjiženja nagrade



Vir: Čižman et. al, *Enotni kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruge, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije*, 2016, str. 243.

3 KNJIGOVODSTVO STROŠKOV DELA V MIKRO PODJETJU

3.1 Predstavitev podjetja Graving, d.o.o.

Obravnavano podjetje je po 55. členu ZGD-1 mikro družba, torej izpolnjuje pogoje kot sta: povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 10 in čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000,00 EUR. Oblika podjetja je d.o.o., po upokojitvi lastnikov, je mesto direktorice prevzela zaposlena delavka, ki je v podjetju že 15 let.

Podjetje ima trenutno zaposleni dve osebi, eno s polnim in eno s skrajšanim delovnim časom, za 4 ure. V podjetju je delež stroškov dela visok. Podjetje trenutno nima dolgoročnih finančnih ali poslovnih obveznosti ter vsa obstoječa osnovna sredstva niso več predmet amortizacije.

Prihodki družbe so bili v zadnjih letih z dvema zaposlenima letno okoli 65.000,00 EUR, mesečno okoli 5.500,00 EUR, od tega so stroški dela okvirno 1/3, oziroma približno 2.000,00 EUR mesečno.

Podjetje po ZGD-1 vodi dvostavno knjigovodstvo. Računovodstvo in vse knjigovodstvo podjetja se vodi znotraj podjetja, torej podjetje ga vodi samo, nima zunanega računovodskega servisa. Podjetje za vodenje knjigovodstva uporablja računalniško podporo, vse več knjigovodskih listin se izdaja in hrani tudi v elektronski obliki. Za knjiženje v glavno poslovno knjigo uporablja programsko opremo Firma. Poslovne dogodke knjiži na osnovi temeljnic ter različnih ustreznih drugih notranjih in zunanjih knjigovodskih listinah.

3.2 Stroški dela v podjetju

Stroški dela v obravnavanem podjetju sestojijo na mesečni ravni iz plač ter nadomestil plač z ustreznimi dajatvami in povračil za prehrano in prevoz na delo. Občasno se pojavijo še stroški kilometrine, za krajše poti, ki jih delavci opravljajo s svojim vozilom (na primer prevzem blaga pri dobavitelju). Na letni ravni pa je tu še regres.

Eni delavki je v obračunskem obdobju, v času priprave zaključne naloge pripadla še jubilejna nagrada za dopoljenih 10 let delovne dobe, kar tudi prikažem v zgledih knjižb. Obdobni stroški nastanejo v povezavi z delavkama še pri nakupu zaščitnih pripomočkov, vendar so ti stroški minimalni.

Podjetje ima v Pravilniku o računovodstvu določeno kontiranje po EKN, kot določa zakon ter določene konte za knjiženje poslovnih dogodkov, ki so:

– razredi od 0 do 9,

- skupine kontov od 00 do 99,
- podskupine kontov od 000 do 999,
- konti od 0000 do 9999 in
- podkonti oziroma analitični konti od 000000 do 999999.

V praksi podjetje največ uporablja konte od razredov 0 do 9 do podskupin kontov od 000 do 999, saj zaradi majhnosti podjetja ter majšega obsega sredstev in obveznosti do virov sredstev nima potreb po širšem razčlenjevanju kontov.

Osnovne plače so določene v pogodbi o zaposlitvi, za mesto direktorice eni delavki pripada še dodatni del za vodenje in stimulacija, kar poveča bruto osnovo. Drugo delavko je podjetje sprva zaposlilo za polni delovni čas, zaradi nadomeščanja druge delavke na porodniškem dopustu, kasneje pa jo redno zaposlilo, za nedoločen čas. Po njenem porodniškem dopustu so delavko zaposlili za 4 ure, po Zakonu o starševskem varstvu in družinskih prejemkih (Ur.l. RS, št. 26/2014, 90/2015), po katerem ji zaradi starševstva pripada pravica do krajšega delovnega časa in pravica do plačila prispevkov za socialno varnost v znesku do polne delovne obveznosti, od sorazmernega dela minimalne plače. Po letu 2011 je podjetje na trgu začelo slabše poslovati in tako je podjetje sprejelo odločitev, v soglasju z delavko, da se bo tudi po prenehanju zakonske pravice, po kateri dela za 4 ure, zaposlila s skrajšanim delovnim časom, 4 ure, saj podjetje ne ustvarja dovolj, da bi obstajala potreba po obeh delavkah s polnim delovnim časom. V primeru, da bi se poslovna uspešnost še zmanjšala, bi bilo podjetje eno delavko primorano odpustiti. Podjetja dajejo tudi zaradi slovenske zakonodaje prednost delavcu, ki je dalj časa v podjetju. Če bi želeli odpustiti takšega delavca, bi zaradi daljše delovne dobe morale podjetje plačati večjo odpravnino, ki pa jo, glede na to, da bi bil razlog za odpust zmanjšanje prodaje in slab poslovni rezultat, majhno podjetje težko izplača. Tako se v poslovnem svetu navadno odpušča po praksi – pravilu »zadnji pride, prvi odide«, tudi zaradi stroškov dela, ki nastanejo ob odpuščanju. V letih 2015 in 2016 se mesečni promet obravnavanega podjetja ni nižal v takšnih okvirih, da bi razmišljali o odpuščanju, vendar pa zaradi premajhnega obsega dela tudi bruto plače delavk ostajajo nekaj nad zakonsko določeno minimalno plačo, ki se ob vsakem boljšem mesečnem prometu stimulatивно dvignejo. Plače so tako zelo variabilne (v zakonskih okvirih), odvisne od ustvarjenega prometa. Strošek dela se v zadnji letih ni večal, plače ostajajo v enakih okvirih, slabši poslovni rezultat je posledica splošne gospodarske krize po letu 2008, eden glavnih razlogov za upad prometa pa povečanje konkurence. Glavni proizvod podjetja je sicer take narave, da njegova proizvodnja ne zahteva več veliko vložka, zaradi cenejših strojev in naprav. Konkurenca je vse bolj nelojalna, vse več je npr. prodaje veleprodajalcev končnemu kupcu, kjer podjetja, ki so odvisna od ekskluzivnih zastopnikov, ne morejo biti konkurenčna. Svoje pristavi tudi država, ki za svoje javne razpise, kot glavni faktor odločanja v največ primerih, postavi najnižjo ceno in s tem posledično zelo niža cene na trgu. Obravnavano podjetje proizvaja izdelke, ki prinašajo največ prihodkov ravno z enkratno prodajo večjih količin (zaradi načina proizvodnje) in redno sodeluje na javnih

razpisih državnih in javnih institucij, ki so velik porabnik proizvodov konkretnega podjetja. V zadnjih desetih letih je bilo podjetje pri sodelovanju na takšnih razpisih primorano ceno stalno nižati, ne glede na kvaliteto in odličnost storitve. Strošek dela pa je bil tisti, katerega se je najprej izločilo iz cene končnega proizvoda. Zaradi majhnosti podjetja, manj sredstev, lastništva delovnih prostorov, manj zaposlenih, manj nepredvidljivih stroškov, podjetje lahko na trgu deluje tudi z manj ustvarjenega prometa. Likvidno je dovolj, plače se prilagodijo, pomembno je le, da je delavec vedno prisoten, saj je bolje da se proizvaja nekaj za manj, kot pa, da dela sploh ni. Pri drugi večji skupini stroškov, stroških materiala, so prihranki le minimalni, tako se za boljši bilančni izid bolj varčuje pri stroških dela.

3.2.1 Elektronske poti in poročanje o stroških dela

Knjigovodenje v obravnavanem podjetju je seveda elektronsko podprto. V današnjem času so že zakonske zahteve takšne, da mora podjetje večino zahtevanih obrazcev in poročil oddati v elektronski obliki, po elektronski poti, preko različnih sistemov. Vse več, če ne večina obrazcev za kasnejši obračun pokojnine, za statistiko plač, za obračune dajatev od plač se po predpisih lahko predlaga pristojnim organom le še v elektronski obliki. Za mikro podjetja je to v zadnjih letih predstavljalo kar velik izziv, če predpostavljamo, da je veliko podjetij družinskih, lastniki in zaposleni so ljudje, ki so podjetja ustanovljali pred 20 in več leti, torej so znanje o elektronskem poslovanju usvajali pozno, s čisto drugačnimi predznanji knjigovodenja in poti dokumentov. V zadnjih letih z vsemi spremembami in napredku tehnologije ter programske opreme in posledično zakonodaje na področju vsesplošnega poslovanja in uvedbi vse več elektronskih poti, so mikro podjetja imela kar nekaj dodatnih stroškov, nadgradnje tehnične in programske opreme ter stroškov izobraževanja. Na področju stroškov dela je bilo teh sprememb kar nekaj, in je bilo, in je še, potrebno ažurno spremljanje in izobraževanje, predvsem v zvezi s poročili o stroških dela. Tako je v okvirih stroškov dela potrebno podatke o plači, nadomestilih, plačanih prispevkih in obdobju zavarovanja 1-krat letno posredovati na Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ) na obrazcih M-4, oziroma v elektronski obliki, preko aplikacije M-4. Ti podatki se nanašajo na obdobje enega leta in se pošiljajo do 30. aprila tekočega leta za preteklo koledarsko leto (Slika 8).

Mesečno se posredujejo Finančni upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) podatki o davčnih odtegljajih v obračunu davčnih odtegljajev (REK obrazec). Za različne vrste dohodkov se pošlje ustrezen REK obrazec – za obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja je to obrazec REK-1. Podatke se pošilja preko sistema e-davki, servisa za elektronsko poslovanje s FURS. Po Pravilniku o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu (Ur.l. RS, št. št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010, 109/2010, 107/2012, 32/2013, 85/2013, 108/2013, 22/2014 in 93/2014, 101/2015) se od 1.1.2016 na REK obrazcih poroča tudi o zneskih izplačane plače in prispevkih, torej podatki, ki se letno pošiljajo z obrazcem M-4 so zdaj obvezni k poročanju že na mesečni ravni ob izplačilu plač.

Slika 8: Obrazec M4

PRIJAVA PODATKOV IN SPREMEMB PODATKOV O PLAČI OZIROMA OSNOVI,
NADOMESTILIH, PLAČANEM PRISPEVKU IN OBDOBJIH ZAVAROVANJA

RUBRIKA A - podatki o zavezancu in zavarovancu	
1. Datum vnosa podatkov	15.4.2015
2. Leto, za katero se poročajo podatki (LLLL)	2014
3. Šifra prijave podatkov	0 - prijava
4. Registrska št. dajalca	5025061358
5. Registrska št. zavezanca	5025061358
6. Tedenski sklad ur zavezanca	40
7. Letni sklad ur zavezanca	2088
8. EMŠO zavarovanca	2509977505XXX

RUBRIKA B - podatki o plači oziroma osnovi za obdobje, za katero so prispevki za PIZ plačani							
9. Obdobje od		10. Obdobje do		11. Število ur rednega dela	12. Število nadur	13. Znesek plače oz. osnove (EUR)	14. Znesek prispevka (EUR)
DD	MM	DD	MM				
1	1	31	12	1936		12.280,49	2.990,30

RUBRIKA C - podatki o nadomestilu za obdobje, za katero so prispevki za PIZ plačani							
15. Število ur nadomestila 1		16. Leto osnove 1		17. Število ur nadomestila 2		18. Leto osnove 2	
152		2013					

RUBRIKA D - podatki o zavarovalni dobi s povečanjem ali sezonskemu delu, ko so prispevki PIZ plačani						
19. Obdobje od		20. Obdobje do		21. Trajanje zavarovalne dobe	22. Šifra dobe	23. Znesek prispevka za zav. dobo s povečanjem (EUR)
DD	MM	DD	MM			

RUBRIKA E - podatki o obdobju, za katero prispevki za PIZ niso plačani					
24. Obdobje od		25. Obdobje do		26. Število ur rednega dela	27. Število ur nadomestila
DD	MM	DD	MM		

Vir: Poslovna dokumentacija podjetja Graving, d.o.o., 2014.

Na mesečni ravni se ob izplačilu plače na obrazcu 1-ZAP/M javljajo še podatki o izplačanih plačah na Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES). AJPES-u se poroča tudi o podatkih o izplačilu regresa. AJPES zbira podatke o plačah in regresu za statistične namene. Poročanje na obrazcih REK-1 in 1-ZAP/M je nujno ob dnevu izplačila dohodka.

3.2.2 Knjiženje plače in dajatev v podjetju Graving, d.o.o.

Plača se v podjetju Graving, d.o.o. obračuna v programu Excell, po zgledu REK obrazca. Na Sliki 9 je prikazan obračun plače v obravnavanem podjetju.

Slika 9: Prikaz obračuna plače v podjetju Graving, d.o.o.

OBRAČUN PLAČE - PLAČILNA ČLISTA				
(1) Naziv davčnega zavezanca-izplačevalca: Graving, d.o.o. Ljubljana		zneski v EURO in stotinh		
(2) Naslov:	(6) Davčna številka:	SI92079814		
	Matična številka:	5288355		
(3) Vrsta izplačila: PLAČA	(7) Številka računa:	05100-8010104288		
(4) Za mesec: JULIJ 2015	(8) Število zaposlenih:	1		
(5) Datum izplačila: 10.8.2015	(9) Neto izplačilo:	880,46		
Osnova I (osnova za prispevke):				
(10) a) plača in nadomestila plače-pravne osebe, razen inv. pod.		1.288,30		
(11) b) plača in nadomestila plače-invalidska podjetja				
c) razlika do minimalne plače				
d) nadomestila plač, ki ne bremenijo pravnih oseb				
(12) Osnova II (osnova za prispevke od nadomestil po predpisih PIZ)				
(13) Osnova III (osnova za prispevke za neplačano odsotnost)				
(14) Osnova IV (osnova za davek od osebnih prejemkov):		728,37		
(15) a) bonitete				
(16) b) stroški nad uredbo Vlade				
(17) Osnova V (osnova za prispevke od drugih osebnih prejemkov, razen za prisp. od regresa)				
razen za prispevke od regresa)				
Osnova V a) (osnova za davek od prejemkov pod osnovo V)				
Osnova V b) (osnova za prispevke od regresa)				
Osnova V c) (osnova za davek od regresa)				
Osnova V d) (osnova za prispevke od premij za prostovolj. dodat. pok. zav. ZPIZ-1)				
Osnova V e) (osnova za davek od premij za prostovoljno dodatno pokoj. zav. ZPIZ-1)				
B. OSNOVA ZA PRISPEVKE DELODAJALCEV				
Osnova VI (osnova za prispevke)				
(18) a) pravne osebe, razen invalid. podjetij		1.288,30		
(19) b) invalidska podjetja				
Osnova VI c) (osnova za prispevke za neplačano odsotnost)				
Osnova VI d) (osnova za prispevke od bonitet-nadomestila)				
Osnova VI e) (osnova za prisp. od premij za dodat. pokoj. zav. po ZPIZ-1 - nadomestila)				
(20) Davek od osebnih prejemkov	Račun	za plačilo		
	01100-8441224825	123,13		
Prispevki za soc. varnost in drugi prisp. delojemalcev:				
Naziv prispevka	Stopnja	Račun	Obračunani	Za plačilo
(21) 1. zdravstveno zavarovanje	6,36	01100-3000370762		81,94
(22) 2. pokojninsko in invalid. zav.	15,50	01100-2000014903		199,69
(23) 3. zaposlovanje	0,14	01100-1000076823		1,80
(24) 4. starševsko varstvo	0,10	01100-1000701794		1,29
(25) 5. pok. in inv. zav. (raz. do min. plače)				
(26) 6. pok. in inv. zav. (nepl. odsotnost)				
(27) SKUPAJ				284,71
Prispevki za soc. varnost delodajalcev				
Naziv prispevka	Stopnja	Račun	Obračunani	Za plačilo
(28) 1. zdravstveno zavarovanje	6,56	01100-3000160660		84,51
(29) 2. pokojninsko in inval. zav.	8,85	01100-2000012866		114,01
(30) 3. zaposlovanje	0,06	01100-1000074786		0,77
(31) 4. starševsko varstvo	0,10	01100-1000700145		1,29
(32) 5. poškodbe pri delu (33 /, 34 /)	0,53	01100-3000167450		6,83
(35) SKUPAJ				207,42
(36) Osnova VII (osnova za prispevke za zavarovalno dobo s povečanjem)				
Povečanja	Stopnja	Račun	Osnova	Za plačilo
(37) 1. Od 12 na 24 mesecev				
(38) 2. Od 12 na 15 mesecev				
(39) 3. Od 12 na 16 mesecev				
(40) 4. Od 12 na 17 mesecev				
(41) 5. Od 12 na 18 mesecev				
(42)			SKUPAJ:	
Dodatno pokojninsko zavarovanje po ZPIZ-1			Št. zavar.	Vplačano
(43) Prispevek za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje /				
(44) Premija za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje /				

se nadaljuje

Slika 9: Prikaz obračuna plače v podjetju Graving, d.o.o. (nadaljevanje)

OBRAČUNSKI IN IZPLAČILNI LIST TER OBVESTILO DELAVCU ZA MESEC JULIJ 2015				
bruto osnova				800,00
vodenje				350,00
delovna doba	15 let			60,00
stimulacija				150,00
OSNOVNA BRUTO PLAČA	za 174 delovnih ur			1.360,00
BRUTO PLAČA po dejanskih urah				
delovne ure	48	urna postavka	7,82	375,17
nega bolniška (7 dni)	56	urna postavka	5,14	287,84
dopust (10 dni)	80	urna postavka	7,82	625,29
prazniki	0	urna postavka	7,82	0,00
skupaj ur	184			
		SKUPAJ		1.288,30
		SPLOŠNA OLAJŠAVA		275,22
		Vzdrževani član		0,00
		PRISPEVKI		284,71
		Osnova za dohodnino		728,37
Letne davčne osnove za obračun dohodnine		Mesečne osnove za obračun dohodnine	(v %)	DOHODNINA
do 668,44		668,44	16,00	106,95
od 668,44 do 1.580,02		59,93	27,00	16,18
nad 1580,02		0,00	41,00	0,00
	DOHODNINA	728,37		123,13
	BRUTO PLAČA			1.288,30
	- AKONTACIJA DOHODNINE			123,13
	- PRISPEVKI			284,71
	NETO PLAČA			880,46
PREVOZ NA DELO				37,00
PREHRANA	6	dni/eur	6,0	36,00
ZA IZPLAČILO SKUPAJ				953,46
KILOMETRINA				40,37
IZPLAČILO na TRR				993,83

Vir: Poslovna dokumentacija podjetja Graving, d.o.o., 2015.

Na obrazcu obračuna so vse postavke sestavljene kosmate plače ter izračun davčnih odtegljajev po prednastavljenih formulah. Podatke o opravljenih delovnih urah vnesemo v obračun plač na osnovi evidence o izrabi delovnega časa, izrabi letnega dopusta in morebitnih bolniških listov. Takšen izračun da potrebne podatke o vseh odtegljajih ter končni neto plači in zneska prevoza in prehrane zaposlenih. Obračun v elektronski obliki je osnova za plačilno listo, pisno obliko obračuna plače, ki jo podjetje dolžno vročiti zaposlenemu do konca izplačilnega dne (ZDR-1, 135. člen). Obrazec za obračun iz programa Excell je v podjetju Graving že osnova za pisno obliko plačilne liste, ki jo delavec ob izročitvi podpiše in tako potrdi prejem osebnega dohodka.

Na osnovi obračuna plače se dobljene podatke nato vnese v računovodski program za knjiženje Firma. Odpre se novo temeljnico za knjiženje plač in se na točno določena mesta vpiše zneske posameznih postavk obračuna. Temeljnica je v svoji osnovi list, na katerega zapišemo poslovne dogodke in jih razporejamo na konte. Takšna temeljnica je osnova za knjiženje v glavno knjigo. V praksi obravnavanega podjetja se vnese podatke za obe delavki na eno temeljnico in ob zaključku s klikom na »KNJIŽI« prenese – poknjiži podatke v glavno knjigo. Tako se vsak znesek s temeljnice zapiše – poknjiži na svoj konto. Naslednji korak je priprava plačilnih nalogov za izplačilo plače in plačilo dajatev. Plačilne naloge se izdelava v bančnem programu izbrane banke, v tem primeru je to Abanka Vipava. Plačilne naloge se pošlje v plačilo in ob izplačilu se plačilno listo v pisni obliki izroči posamezni delavki v pregled in podpis. Po izplačilu plače, torej ko so nalogi predani v izplačilo in tudi izplačani, se knjiži še izplačilo.

Prikaz knjiženja plače za delavko, ki je bila v obračunskem obdobju odsotna zaradi nege otroka in je v tem mesecu z lastnim vozilom opravila službeno pot, je prikazan na Sliki 10.

Slika 10: Prikaz knjiženja plače delavke v podjetju Graving, za februar 2016

Obračun		breme	dobro
KONTO	Ime konta	DEBET	KREDIT
2510	Kratkoročne obv. za neto plače		796,90
253	Kratkoročne obv. za prispevke iz bruto plače in nadomestila		254,27
254	Kratkoročne obv. za davke iz bruto plače in nadomestila		99,37
250	Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače	1.150,54	
250	Kratkoročne obveznosti za vračunane in neobračunane plače		1.150,54
470	Plače zaposlencev	1.150,54	
258	Obveznosti za prispevke izplačevalca		185,24
474	Delodajalčevi prispevki od plač in drugih prejemkov	185,24	
2550	Kratkoročne obv. Za druge prejemke iz del. raz.		72,00
473	Regres, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlenih	72,00	
2551	Prevoz na delo		37,00
473	Regres, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlenih	37,00	
2553	Obveznosti za prejemke kilometrin		41,82
473	Regres, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlenih	41,82	
2500	Refundacija nadomestila		384,00
164	Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih institucij	384,00	
258	Obveznosti za prispevke izplačevalca		61,81
164	Druge kratkoročne terjatve do državnih in drugih institucij	61,81	

Vir: Poslovna dokumentacija podjetja Graving, d.o.o., 2016.

Posebnost obračuna plače za delavko, ki je zaposlena s skrajšanim delovnim časom po ZSDP-1 je, da je pri zaposlitvi za skrajšani delovni čas 4 ure upravičena do plačila prispevkov do polnega delovnega časa. Razliko prispevkov zavarovanca in delodajalca

poravna država, Republika Slovenija. Knjiženje plače tako ne poteka drugače kot knjiženje za polni delovni čas.

3.2.3 Knjiženje regresa v podjetju Graving, d.o.o.

V praksi obravnavanega podjetja se regres izplačuje redno, v skladu z zakonom. Zaradi dajatev, ki povečujejo stroške, se vodstvo podjetja vsakoletno odloča, da izplača delavkama najvišji znesek regresa, ki je še neobdavčen. Od regresa, kot dohodka iz delovnega razmerja, se obračuna tudi akontacijo dohodnine, prispevke pa le, če je znesek bruto regresa nad zneskom 70 % povprečne plače predpreteklega meseca zaposlenih v Republiki Sloveniji. Brez prispevkov delodajalcev in delojemalcev se tako regres knjiži le na konte 473, 255 ter 257 (Slika 11).

Slika 11: Prikaz knjiženja regresa delavke v podjetju Graving, d.o.o.

Obračun		breme	dobro
KONTO	Ime konta	DEBET	KREDIT
473	Regres, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlenih	933,87	
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz del. raz.		880,00
257	Kratkoročne obveznosti za davek iz drugih prejemkov iz del. raz.		53,87

Vir: Poslovna dokumentacija podjetja Graving, d.o.o., 2015.

3.2.4 Knjiženje jubilejne nagrade delavki v podjetju Graving, d.o.o.

Jubilejna nagrada delavcu je nagrada za dobro delo, lojalnost in pripadnosti delavca podjetju. Pogoji v zvezi z izplačili jubilejnih nagrad so določeni v posameznih kolektivnih pogodbah in pogodbah o zaposlitvi. Jubilejna nagrada delavki za 10 let delovne dobe, je v obravnavanem podjetju za leto 2010 znašala 460,00 EUR. To je najvišji znesek, ki se še ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Zneske višine, do katere se znesek nagrade (ter tudi drugi zneski povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja) ne všteva v davčno osnovo, določa Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Ur.l. RS, št. 140/2006, 76/2008). Knjiženje nagrade je prikazano na Sliki 12.

Slika 12: Prikaz knjiženja nagrade delavki za 10 let delovne dobe

Obračun		breme	dobro
KONTO	Ime konta	DEBET	KREDIT
255	Kratkoročne obveznosti za druge prejemke iz del. raz.		460,00
473	Regres, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlenih	460,00	

Vir: Poslovna dokumentacija podjetja Graving, d.o.o., 2010.

SKLEP

Samo knjigovodstvo stroškov dela v mikro podjetju z malo zaposlenimi, ne predstavlja večjega izziva. Obračuni postavk stroškov so v računalniški obliki prednastavljeni obrazci, kamor se le vnaša podatke. Knjiženje na konte je klasično, je predpisano, predvsem s SRS. Ravnanje po Enotnem kontnem načrtu omogoča jasno in nezmotljivo knjigovodsko obravnavanje stroškov dela in njihovo beleženje, kot tudi mora biti po zakonodaji.

Večji izziv mikro podjetja je splošna obravnava stroškov dela, njihovo upoštevanje v lastni ceni proizvodov. Stroški dela predstavljajo levji delež stroškov podjetja, ki jih je nujno vkalkulirati v ceno produktov in storitev, da lahko podjetje pričakuje pozitiven izid poslovanja. Ker stroški dela predstavljajo stroške, za katere so merila za njihovo predračunavanje manj otipljiva, kot pri stroških materiala ali stalnih stroški, se podjetniki pogosto napačno odločajo ravno v zvezi s stroški dela. Problem se jasno kaže v mikro podjetju – pri gospodarskem stanju, kakršno je trenutno v Sloveniji, se strošek dela zmanjšuje, gre pa zmanjševanje v obeh smereh – nižajo se plače ter, zaradi konkurence, tudi nelojalne, se znižuje oziroma zanemarja tudi delež stroškov delavca v končni ceni proizvodov. Stroške materiala je nujno upoštevati, saj imamo do dobaviteljev že dolg, ki predstavlja manjko denarja, v kolikor s prodanim proizvodom tega ne pokrijemo. Dolg do delavca, za njegov fizični in psihični vložek pa realno nastane dokončen šele ob koncu obračunskega obdobja, ko mu je v praksi potrebno izplačati plačo, in strošek dela kar naenkrat navidezno postane nepotreben strošek. Z nižanjem plače in z zaposlovanjem delavcev za skrajšan delovni čas se obdobjno rešuje bilančne izide, z manjšanjem stroškov dela, oziroma tistega dela teh stroškov, ki je tudi davčno najbolj obremenjen – plače. Stroški dela vedno so in bodo za podjetja predstavljali tolikšen del vseh stroškov, da je potrebna dobra analiza delovnih mest, jasen pregled realnih potreb po delavcih, izračun pravilne postavke enote dela, da postane strošek dela obvladljiv strošek, katerega cena se pri kalkulaciji tržnih cen proizvodov in storitev upošteva v zadostnem razmerju, da podjetje lahko v povprečju normalno posluje.

LITERATURA IN VIRI

1. Čižman, M. (2013). O plačah, nadomestilih, povračilih in drugih prejemkih iz delovnega razmerja. *IKS*, 06, 46–61.
2. Čižman, M., Hieng, R., Koželj, S., Odar, M., & Zupančič, V. (2016). *Enotni kontni načrt in ponazoritve knjiženj za gospodarske družbe, samostojne podjetnike posameznike, zadruga, nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava ter društva in invalidske organizacije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
3. Graving, d.o.o. (2010–2016). Poslovna dokumentacija podjetja Graving, d.o.o. Ljubljana: Graving, d.o.o.
4. Eurostat. (2015). *Plače in stroški dela*. Najdeno 2. aprila 2015 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Wages_and_labour_costs/sl
5. *e-VEM portal za podjetja in podjetnike*. Najdeno 17. marca 2016 na spletnem naslovu <http://evem.gov.si/info/poslujem/zaposlovanje/placilo/>
6. Finančna uprava RS. (2015). *Prispevki za socialno varnost. Brošura o plačevanju prispevkov za socialno varnost*. Najdeno 17. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druga_dajatve/Podrocja/Prispevki_za_socialno_varnost/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Brosura_o_placevanju_prispevko_v_za_socialno_varnost.pdf
7. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Leva Bukovnik, G. (2009). *Finančno računovodstvo*. Najdeno 6. februarja 2016 na spletnem naslovu http://www.impletum.zavod-irc.si/docs/Skriti_dokumenti/Financno_racunovodstvo_ucbenik-Bukovnik.pdf
9. Milost, F. (2009). *Osnove računovodstva*. Koper: Fakulteta za management.
10. Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu. *Uradni list RS* št. 37/2008, 64/2008, 62/2009, 22/2010, 109/2010, 107/2012, 32/2013, 85/2013, 108/2013, 22/2014, 93/2014, 101/2015.
11. *Racunovodja.com*. *Informativni izračun plače 2015*. Najdeno 29. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/izracuni/place2015/olajsava/>
12. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Pravila skrbnega računovodenja*. Najdeno 2. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/psr-2016.pdf>
13. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 95/2015.
14. Turk, I., & Melavc, D. (1998). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
15. Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja. *Uradni list RS* št. 140/2006, 76/2008.
16. Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1). *Uradni list RS* št. 21/2013 (78/2013 popr.), 47/2015 – ZZSDT, 33/2016 – PF-Z.

17. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/2011 – UPB; *Odl. US*: 9/2012, 24/2012, 30/2012, 40/2012-ZUJF, 75/2012, 94/2012, *Odl. US*: 52/2013, 96/2013, *Odl. US*: 29/2014, 50/2014, 23/2015, 55/2015.
18. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009 – UPB, 33/2011, 91/2011, 32/2012, 57/2012, *Odl. US*: 44/13, 82/2013, 55/2015.
19. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS* št. 5/1996, 18/1996 – ZDavP, 34/1996, 87/1997 – ZDavP-A, 3/1998, *Odl. US*: 7/1998, 106/1999 – ZPIZ-1, 81/2000 – ZPSV-C, 97/2001 – ZSDP, 97/2001, *Odl. US*: 62/2010, 40/2012 – ZUJF, 96/2012 – ZPIZ-2, 91/2013 – ZZVZZ-M, 99/2013 – ZSVarPre-C, 26/2014 – ZSDP-1.
20. Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih. *Uradni list RS* št. 26/2014, 90/2015.
21. Zaman Groff, M., Hočevnar, M., & Igličar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.