

MRSJS 39 – PRIMANJA ZAPOSLENIH

Zahvale i napomene

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) najvećim dijelom je izrađen na osnovu Međunarodnog standarda računovodstvenog standarda (MRS) 19 *Primanja zaposlenih*, kojeg je objavio International Accounting Standards Board – IASB (Odbor za međunarodne računovodstvene standarde). Izvodi iz MRS-a 19 su u ovoj publikaciji International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB (Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor) International Federation of Accountants – IFAC (Međunarodne federacije računovođa) preneseni uz dozvolu International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation.

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 39 – PRIMANJA ZAPOSLENIH

Historijat MRSJS-a

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS-ova izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* je izdan u julu/srpnju 2016. godine.

Od tada, MRSJS 39 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS-ove:

Unapređenja MRSJS-ova za 2021. godinu (izdana u januaru/siječnju 2022. godine); i

Unapređenja MRSJS-ova za 2018. godinu (izdana u oktobru/listopadu 2018. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih članova MRSJS-a 39

Zahvaćeni član/tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
3.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.
4.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.
59.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
101.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
103A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
122.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
Naslov ispred člana 124A	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
124A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
125.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
125A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
127.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
128.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
159.	Izmijenjeno i dopunjeno	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
176A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz oktobra/listopada 2018. god.
176B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.
OZ24.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS-ova iz januara/siječnja 2022. god.

MRSJS 39 – PRIMANJA ZAPOSLENIH

SADRŽAJ

	član/tačka
Cilj	1.
Djelokrug.....	2-7.
Definicije pojmova.....	8.
Kratkoročna primanja zaposlenih	9-25.
Priznavanje i mjerenje	11-24.
Objavljivanje	25.
Primanja nakon prestanka radnog odnosa: Razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja.....	26-51.
Planovi za više poslodavaca	32-39.
Planovi definiranih primanja kod kojih subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike.....	40-43.
Državni planovi	44-47.
Osigurana primanja.....	48-51.
Primanja nakon prestanka radnog odnosa: Planovi definiranih doprinosa	52-56.
Priznavanje i mjerenje	53-54.
Objavljivanje	55-56.
Primanja nakon prestanka radnog odnosa: Planovi definiranih primanja.....	57-154.
Priznavanje i mjerenje	58-67.
Priznavanje i mjerenje: Sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja i troška tekućeg rada	68-100.
Trošak minulog rada i dobici i gubici po izmirenju.....	101-114.
Priznavanje i mjerenje: Imovina plana	115-121.
Komponente troška definiranih primanja	122-132.
Prezentacija.....	133-136.
Objavljivanje	137-154.
Ostala dugoročna primanja zaposlenih.....	155-161.
Priznavanje i mjerenje	158-160.
Objavljivanje	161.
Otpremnine.....	162-174.
Priznavanje	168-171
Mjerenje	172-173.
Objavljivanje	174.
Prijelazne odredbe.....	175.
Datum stupanja na snagu.....	176-177.
Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS-a 25 (izdanja iz 2008. godine).....	178.

Dodatak A: Uputstva za primjenu

Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

Osnove za donošenje zaključaka

Poređenje s MRS-om 19

Cilj

1. Cilj ovog standarda je da propiše obračunavanje i objavljivanje primanja zaposlenih. On subjektima nalaže da priznaju:
 - (a) obavezu, kada je zaposlenik obavio rad u zamjenu za primanja koja će mu biti isplaćena u budućnosti; i
 - (b) rashod, kada subjekat troši ekonomske koristi ili uslužni potencijal koji proizlaze iz rada koji je zaposlenik obavio u zamjenu za svoja primanja.

Djelokrug

2. **Poslodavci su dužni primjenjivati ovaj standard za obračunavanje svih primanja zaposlenih, osim plaćanja zasnovanih na dionicama (vidjeti relevantne, odnosno računovodstvene standarde pojedinačnih država koji uređuju transakcije zasnovane na dionicama).**
3. Ovaj standard se ne bavi izvještavanjem penzionih planova (vidjeti relevantne međunarodne, odnosno računovodstvene standarde pojedinačnih država koji uređuju penzione planove). On se ne bavi ni primanjima koja se isplaćuju iz programa socijalnog osiguranja a koja nisu naknade u zamjenu za rad koji obavljaju trenutni, odnosno koji su obavljali bivši zaposlenici subjekata javnog sektora.
4. U primanja zaposlenih na koje se odnosi ovaj standard spadaju primanja koja se isplaćuju:
 - (a) prema formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i zaposlenih pojedinaca, grupa zaposlenih ili njihovih predstavnika;
 - (b) po osnovu zakona ili prema granskim sporazumima, kojima se od subjekata zahtjeva plaćanje doprinosa u državne, regionalne, granske ili druge zajedničke planove za više poslodavaca ili plaćanje doprinosa u program socijalnog osiguranja; ili
 - (c) prema neformalnoj praksi iz koje proizlazi izvedena obaveza. Neformalna praksa dovodi do izvedene obaveze tamo gdje subjekat nema druge realne mogućnosti nego da isplati primanja zaposlenih. Primjer izvedene obaveze bi bila situacija kada bi promjena neformalnih praksi subjekta nanijela neprihvatljivu štetu njegovom odnosu sa zaposlenicima.
5. U primanja zaposlenih spadaju:
 - (a) kratkoročna primanja zaposlenih, poput sljedećih, ako se očekuje da će biti u potpunosti izmirena u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obave pripadajući rad
 - (i) nadnice, plate i doprinosi za socijalno osiguranje;
 - (ii) naknade plate za vrijeme korištenja godišnjeg odmora i naknade plate za vrijeme bolovanja;
 - (iii) prihodi od učešća u raspodjeli dobiti i bonusa; i
 - (iv) nenovčana primanja (poput zdravstvene njege, korištenje stana, automobila i besplatnih ili subvencioniranih roba ili usluga) za trenutne zaposlenike;
 - (b) primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su
 - (i) penziona primanja (poput penzija i jednokratne otpremnine kod odlaska u penziju); i
 - (ii) druga primanja nakon prestanka radnog odnosa poput životnog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa;

- (c) ostala dugoročna primanja zaposlenih, kao što su
 - (i) naknade plate za vrijeme dugoročnih plaćenih odsustva sa posla, poput dopusta po osnovu višegodišnjeg radnog staža ili studijskog dopusta;
 - (ii) jubilarne nagrade ili nagrade za višegodišnji rad; i
 - (iii) naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad; te
 - (d) otpremnine.
6. Primanja zaposlenih uključuju primanja koja se daju bilo zaposlenicima ili osobama koje oni uzdržavaju a koja se mogu izmiriti isplatom (ili davanjem dobara, odnosno usluga) direktno zaposlenicima, njihovim supružnicima, djeci ili drugim uzdržavanim licima ili drugim stranama, kao što su osiguravajuća društva.
7. Zaposlenik rad za subjekat može obavljati u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, privremeno ili povremeno. Za potrebe ovog standarda, zaposlenicima se smatraju i ključno upravljačko osoblje kako su definirani u MRSJS-u 20 *Objavljivanja povezanih strana*.

Definicije pojmova

8. Pojmovi dani u nastavku teksta se u ovom standardu koriste u ovdje naznačenim značenjima.

Definicije primanja zaposlenih

Primanja zaposlenih su svi vidovi naknada koje subjekat daje u zamjenu za rad zaposlenih ili za prekid radnog odnosa.

Kratkoročna primanja zaposlenih su primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja kompletna dospijevaju na plaćanje u roku najviše dvanaest (12) mjeseci od kraja izvještajnog perioda u kojem su zaposlenici obavili pripadajući rad.

Primanja nakon prestanka radnog odnosa su primanja zaposlenih (osim otpremnina i kratkoročnih primanja zaposlenih) koja treba isplatiti nakon prestanka radnog odnosa.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih su sva primanja zaposlenih koja nisu kratkoročna primanja zaposlenih, primanja nakon prestanka radnog odnosa niti otpremnine.

Otpremnine su primanja zaposlenih koja se isplaćuju u zamjenu za prekid radnog odnosa zaposlenika kao rezultat bilo:

- (a) odluke subjekta da prekine radni odnos nekog zaposlenika prije datuma redovnog odlaska u penziju; ili
- (b) odluke zaposlenika da prihvati primanja u zamjenu za prekid radnog odnosa.

Definicije koje se tiču razvrstavanja planova

Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa su formalni ili neformalni aranžmani prema kojima subjekat osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa za jednog ili više zaposlenih.

Planovi definiranih doprinosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa prema kojima subjekat uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekat (fond) i neće imati zakonsku niti izvedenu obavezu za dalju uplatu doprinosa ako fond ne bude imao dovoljno imovine da isplati sva primanja zaposlenih koja se odnose na njihov tekući i minuli rad.

Planovi definiranih primanja su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa koji nisu planovi definiranih doprinosa.

Planovi za više poslodavaca su planovi definiranih doprinosa (koji nisu državni planovi) ili planovi definiranih primanja (koji nisu državni planovi) koji:

- (a) objedinjuju sredstva koja su uplatili različiti subjekti koji nisu pod zajedničkom kontrolom; i

- (b) koriste ta sredstva za isplatu primanja zaposlenima više od jednog subjekta, na osnovu toga da se nivoi doprinosa i primanja utvrđuju bez obzira na to koji subjekat zapošljava predmetne zaposlene.

Državni planovi su planovi uspostavljeni po osnovu zakona koji posluju kao da su planovi za više poslodavaca za sve subjekte u privrednim kategorijama određenim zakonom.

Definicije koje se tiču neto obaveze (imovine) za definirana primanja

Neto obaveza (imovina) za definirana primanja je suficit ili deficit usklađen za svaki efekat ograničavanja neto imovine za definirana primanja na gornju granicu vrijednosti te imovine.

Deficit ili suficit je:

- (a) sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja umanjena za
- (b) fer vrijednost imovine plana (ako postoji).

Gornja granica vrijednosti imovine je sadašnja vrijednost svih ekonomskih koristi dostupnih u vidu refundacije iz plana ili smanjenja budućih uplata doprinosa u plan.

Sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost očekivanih budućih plaćanja potrebnih za izmirenje obaveze proistekle iz tekućeg i minulog rada zaposlenika, bez odbijanja bilo koje stavke imovine plana.

Imovina plana obuhvata:

- (a) imovinu koju drži fond dugoročnih primanja zaposlenih; i
- (b) kvalificirane polise osiguranja.

Imovina koju drži fond dugoročnih primanja zaposlenih je imovina (osim neprenosivih financijskih instrumenata koje izdaje izvještajni subjekat):

- (a) koju drži subjekat (fond) koji je pravno nezavisan od izvještajnog subjekta i postoji isključivo za potrebe isplate, odnosno financiranja primanja zaposlenih; i
- (b) koja je raspoloživa isključivo za isplatu ili financiranje primanja zaposlenih, nije dostupna vjerovnicima izvještajnog subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i ne može biti vraćena izvještajnom subjektu, osim ako
 - (i) je preostala imovina fonda dovoljna da se ispune sve pripadajuće obaveze plana ili izvještajnog subjekta po osnovu primanja zaposlenih; ili
 - (ii) se imovina vraća izvještajnom subjektu kako bi mu se nadoknadila primanja zaposlenih koja je već isplatila.

Kvalificirana polisa osiguranja je polisa osiguranja¹ koju je izdao osiguravatelj koji nije povezana strana (kako je definirana u MRSJS-u 20) izvještajnog subjekta, ako se primici po osnovu te polise:

- (a) mogu iskoristiti isključivo za isplatu ili financiranje primanja zaposlenih u okviru plana definiranih primanja; i
- (b) nisu dostupni vjerovnicima izvještajnog subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i ne mogu se isplatiti izvještajnom subjektu, osim ako
 - (i) ti primici predstavljaju višak imovine koji nije neophodan da se polisom zadovolje sve pripadajuće obaveze po osnovu primanja zaposlenih; ili
 - (ii) se ti primici vraćaju izvještajnom subjektu kako bi mu se nadoknadila primanja zaposlenih koja je već isplatila.

Definicije koje se tiču troška definiranih primanja

Trošak rada čine:

- (a) trošak tekućeg rada, što je povećanje sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja za rad zaposlenog u tekućem periodu;
- (b) trošak minulog rada, što je promjena sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja za minuli rad

¹ Kvalificirana polisa osiguranja ne mora obavezno biti ugovor o osiguranju (vidjeti relevantni međunarodni ili standard dane države koji uređuje ugovore o osiguranju).

zaposlenog, koja proističe bilo iz amandmana na plan (uvođenja ili povlačenja, odnosno izmjena i dopuna plana definiranih primanja) ili iz smanjenja (značajnog rezanja broja zaposlenih koji su obuhvaćeni planom); i

- (c) svaki dobitak ili gubitak po izmirenju.

Neto kamata na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja je promjena neto obaveze (imovine) za definirana primanja proistekla u periodu iz protoka vremena.

Ponovna mjerenja neto obaveze (imovine) za definirana primanja obuhvataju:

- (a) aktuarske dobitke i gubitke;
- (b) povrat od imovine plana, bez iznosa uvrštenih u neto kamatu na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja; i
- (c) svaku promjenu efekta gornje granice vrijednosti imovine, bez iznosa uvrštenih u neto kamatu na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja.

Aktuarski dobici i gubici su promjene sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja proistekle iz:

- (a) iskustvenih usklađenja (efekata razlika između ranijih aktuarskih pretpostavki i onoga što se stvarno dogodilo); i
- (b) efekata promjena aktuarskih pretpostavki.

Povrat od imovine plana čine kamate, dividende ili slične raspodjele i drugi prihodi proistekli iz imovine plana, zajedno sa realiziranim i nerealiziranim dobitcima ili gubicima od imovine plana, umanjani za:

- (a) sve troškove upravljanja imovinom plana; i
- (b) sve poreze koji se moraju izmiriti iz samog plana, osim poreza uvrštenih u aktuarske pretpostavke korištene za mjerenje sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja.

Izmirenje je transakcija kojom se eliminiraju sve dalje zakonske ili izvedene obaveze za dio ili sva primanja predviđena planom definiranih primanja, osim isplata primanja zaposlenima ili u ime zaposlenih koja su uređena uslovima plana i uvrštena u aktuarske pretpostavke.

Kratkoročna primanja zaposlenih

9. Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju stavke poput sljedećih, ako se očekuje da će biti u potpunosti izmirena u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obave pripadajući rad:
- (a) nadnice, plate i doprinosi za socijalno osiguranje;
- (b) naknade plate za vrijeme korištenja godišnjeg odmora i naknade plate za vrijeme bolovanja;
- (c) prihodi od učešća u raspodjeli dobiti i bonusa; i
- (d) nenovčana primanja (kao što su zdravstvena njega, korištenje stana, automobila i besplatnih ili subvencioniranih roba ili usluga) za trenutne zaposlenike.
10. Subjektat nije dužan reklasificirati kratkoročno primanje zaposlenika ako dođe do privremene promjene roka u kojem očekuje njegovo izmirenje. Ako se, međutim, promijene karakteristike primanja (kao što bi bio slučaj kod, primjera radi, promjene iz neakumulirajućeg u akumulirajuće primanje) ili ako promjena očekivanog roka izmirenja nije privremena, onda subjektat mora razmotriti da li to primanje i dalje zadovoljava definiciju kratkoročnih primanja zaposlenih.

Priznavanje i mjerenje

Sva kratkoročna primanja zaposlenih

11. Ako je neki zaposlenik radio za subjektat tokom obračunskog perioda, subjektat mora priznati nediskontirani iznos kratkoročnih primanja zaposlenika za koji se očekuje da bude isplaćen u zamjenu za obavljeni rad:
- (a) kao obavezu (obračunati rashod) nakon oduzimanja svih već isplaćenih iznosa. Ako već isplaćeni iznos prelazi nediskontirani iznos primanja, subjektat tu razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, primjera radi, umanjenja budućih plaćanja ili povrata novca;
- (b) kao rashod, osim kada neki drugi standard nalaže ili dopušta da se primanja uračunaju u trošak imovine (vidjeti, na primjer, MRSJS 12 *Zalihe* i MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema*).

12. U članovima 13, 16. i 19. se pojašnjava kako subjekat treba primijeniti član 11. na kratkoročna primanja zaposlenih u vidu plaćenih odsustva i planova učešća u raspodjeli dobiti i bonusa.

Kratkotrajna plaćena odsustva

13. Subjekt je dužan priznati očekivani trošak kratkoročnih primanja zaposlenih u vidu plaćenog odsustva u skladu sa članom 11., kako slijedi:
- (a) u slučaju akumulirajućih plaćenih odsustva, onda kada zaposlenici obavljaju rad kojim uvećavaju svoje pravo na buduća plaćena odsustva; a
 - (b) u slučaju neakumulirajućih plaćenih odsustva, onda kada se predmetno odsustvo dogodi.
14. Subjekt može plaćati odsustvo zaposlenicima po različitim osnovama, uključujući godišnje odmore, bolest i kratkotrajnu nesposobnost za rad, porodijsko ili roditeljsko dopust, učešće u radu porote ili služenje vojnog roka. Prava na plaćeno odsustvo se dijele u dvije (2) kategorije:
- (a) akumulirajuća; i
 - (b) neakumulirajuća.
15. Akumulirajuća prava na plaćeno odsustvo su prava na odsustvo koja se prenose u naredne periode i mogu se iskoristiti u budućim ako se u potpunosti ne iskoriste u tekućem periodu. Akumulirajuća prava na plaćeno odsustvo mogu biti stečena (drugim riječima, zaposlenici imaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta) ili nestechena (kada zaposlenici nemaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta). Obaveza nastaje kada zaposlenici obavljaju rad kojim uvećavaju svoja prava na buduća plaćena odsustva. Ona postoji i priznaje se čak i bez stečenog prava na novčanu isplatu, iako mogućnost da zaposlenici napuste subjekat prije nego iskoriste akumulirano plaćeno odsustvo bez stečenog prava na novčanu isplatu utiče na mjerenje te obaveze.
16. Subjekt je dužan mjeriti očekivani trošak akumulirajućih prava na plaćeno odsustvo kao dodatni iznos koji očekuje da će platiti na ime neiskorištenih akumuliranih prava na kraju izvještajnog perioda.
17. Metodom, koja je navedena u prethodnom članu, obaveza se mjeri u visini dodatnih plaćanja čiji se nastanak očekuje isključivo zbog činjenice da se primanja akumuliraju. U mnogim slučajevima, subjekat možda neće morati izraditi detaljne izračune kako bi procijenio da ne postoji značajna obaveza po osnovu neiskorištenog plaćenog odsustva. Na primjer, obaveza po osnovu bolovanja mogla bi biti značajna samo ako postoji formalni ili neformalni dogovor da se neiskorišteno plaćeno bolovanje može iskoristiti kao plaćeni godišnji odmor.
18. Neakumulirajuća prava na plaćeno odsustvo se ne prenose u naredni period već ističu ako se pravo iz tekućeg perioda ne iskoristi u potpunosti i zaposlenici nemaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta. Ovo je uobičajeno kod plaćenog bolovanja (u mjeri u kojoj ne dolazi do povećanja budućih prava zbog neiskorištenih prava u prošlosti), porodijskog ili roditeljskog dopusta i plaćenog odsustva zbog učestvovanja u radu porote ili služenja vojnog roka. Subjekt ne priznaje obavezu niti rashod sve do trenutka odsustva, zato što se radom zaposlenika ne povećava iznos primanja.

Planovi raspodjele dobiti i bonusa

19. Subjekt je dužan priznati očekivani trošak za raspodjelu dobiti i isplatu bonusa iz člana 11. onda i samo onda kada:
- (a) subjekat ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obavezu da vrši takva plaćanja kao rezultat prošlih događaja; i
 - (b) je moguće izvršiti pouzdanu procjenu te obaveze.
- Sadašnja obaveza postoji onda i samo onda kada subjekat nema druge realne mogućnosti nego da izvrši dana plaćanja.
20. U javnom sektoru, određeni subjekti imaju planove isplate bonusa zavisno od ispunjenja ciljeva rada ili aspekata financijskog učinka. Prema takvim planovima, zaposleni primaju naznačene iznose, na osnovu procjene njihovog doprinosa ispunjenju ciljeva subjekta ili segmenta subjekta. U određenim slučajevima, takvi planovi se mogu odnositi na grupe zaposlenika, kao, na primjer, kada se učinci procjenjuju za sve ili pojedine zaposlene u nekom segmentu subjekta a ne za svakog zaposlenog zasebno. S obzirom na cilj subjekata javnog sektora, planovi raspodjele dobiti su u tom sektoru znatno rjeđi nego kod subjekata usmjerenih na sticanje dobiti, ali će vjerovatno predstavljati aspekt naknade zaposlenika u onim segmentima subjekata javnog sektora koji funkcioniraju na komercijalnoj osnovi. Neki subjekti javnog sektora, iako neće obavezno imati planove raspodjele dobiti, bi mogli procjenjivati radne učinke na osnovu financijskih mjerila poput stvaranja tokova prihoda i ostvarenja budžetskih ciljeva. Pojedini planovi isplate bonusa mogu podrazumijevati isplate svim zaposlenima koji su bili u radnom odnosu tokom izvještajnog perioda, bez obzira što su neki od njih napustili subjekat prije kraja tog perioda. Prema drugim planovima isplata bonusa, opet, zaposleni će primati isplate samo ako ostanu u subjektu do naznačenog roka, kao, na primjer,

ako nastave raditi za subjekat tokom cijelog izvještajnog perioda. Takvim planovima se stvara izvedena obaveza jer zaposlenici obavljaju rad kojim se povećava iznos koji će im biti isplaćen ako nastave raditi do kraja naznačenog roka. Mjerenje takvih izvedenih obaveza mora odražavati mogućnost da bi pojedini zaposlenici mogli napustiti subjekat bez primanja isplata na ime raspodjele dobiti. Član 22. daje dodatne uslove koji moraju biti ispunjeni da bi subjekat mogao priznati očekivani trošak plaćanja zasnovanih na rezultatima, isplata bonusa i isplata na ime raspodjele dobiti.

21. Subjekt ne mora imati zakonsku obavezu plaćati bonuse, ali, u nekim slučajevima, svejedno imati praksu isplate bonusa. U takvim slučajevima, subjekat ima izvedenu obavezu zato što nema druge realne mogućnosti nego da isplati bonus. Mjerenje izvedene obaveze mora odražavati mogućnost da bi neki zaposlenici mogli napustiti subjekat bez primanja bonusa.
22. Subjekt može pouzdano procijeniti svaku svoju zakonsku ili izvedenu obavezu prema planu isplata zasnovanih na radnim učincima, planu isplate bonusa ili planu raspodjele dobiti onda i samo onda kada:
 - (a) formalni uslovi plana sadrže formulu za utvrđivanje iznosa primanja;
 - (b) subjekat iznose koje treba isplatiti utvrdi prije nego što se odobri izdavanje finansijskih izvještaja; ili kada
 - (c) ranija praksa pruža jasan dokaz o iznosu izvedene obaveze subjekta.
23. Obaveza prema planovima raspodjele dobiti i planovima isplate bonusa proizlazi iz rada zaposlenika a ne iz transakcija s vlasnicima subjekta. Prema tome, subjekat trošak planova raspodjele dobiti i planova isplate bonusa ne priznaje kao raspodjelu dobiti već kao rashod.
24. Ako se ne očekuje da će isplate po osnovu učešća u dobiti i isplata bonusa biti u potpunosti izmirene u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obave pripadajući rad, ta plaćanja predstavljaju ostala dugoročna primanja zaposlenih (vidjeti članove od 155. do 161).

Objavljivanje

25. Iako ovaj standard ne nalaže zasebno objavljivanje kratkoročnih primanja zaposlenih, ono može biti propisano drugim standardima. Na primjer, MRSJS 20 zahtijeva objavljivanje ukupnih primanja ključnog upravljačkog osoblja a MRSJS 1 *Prezentacija finansijskih izvještaja* nalaže objavljivanje informacija o rashodu po osnovu primanja zaposlenih.

Primanja nakon prestanka radnog odnosa: Razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja

26. U primanja nakon prestanka radnog odnosa spadaju stavke kao što su:
 - (a) penziona primanja (poput penzija i jednokratne otpremnine kod odlaska u penziju); i
 - (b) druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa.

Aranžmani prema kojima subjekat osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekt je dužan primjenjivati ovaj standard na sve takve aranžmane, bez obzira na to da li podrazumijevaju osnivanje zasebnog subjekta, poput penzionog plana, sistema isplate penzija ili penzionog fonda, za uplatu doprinosa i isplatu primanja ili ne.
27. U zavisnosti od ekonomske suštine plana, izvedene iz njegovih osnovnih uslova i odredbi, planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa se razvrstavaju kao planovi definiranih doprinosa ili kao planovi definiranih primanja.
28. Prema planu definiranih doprinosa, zakonska ili izvedena obaveza subjekta je ograničena na iznos koji je on pristao uplaćivati u fond. Stoga je i iznos primanja nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika određen iznosom doprinosa koje je subjekat (a možda i zaposlenik) uplatio u plan primanja nakon prestanka radnog odnosa ili osiguravajućem društvu, zajedno sa prinosom ostvarenim na uplaćene doprinose. Kao posljedica toga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizik ulaganja (da će uložena sredstva biti nedovoljna za ostvarivanje očekivanih primanja), u suštini, snosi zaposlenik.
29. Primjeri slučajeva u kojima obaveza subjekta nije ograničena na iznos koji je pristao uplaćivati u fond su oni kada subjekat ima zakonske ili izvedene obaveze po osnovu:
 - (a) formule plana primanja koja nije vezana isključivo za iznos doprinosa i prema kojoj je subjekat dužan osigurati dalje doprinose ako imovina ne bude dovoljna za isplatu primanja utvrđenih prema toj formuli;
 - (b) garancije, indirektno putem plana ili direktno, određenog prinosa na doprinose; ili
 - (c) neformalnih praksi koje dovode do nastanka izvedene obaveze. Na primjer, izvedena obaveza može nastati ako je

subjekat ranije povećavao primanja za svoje bivše zaposlenike kako bi držali korak s inflacijom, čak i ako za to ne postoji zakonska obaveza.

30. Prema planovima definiranih primanja:
- (a) obaveza subjekta je da svojim trenutnim i bivšim zaposlenicima osigura dogovorena primanja; i
 - (b) aktuarski rizik (da će trošak primanja biti veći od očekivanog) i rizik ulaganja, u suštini, snosi subjekat. Ako je aktuarsko iskustvo ili iskustvo s ulaganjem lošije od očekivanog, obaveza subjekta se može povećati.
31. U članovima od 32. do 51. objašnjena je razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja u kontekstu planova za više poslodavaca, planova definiranih primanja kod kojih subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike, državnih planova i osiguranih primanja.

Planovi za više poslodavaca

32. Subjekt je dužan plan za više poslodavaca razvrstati kao plan definiranih doprinosa ili kao plan definiranih primanja u skladu sa uslovima plana (uključujući svaku izvedenu obavezu koja prelazi te formalne uslove).
33. Ako učestvuje u planu definiranih primanja za više poslodavaca, osim kada se primjenjuje član 34., subjekat mora:
- (a) obračunati svoj srazmjerni udio u obavezi za definirana primanja, imovini plana i trošku povezanom s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja; i
 - (b) objaviti informacije koje zahtijevaju članovi od 137. do 150. (ne uključujući tačku d. člana 150.).
34. Kada mu nisu raspoložive dostatne informacije da bi neki plan definiranih primanja za više poslodavaca mogao obračunati kao svaki drugi plan definiranih primanja, subjekat:
- (a) obračunava plan u skladu sa članovima 53. i 54. kao da se radi o planu definiranih doprinosa; i
 - (b) objavljuje informacije koje zahtijeva član 150.
35. Primjer plana definiranih primanja za više poslodavaca je onaj kod kojeg se:
- (a) plan financira po principu plaćanja obaveza kako nastaju – doprinosi se određuju na nivou za koji se očekuje da će biti dovoljan za isplatu primanja koja dospijevaju u istom periodu, dok će se buduća primanja zarađena u tekućem periodu isplaćivati iz budućih doprinosa; i
 - (b) primanja zaposlenih utvrđuju prema njihovom radnom stažu a uključeni subjekti nemaju realnu opciju povlačenja iz plana bez plaćanja doprinosa za primanja koja su zaposlenici zaradili do datuma povlačenja. Takav plan stvara aktuarski rizik za subjekat – ako je konačni trošak već zarađenih primanja na kraju izvještajnog perioda viši od očekivanog, subjekat će morati bilo povećati svoje doprinose ili uvjeriti zaposlenike da prihvate niža primanja. Prema tome, radi se o planu definiranih primanja.
36. Kada su dostupne dostatne informacije o planu definiranih primanja za više poslodavaca, subjekat obračunava svoj srazmjerni udio u obavezi za definirana primanja, imovini plana i trošku primanja nakon prestanka radnog odnosa povezanih s planom na isti način kao i za sve druge planove definiranih primanja. On, međutim, možda neće biti u stanju da svoj udio u osnovnom financijskom položaju i financijskim rezultatima plana odredi dovoljno pouzdano za računovodstvene potrebe. To se može desiti kada:
- (a) plan izlaže uključene subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa trenutnim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata, zbog čega ne postoji dosljedna i pouzdana osnova za raspoređivanje obaveze, imovine plana i troška na pojedinačne subjekte koji učestvuju u planu; ili kada
 - (b) subjekat nema pristup dostatnim informacijama o planu da zadovolji zahtjeve ovog standarda.
- U tim slučajevima, subjekat plan obračunava kao da se radi o planu definiranih doprinosa i objavljuje dodatne informacije koje zahtijeva član 150.
37. Između plana za više poslodavaca i učesnika u planu može postojati ugovor kojim se utvrđuje kako će se učesnicima isplaćivati suficit iz plana (odnosno financirati deficit). Učesnik plana za više poslodavaca koji ima takav ugovor i koji plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu sa članom 34. je dužan priznati imovinu ili obavezu proisteklu iz ugovora te nastali prihod ili rashod u suficit ili deficit.
38. Planovi za više poslodavaca se razlikuju od planova kojima se zajednički upravlja. Planovi kojima se zajednički upravlja su prosto planovi pojedinačnih poslodavca ukombinirani skupa kako bi se tim poslodavcima omogućilo da objedine svoju imovinu u svrhu ulaganja i smanje administrativne i troškove upravljanja, s tim što su potraživanja različitih poslodavaca

razdvojena radi isključive koristi njihovih zaposlenih. Računovodstveno postupanje s planovima kojima se zajednički upravlja je dosta jednostavno jer postoje lako dostupne informacije koje omogućavaju da se obračunavaju kao i svaki drugi plan jednog poslodavca i jer takvi planovi ne izlažu subjekte koji u njima učestvuju aktuarskim rizicima povezanim sa trenutnim ili bivšim zaposlenima drugih subjekata. Definicije iz ovog standarda zahtijevaju da subjekat plan kojim se zajednički upravlja razvrsta kao plan definiranih doprinosa ili kao plan definiranih primanja u skladu s uslovima plana (uključujući svaku izvedenu obavezu koja prelazi te formalne uslove).

39. **Pri utvrđivanju kada priznati i kako izmjeriti obavezu povezanu sa zatvaranjem plana definiranih primanja za više poslodavaca ili povlačenjem subjekta iz takvog plana, subjekat primjenjuje MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.**

Planovi definiranih primanja kod kojih subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike

40. Planovi definiranih primanja u kojima različiti subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike, kao što je slučaj sa subjektom koji ima kontrolu i subjektima koje kontrolira, nisu planovi za više poslodavaca.
41. Subjekt koji učestvuje u takvom planu pribavlja informacije o planu kao cjelini, mjerenom u skladu sa ovim standardom na osnovu pretpostavki koje se primjenjuju na plan kao cjelinu. Ukoliko postoje ugovor, obavezujući sporazum ili službena politika prema kojima se neto trošak definiranih primanja za plan kao cjelinu mjeri u skladu s ovim standardom zaračunava pojedinačnim subjektima unutar ekonomskog subjekta, subjekat u svojim odvojenim ili pojedinačnim finansijskim izvještajima priznaje tako zaračunati neto trošak definiranih primanja. Kada ne postoje takav ugovor, sporazum niti politika, neto trošak definiranih primanja se priznaje u odvojenim ili pojedinačnim finansijskim izvještajima onog subjekta koji je pravno poslodavac koji sponzorira plan. Ostali uključeni subjekti u svojim odvojenim ili pojedinačnim finansijskim izvještajima, priznaju trošak u iznosu doprinosa koji trebaju platiti za dani period.
42. Postoje situacije u javnom sektoru kada subjekat koji ima kontrolu i jedan ili više kontroliranih subjekata učestvuju u planu definiranih primanja. Osim kada postoji ugovor, obavezujući sporazum ili službena politika, kako su navedeni u članu 41, kontrolirani subjekat taj plan obračunava kao plan definiranih doprinosa, dok ga subjekat koji ima kontrolu obračunava kao plan definiranih primanja u svojim konsolidiranim finansijskim izvještajima. Pored toga, kontrolirani subjekat je dužan i objaviti činjenicu da plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u svojim odvojenim finansijskim izvještajima. Kontrolirani subjekat koji plan obračunava kao plan definiranih doprinosa također mora dati detalje o subjektu koji ima kontrolu i navesti da se, u konsolidiranim finansijskim izvještajima subjekta koji ima kontrolu, taj plan obračunava kao plan definiranih primanja. Kontrolirani subjekat je dužan izvršiti i objavljivanja koja zahtijeva član 151.
43. **Učešće u takvom planu za svaki uključeni subjekat predstavlja transakciju s povezanom stranom. U skladu s tim, subjekat u svojim odvojenim ili pojedinačnim finansijskim izvještajima mora objaviti informacije propisane članom 151.**

Državni planovi

44. **Subjekt s državnim planom računovodstveno postupi na isti način kao i sa planom za više poslodavaca (vidjeti članove od 32. do 39.).**
45. Državni planovi se uspostavljaju pravnim propisima da bi se njima obuhvatili svi subjekti (ili svi subjekti određene kategorije, kao, primjera radi, iz određene privredne djelatnosti) i njima upravljala državni, entitetski ili lokalni nivo vlasti, ili neko drugo tijelo (poput nezavisne agencije uspostavljene za tu namjenu). Ovaj standard se bavi isključivo primanjima zaposlenih subjekta i ne uređuje računovodstveno postupanje s bilo kojom obavezom prema državnim planovima koja se tiče trenutnih ili bivših zaposlenika subjekata koji nisu pod kontrolom izvještajnog subjekta. Vlade mogu uspostaviti državne planove i osiguravati primanja za osobe koje rade u subjektima privatnog sektora i/ili za samozaposlena lica, ali obaveze koje proizlaze iz takvih planova nisu obrađene u ovom standardu. Nekim od planova koje uspostavi subjekat se osiguravaju i obavezna primanja, kao zamjena za primanja koja bi inače bila obuhvaćena državnim planom, i dodatna primanja koja se isplaćuju na dobrovoljnoj osnovi. Takvi planovi nisu državni planovi.
46. Značajan broj državnih planova se financiraju po principu plaćanja obaveza kada nastanu – doprinosi se utvrđuju na nivou koji se očekuje da će biti dovoljan za isplatu primanja koja dospijevaju u istom periodu, dok će se buduća primanja zarađena u tekućem periodu isplaćivati iz budućih doprinosa. Subjekti obuhvaćeni državnim planovima te planove obračunavaju bilo kao planove definiranih doprinosa ili kao planove definiranih primanja. Način obračunavanja zavisi od toga da li subjekat ima zakonsku ili izvedenu obavezu isplatiti buduća primanja. Ako je njegova jedina obaveza da plati doprinose po dospijeću i nema obavezu za buduću isplatu primanja, subjekat državni plan obračunava kao plan definiranih doprinosa.
47. Državni plan može biti klasifikovan kao plan definisanih doprinosa od strane kontrolisanog subjekta. Međutim, postoji oboriva pretpostavka da će državni plan biti tretiran kao plan definisanih naknada od strane kontrolnog subjekta. Kada se ta pretpostavka obori, državni plan se evidentira kao plan definisanih doprinosa.

Osigurana primanja

48. Subjekt može plaćati premije osiguranja kako bi financirao plan primanja nakon prestanka radnog odnosa. On je dužan takav plan obračunavati kao plan definiranih doprinosa, osim ako će imati (bilo direktno ili indirektno posredstvom plana) zakonsku ili izvedenu obavezu da:

- (a) direktno isplati primanja zaposlenih kada dospiju na plaćanje; ili da**
- (b) plati naknadne iznose ako osiguravatelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih koja se odnose na rad u tekućem i ranijim periodima.**

Ako zadrži takvu zakonsku ili izvedenu obavezu, subjekt takav plan obračunava kao plan definiranih primanja.

49. Prianja osigurana polisom osiguranja ne moraju direktno, odnosno automatski biti povezana s obavezom subjekta za primanja zaposlenih. Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa koji uključuju polise osiguranja podliježu istom razlikovanju u pogledu obračunavanja i financiranja kao i ostali financirani planovi.

50. Tamo gdje subjekt obavezu za primanja nakon prestanka radnog odnosa financira kroz uplaćivanje doprinosa u polis osiguranja prema kojoj (direktno ili indirektno posredstvom plana, kroz mehanizam utvrđivanja budućih premija ili kroz odnos povezane strane s osiguravateljem) zadržava zakonsku ili izvedenu obavezu, to plaćanje premija ne smatra se aranžmanom definiranih doprinosa. Iz toga slijedi da subjekt:

- (a) kvalificiranu polis osiguranja obračunava kao imovinu plana (vidjeti član 8.);**
- (b) ostale polise osiguranja priznaje kao prava na povrat (ako te polise ispunjavaju kriterije iz člana 118.).**

51. Tamo gdje je polisa osiguranja na ime određenog učesnika plana ili grupe učesnika plana a subjekt nema ni zakonsku ni izvedenu obavezu da pokrije bilo kakav gubitak u vezi s polisom, subjekt nema obavezu da isplati primanja zaposlenima i isključivo osiguravatelj snosi odgovornost za isplate tih primanja. Plaćanje fiksnih premija prema takvih ugovorima je, u suštini, izmirenje obaveze za primanja zaposlenih a ne ulaganje da se ispuni obaveza. Kao posljedica navedenog, subjekt više nema ni imovinu ni obavezu i, u skladu s tim, s takvim plaćanjima postupka kao sa doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa.

Primanja nakon prestanka radnog odnosa: Planovi definiranih doprinosa

52. Računovodstveno postupanje s planovima definiranih doprinosa je jednostavno jer je obaveza izvještajnog subjekta za svaki period određena iznosima koje treba uplatiti za taj period. Shodno tome, za mjerenje obaveze ili rashoda nisu potrebne nikakve aktuarske pretpostavke i ne postoji mogućnost da nastanu bilo kakav aktuarski dobitak ili gubitak. Štaviše, te obaveze se mjere na nediskontiranoj osnovi, osim tamo gdje se ne očekuje da će biti potpuno izmirene u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obave pripadajući rad.

Priznavanje i mjerenje

53. Kada je zaposlenik u određenom periodu radio u subjektu, subjekt doprinos koji treba uplatiti u plan definiranih doprinosa u zamjenu za taj rad priznaje:

- (a) kao obavezu (obračunati rashod) nakon oduzimanja svih već isplaćenih doprinosa. Ako iznos već isplaćenih doprinosa prelazi iznos doprinosa koji će dospjeti na plaćanje po osnovu obavljenog rada prije kraja izvještajnog perioda, subjekt tu razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će taj unaprijed plaćeni iznos dovesti do, primjera radi, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca; i**
- (b) kao rashod, osim kada neki drugi standard nalaže ili dopušta da se doprinosi uračunaju u trošak imovine (vidjeti, na primjer, MRSJS 12 i MRSJS 17).**

54. Kada se ne očekuje da će doprinosi koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa biti potpuno izmireni u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obave pripadajući rad, oni se diskontiraju po diskontnoj stopi iz člana 85.

Objavljivanje

55. Subjekt je dužan objaviti iznos priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.

56. Tamo gdje to nalaže MRSJS 20, subjekt mora objaviti informacije o doprinosima koji se uplaćuju u planove definiranih doprinosa za ključno upravljačko osoblje.

Primanja nakon prestanka radnog odnosa: Planovi definiranih primanja

57. Računovodstveno postupanje s planovima definiranih primanja je kompleksno jer su za mjerenje obaveze i rashoda potrebne aktuarske pretpostavke i jer postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Osim toga, obaveze se mjere na diskontiranoj osnovi jer mogu biti izmirene godinama nakon što su zaposleni obavili pripadajući rad.

Priznavanje i mjerenje

58. Planovi definiranih primanja mogu biti bez osiguranih financijskih sredstava ili u potpunosti ili djelomično financirani iz doprinosa koje subjekat a ponekad i njegovi zaposleni uplaćuju u subjekat, odnosno fond, koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i iz kojeg se isplaćuju primanja zaposlenih. Isplata financiranih primanja kada dospiju na plaćanje zavisi ne samo od financijskog položaja i rezultata ulaganja fonda nego i od sposobnosti i spremnosti subjekta da nadoknadi svaki manjak imovine fonda. Prema tome, subjekat, u suštini, preuzima aktuarski rizik i rizike ulaganja povezane s planom. Shodno tome, rashod priznat po osnovu plana definiranih primanja nije obavežno iznos doprinosa koji dospijevaju u tom periodu.
59. Računovodstveno postupanje subjekta s planovima definiranih primanja uključuje sljedeće korake:
- (a) utvrđivanje deficita ili suficita, što podrazumijeva
 - (i) primjenu neke aktuarske tehnike, metode projicirane kreditne jedinice, da se dođe do pouzdane procjene konačnog troška subjekta za primanja koja su zaposleni zaradili u zamjenu za svoj tekući i minuli rad (vidjeti članove 69, 70. i 71.). To od subjekta zahtijeva da utvrdi koji iznos primanja se može pripisati tekućem i ranijim periodima (vidjeti članove od 72. do 76.) te da donese procjene (aktuarske pretpostavke) o demografskim varijablama (poput fluktuacije i stope smrtnosti zaposlenih) i financijskim varijablama (kao što su buduća povećanja plata i troškova zdravstvene zaštite) koje će uticati na trošak primanja (vidjeti članove od 77. do 100.);
 - (ii) diskontiranje tih primanja kako bi se utvrdila sadašnja vrijednosti obaveze za definirana primanja i troška tekućeg rada (vidjeti članove od 69. do 71. te članove od 85. do 88.); i
 - (iii) oduzimanje fer vrijednosti eventualne imovine plana (vidjeti članove 115, 116. i 117.) od sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja;
 - (b) utvrđivanje iznosa neto obaveze (imovine) za definirana primanja kao iznosa deficita, odnosno suficita utvrđenog pod (a) i usklađenog za svaki efekat ograničavanja neto imovine po osnovu definiranih primanja na gornju granicu vrijednosti (vidjeti član 66.);
 - (c) utvrđivanje iznosa koje treba priznati u suficit ili deficit za
 - (i) trošak tekućeg rada (vidjeti članove od 72. do 76. te član 124A.);
 - (ii) svaki trošak minolog rada te dobitak ili gubitak po izmirenju (vidjeti članove od 101. do 114.);
 - (iii) neto kamatu na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja (vidjeti članove od 125. do 128.);
 - (d) utvrđivanje ponovnog vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja koju treba priznati u neto imovini/kapitalu, sačinjene iz
 - (i) aktuarskih dobitaka i gubitaka (vidjeti članove 130. i 131.);
 - (ii) prinosa od imovine plana, bez iznosa uvrštenih u neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja (vidjeti član 132.); i
 - (iii) svake promjene efekta gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti član 66.), bez iznosa uvrštenih u neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja.

Subjekt koji ima više planova definiranih primanja mora provesti navedene postupke za svaki značajan plan zasebno.

60. **Subjekt je dužan utvrđivati neto obavezu (imovinu) za definirana primanja dovoljno redovno da iznosi priznati u financijskim izvještajima ne odstupaju značajno od iznosa koji će se utvrditi na kraju izvještajnog perioda.**
61. Ovaj standard potiče subjekat, ali mu ne nalaže da za mjerenje svih značajnih obaveza za primanja nakon prestanka radnog odnosa angažira ovlaštenog aktuara. Iz praktičnih razloga, subjekat može zatražiti detaljno vrednovanje obaveze od ovlaštenog aktuara prije kraja izvještajnog perioda. Rezultati tog vrednovanja se, međutim, moraju ažurirati za sve značajnije transakcije i druge značajne promjene okolnosti (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) sve do kraja izvještajnog perioda.
62. U određenim slučajevima, procjene, prosječne vrijednosti i skraćeni izračuni mogu davati pouzdane približne vrijednosti detaljnih izračuna prikazanih u ovom standardu.

63. **Subjekt je dužan obračunati ne samo svoju zakonsku obavezu prema formalnim uslovima plana definiranih primanja već i svaku izvedenu obavezu koja proistekne iz njegove neformalne prakse. Neformalna praksa dovodi do izvedene obaveze tamo gdje subjekt nema druge realne mogućnosti nego da isplati primanja zaposlenih. Primjer izvedene obaveze bi bila situacija kada bi promjena neformalne prakse subjekta nanijela neprihvatljivu štetu njegovom odnosu sa zaposlenima.**
64. Formalni uslovi plana definiranih primanja mogu dozvoljavati subjektu da okonča svoju obavezu prema tom planu. Bez obzira na to, subjektima obično nije lako okončati svoje obaveze prema planu (bez isplate) ako namjeravaju zadržati zaposlene. Stoga, u nedostatku dokaza o suprotnom, pri obračunavanju primanja nakon prestanka radnog odnosa se pretpostavlja da će subjekt, koji u danom trenutku obećava takva primanja, nastaviti obećavati ta primanja i tokom preostalog radnog vijeka zaposlenih.

Izveštaj o financijskom položaju

65. **Subjekt neto obavezu (imovinu) za definirana primanja priznaje u izvještaju o financijskom položaju.**
66. **Ako u planu definiranih primanja ostvaruje suficit, subjekt neto imovinu za definirana primanja mjeri nižom od sljedećih vrijednosti:**
- (a) **suficitom iz plana definiranih primanja; ili**
 - (b) **gornjom granicom vrijednosti imovine koja se utvrđuje primjenom diskontne stope iz člana 85.**
67. Neto imovina za definirana primanja može nastati tamo gdje je u plan definiranih primanja uplaćeno više sredstava nego što je potrebno, odnosno tamo gdje su se javili aktuarski dobici. U tim slučajevima, subjekt priznaje neto imovinu za definirana primanja jer:
- (a) subjekt kontrolira resurse, što podrazumijeva sposobnost korištenja suficita za stvaranje budućih dobiti;
 - (b) je ta kontrola rezultat prošlih događaja (doprinosa koje je subjekt uplatio i rada koji je zaposlenik obavio); i jer
 - (c) su subjektu raspoložive buduće ekonomske koristi u vidu smanjenja budućih doprinosa ili povrata novca, bilo direktno subjektu ili indirektno u drugi plan koji ima deficit. Gornja granica imovine je sadašnja vrijednost tih budućih koristi.

Priznavanje i mjerenje: Sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja i troška tekućeg rada

68. Na konačni trošak plana definiranih primanja mogu uticati mnoge varijable, kao što su visina zadnjih plata, fluktuacija i stopa smrtnost zaposlenih, doprinosi zaposlenih i kretanja u troškovima zdravstvene zaštite. Konačni trošak plana je neizvjestan i ta neizvjesnost će vjerovatno potrajati duže vrijeme. Za mjerenje sadašnje vrijednosti obaveze na osnovu primanja nakon prestanka radnog odnosa i s njima povezanih troškova tekućeg rada neophodno je:
- (a) primijeniti aktuarsku metodu vrednovanja (vidjeti članove 69, 70. i 71.);
 - (b) primanja rasporediti na periode rada (vidjeti članove od 72. do 76.); i
 - (c) izvesti aktuarske pretpostavke (vidjeti članove od 77. do 100.).

Aktuarska metoda vrednovanja

69. **Subjekt koristi metodu projicirane kreditne jedinice za utvrđivanje sadašnje vrijednosti svojih obaveza za definirana primanja i pripadajućeg troška tekućeg rada te, tamo gdje je primjenjivo, troška minulog rada.**
70. Prema metodi projicirane kreditne jedinice (koja se nekad naziva i metoda obračuna primanja srazmjerno radu ili metoda određivanja primanja prema godinama radnog staža), na svaki period rada se gleda kao na period koji dovodi do nastanka dodatne jedinice prava na primanje (vidjeti članove od 72. do 76.) i svaka ta jedinica se mjeri zasebno kako bi zajedno dale konačnu obavezu (vidjeti članove od 77. do 100.).
71. Subjekt diskontira cijelu obavezu za primanja nakon prestanka radnog odnosa čak i ako očekuje da će dio te obaveze biti izmiren u roku dvanaest (12) mjeseci nakon izvještajnog perioda.

Pripisivanje primanja periodima rada

72. **Pri utvrđivanju sadašnje vrijednosti obaveza za definirana primanja i pripadajućeg troška tekućeg rada te, tamo gdje je primjenjivo, troška minulog rada, subjekt je dužan primanja pripisati periodima rada prema formuli za obračun primanja navedenoj u planu. Ako će, međutim, rad zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do znatno većeg iznosa**

primanja nego u početnim godinama, subjekat primanja pripisuje pravolinijski:

- (a) od datuma kada je rad zaposlenika prvi put doveo do nastanka prava na primanja iz plana (nezavisno od toga da li su primanja uslovljena daljim radom ili ne), sve do**
- (b) datuma kada dalji rad zaposlenika više neće voditi nastanku nikakvog značajnog iznosa daljih primanja iz plana, osim iznosa iz daljeg povećanja plate.**

73. Primjena metode projicirane kreditne jedinice nalaže da subjekat primanje pripisuje tekućem periodu (kako bi utvrdio trošak tekućeg rada), kao i tekućim i ranijim periodima (radi utvrđivanja sadašnje vrijednosti obaveza za definirana primanja). Subjekt primanje pripisuje periodima u kojima nastane obaveza za osiguravanje primanja nakon prestanka radnog odnosa. Ta obaveza nastaje kada zaposlenici obavljaju rad u zamjenu za primanja nakon prestanka radnog odnosa koja subjekat očekuje da će isplaćivati u budućim izvještajnim periodima. Aktuarske tehnike omogućavaju subjektu da navedenu obavezu izmjeri dovoljno pouzdano da bi opravdao priznavanje obaveze.
74. Radom zaposlenika nastaje obaveza prema planu definiranih primanja čak i ako su ta primanja uslovljena budućim radnim odnosom (drugim riječima, ako primanja nisu stečeno pravo). Radom zaposlenika prije datuma sticanja prava nastaje izvedena obaveza jer se, na kraju svakog narednog izvještajnog perioda, smanjuje obim budućeg rada koji zaposlenik mora obaviti da bi ostvario pravo na primanje. Pri mjerenju obaveze za definirana primanja, subjekat uzima u obzir vjerovatnoću da neki zaposlenici neće ispuniti uslove za sticanje prava na primanje. Slično tome, iako određena primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su primanja u sklopu zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa, postaju naplativa samo ako naznačeni događaj nastupi kada zaposlenik više nije u radnom odnosu, obaveza nastaje dok zaposlenik još obavlja rad kojim će ostvariti pravo na primanje u slučaju da se navedeni događaj desi. Vjerovatnoća nastanka naznačenog događaja utiče na mjerenje obaveze, ali ne određuje njeno postojanje.
75. Obaveza se povećava sve do datuma od kojeg zaposlenik svojim daljim radom neće ostvariti nikakav značajan iznos budućih primanja. U skladu s tim, sva primanja se pripisuju periodima koji završavaju s tim datumom ili prije njega. Primanje se pojedinačnim obračunskim periodima pripisuje prema formuli za obračun primanja navedenoj u planu. Ako će rad zaposlenika u kasnijim godinama, međutim, dovesti do značajno višeg nivoa primanja nego početnih godina, subjekat primanje pripisuje na pravolinijskoj osnovi sve do datuma od kojeg budući rad zaposlenika više neće dovesti do značajnog iznosa daljih primanja. Razlog za to je taj što će rad zaposlenika u cijelom periodu u konačnici dovesti do primanja na navedenom višem nivou.
76. Tamo gdje je iznos primanja konstantan udio u zadnjoj plati za svaku godinu radnog staža, buduća povećanja plata će uticati na iznos potreban za izmirenje obaveze koja postoji na osnovu rada prije kraja izvještajnog perioda, ali neće dovesti do nastanka dodatne obaveze. U skladu s tim:
- (a) za potrebe tačke (b) člana 72, povećanja plate ne dovode do daljih primanja, iako iznos primanja zavisi od zadnje plate; a
 - (b) iznos primanja koji se pripisuje svakom periodu je konstantan udio u plati s kojom je to primanje povezano.

Aktuarske pretpostavke

77. Aktuarske pretpostavke moraju biti nepristrasne i međusobno kompatibilne.
78. Aktuarske pretpostavke su najbolje moguće ocjene varijabli koje subjekat donese i koje će odrediti konačni trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa. U aktuarske pretpostavke spadaju:
- (a) demografske pretpostavke o budućim karakteristikama trenutnih i bivših zaposlenika (i osoba koje oni uzdržavaju) koji ispunjavaju uslove za sticanje primanja. Demografske pretpostavke se tiču pitanja poput
 - (i) stope smrtnosti (vidjeti članove 83. i 84.);
 - (ii) stope fluktuacije, invalidnosti i prijevremenog odlaska u penziju zaposlenih;
 - (iii) udjela članova plana s uzdržavanim osobama koje će ispunjavati uslove za sticanje primanja;
 - (iv) udjela članova plana koji će odabrati svaku opciju plaćanja dostupnu prema uslovima plana; i
 - (v) stope potraživanja prema planovima zdravstvene zaštite;
 - (b) finansijske pretpostavke koje se tiču pitanja kao što su
 - (i) diskontna stopa (vidjeti članove od 85. do 88.);
 - (ii) nivo primanja, bez eventualnog troška primanja koji snose zaposleni i budućih plata (vidjeti članove od 89. do 97.);

- (iii) u slučaju primanja u sklopu zdravstvene zaštite, budući troškovi zdravstvene zaštite, uključujući troškove obrade odštetnih zahtjeva (to jeste, troškove koji će nastati obradom i rješavanjem odštetnih zahtjeva, uključujući pravne i troškove procjenitelja) (vidjeti članove 98, 99. i 100.); i
- (iv) porezi koje treba platiti iz plana na doprinose koji se odnose na rad prije datuma izvještavanja ili na primanja koja proističu iz tog rada.

- 79. Aktuarske pretpostavke su nepristrasne ako nisu ni nerazumne ni pretjerano konzervativne.
- 80. Aktuarske pretpostavke su međusobno kompatibilne ako odražavaju ekonomske odnose između faktora kao što su inflacija, stope povećanja plata i diskontne stope. Na primjer, sve pretpostavke koje zavise od određenog nivoa inflacije (kao što su pretpostavke o kamatnim stopama i povećanjima plate i primanja) u svakom budućem periodu podrazumijevaju jednak nivo inflacije u tom periodu.
- 81. Subjekat diskontnu stopu i druge financijske pretpostavke određuje u nominalnim (iskazanim) vrijednostima, osim kada su procjene realnih vrijednosti (uklađenih za inflaciju) pouzdanije, kao što je slučaj, primjera radi, u hiperinflacijskoj ekonomiji (vidjeti MRSJS 10 *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim privredama*) ili tamo gdje se primanja određuju prema nekom indeksu i gdje postoji razvijeno tržište obveznica određenih prema nekom indeksu u istoj valuti i istog roka dospijevanja.
- 82. **Financijske pretpostavke se trebaju zasnivati na tržišnim očekivanjima, na kraju izvještajnog perioda, za period u kojem se trebaju izmiriti obaveze.**

Aktuarske pretpostavke: Stopa smrtnosti

- 83. **Subjekat pretpostavke o stopi smrtnosti utvrđuje na osnovu svoje najpreciznije moguće procjene stope smrtnosti članova plana za vrijeme i nakon prestanka radnog odnosa.**
- 84. Kako bi procijenio konačni trošak primanja, subjekat odražava očekivane promjene stope smrtnosti, na primjer, tako što izmijeni standardne tabele o stopi smrtnosti u skladu s procijenjenim povećanjem dužine životnog vijeka.

Aktuarske pretpostavke: Diskontna stopa

- 85. **Stopa koja se primjenjuje za diskontiranje obaveza za primanja nakon prestanka radnog odnosa (i onih koja su osigurana sredstvima i onih koja to nisu) određuje se prema vremenskoj vrijednosti novca. Valuta i rok dospijevanja financijskog instrumenta koji je odabran kao pokazatelj vremenske vrijednosti novca moraju se podudarati s valutom i procijenjenim rokom dospijevanja obaveza za primanja nakon prestanka radnog odnosa.**
- 86. Diskontna stopa je aktuarska pretpostavka velikog uticaja. Ona odražava vremensku vrijednost novca, ali ne i aktuarski rizik, odnosno rizik ulaganja. Osim toga, diskontna stopa ne odražava ni kreditni rizik svojstven subjektu koji snose njegovi vjerovnici, kao ni rizik da se buduće iskustvo može razlikovati od aktuarskih pretpostavki.
- 87. Diskontna stopa mora odražavati procijenjenu dinamiku isplate primanja. To subjekat u praksi često postiže primjenjujući jedinstvenu prosječnu ponderiranu diskontnu stopu koja odražava procijenjeni termin i iznos primanja za isplatu te valutu u kojoj se primanja trebaju isplatiti.
- 88. Subjekat prosuđuje da li je diskontnu stopu koja će odražavati vremensku vrijednost novca bolje procijeniti na osnovu tržišnih prinosa na kraju izvještajnog perioda od državnih obveznica, visokokvalitetnih korporativnih obveznica ili drugog financijskog instrumenta. U nekim jurisdikcijama, tržišni prinosi na kraju izvještajnog perioda od državnih obveznica će najbliže oslikavati vremensku vrijednost novca. U drugim jurisdikcijama, opet, to neće biti slučaj jer nema razvijenog tržišta za državne obveznice ili zato što tržišni prinosi od državnih obveznica na kraju izvještajnog perioda ne odražavaju vremensku vrijednost novca. U takvim slučajevima, izvještajni subjekat diskontnu stopu utvrđuje primjenom drugih metoda, poput korištenja tržišnih prinosa od visokokvalitetnih korporativnih obveznica. Isto tako je moguće da ne postoje uspostavljena tržišta za bilo državne ili visokokvalitetne korporativne dionice dovoljno dugog roka dospijevanja da bi odgovarao procijenjenom roku dospijevanja svih plaćanja primanja. U takvim okolnostima, subjekat primjenjuje tekuće tržišne stope odgovarajućih perioda za diskontiranje kraćih perioda plaćanja i procjenjuje diskontnu stopu za duže periode dospijevanja ekstrapolirajući tekuće tržišne stope prema krivulji prinosa. Mala je vjerovatnoća da će ukupna sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja biti posebno osjetljiva na diskontnu stopu primijenjenu na dio primanja koja dospijevaju za isplatu nakon konačnog dospijevanja raspoloživog financijskog instrumenta, kao što su državne ili korporativne obveznice.

Aktuarske pretpostavke: Plate, primanja i troškovi zdravstvene zaštite

- 89. **Subjekat svoje obaveze za definirana primanja mjeri na osnovi koja odražava:**

- (a) **primanja utvrđena uslovima plana (ili koja proizlaze iz bilo koje izvedene obaveze koja prelazi te uslove) na kraju izvještajnog perioda;**
- (b) **sva procijenjena buduća povećanja plata koja utiču na primanja koja je potrebno isplatiti;**
- (c) **efekat svakog ograničenja udjela poslodavca u trošku budućih primanja;**
- (d) **doprinosi koje uplaćuju zaposlenici ili treće strane i kojima se smanjuje konačni trošak subjekta za dana primanja; i**
- (e) **procijenjenih budućih promjena nivoa svih državnih primanja koje utiču na primanja koja treba isplatiti iz plana definiranih primanja onda i samo onda**
 - (i) **kada su te promjene izvršene prije kraja izvještajnog perioda; ili**
 - (ii) **kada historijski podaci ili drugi pouzdani dokazi ukazuju da će se dana državna primanja promijeniti na neki predvidiv način, kao, na primjer, u skladu sa budućim promjenama općeg nivoa cijena ili općeg nivoa plata.**

90. Aktuarske pretpostavke održavaju buduće promjene primanja određenih formalnih uslovima plana (ili svakom izvedenom obavezom koja prelazi te uslove) na kraju izvještajnog perioda. To je slučaj, na primjer:
- (a) kada je subjekat ranije povećavao primanja kako bi, primjera radi, ublažio efekte inflacije i ništa ne ukazuje na to da će se takva praksa u budućnosti promijeniti;
 - (b) kada je subjekat na osnovu formalnih uslova plana (ili izvedene obaveze koja prelazi te uslove) ili po slovu zakona dužan sav suficit iz plana upotrijebiti u korist učesnika plana (vidjeti tačku c. člana 110.); ili
 - (c) kada primanja variraju u odnosu na neki ciljani radni učinak ili drugi kriterij. Na primjer, uslovi plana mogu predviđati da će se isplatiti niža primanja ili od zaposlenika zatražiti dodatne uplate doprinosa ako imovina plana ne bude dovoljna. Mjerenje te obaveze odražava najprecizniju moguću procjenu efekata danog ciljanog radnog učinka ili drugog kriterija.
91. Aktuarske pretpostavke ne odražavaju buduće promjene primanja koje nisu utvrđene formalnim uslovima plana (niti izvedenom obavezom) na kraju izvještajnog perioda. Takve promjene će rezultirati:
- (a) troškom minulog rada, u mjeri u kojoj se mijenjaju primanja za rad prije promjene; i
 - (b) troškom tekućeg rada za periode nakon primjene, u mjeri u kojoj se mijenjaju primanja za rad nakon promjene.
92. Pri procjenjivanju budućih povećanja plata u obzir se uzimaju inflacija, dužina radnog staža, unapređenja i drugi relevantni faktori kao što su ponuda i potražnja na tržištu rada.
93. Nekim planovima definiranih primanja se ograničavaju doprinosi koje subjekat mora plaćati. Pri utvrđivanju konačnog troška primanja u obzir se uzima efekat ograničenja doprinosa. Efekat ograničenja doprinosa se utvrđuje za kraći od sljedećih perioda:
- (a) procijenjeni vijek trajanja subjekta; i
 - (b) procijenjeni vijek trajanja plana.
94. Nekim planovima definiranih primanja se od zaposlenika ili trećih strana zahtijeva da učestvuju u trošku plana. Doprinosi zaposlenih umanjuju trošak primanja za subjekat. Subjektat treba razmatriti da li doprinosi trećih strana smanjuju njegov trošak za primanja ili predstavljaju pravo na povrat sredstava kako je opisano u članu 118. Doprinosi koje uplaćuju zaposlenici ili treće strane se utvrđuju formalnim uslovima plana (ili proističu iz izvedene obaveze koja prelazi te uslove) ili su dobrovoljne prirode. Dobrovoljnim doprinosima zaposlenika ili trećih strana se smanjuje trošak rada nakon što se ti doprinosi uplate u plan.
95. Doprinosi zaposlenika ili trećih strana koji su utvrđeni formalnim uslovima plana dovode do smanjenja troška rada (ako su povezani s radom) ili utiču na ponovna vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja (ako nisu povezani s radom). Primjer doprinosa koji nisu povezani s radom je kada su doprinosi potrebni radi smanjenja deficita proisteklog iz gubitaka od imovine plana ili aktuarskih gubitaka. Ako su doprinosi koje uplaćuju zaposleni ili treće strane povezani s radom, oni smanjuju trošak rada kako slijedi:
- (a) ako iznos doprinosa zavisi od broja godina radnog staža, subjekat te doprinose pripisuje periodima rada primjenjujući istu metodu pripisivanja koja se članom 72. zahtijeva za bruto primanja (to jeste, koristeći formulu za doprinose danu u planu ili pravolinijsku osnovu); ili
 - (b) ako iznos doprinosa ne zavisi od broja godina radnog staža, subjekat takve doprinose smije priznati kao smanjenje troška rada u periodu u kojem je pripadajući rad obavljen. U primjere doprinosa koji ne zavise od godina radnog staža spadaju

doprinosi koji predstavljaju fiksni postotak plate zaposlenika, fiksni iznos tokom cijelog perioda rada ili zavise od godina starosti zaposlenika.

Član UP13. daje odnosna uputstva za primjenu.

96. Kod doprinosa koje uplaćuju zaposlenici ili treće strane i koji se pripisuju periodima rada u skladu sa tačkom (a) člana 95, promjene doprinosa rezultiraju:
- (a) troškom tekućeg i minulog rada (ako te promjene nisu utvrđene formalnim uslovima plana i ne proizlaze iz izvedene obaveze); ili
 - (b) aktuarskim dobicima i gubicima (ako su te promjene utvrđene formalnim uslovima plana ili proizlaze iz izvedene obaveze).
97. Određena primanja nakon prestanka radnog odnosa su povezana s varijablama poput visine penzija iz javnog fonda socijalnog osiguranja ili državne zdravstvene zaštite. Mjerna vrijednost takvih primanja odražava najprecizniju moguću procjenu takvih varijabli do koje se može doći na osnovu historijskih podataka i drugih pouzdanih dokaza.
98. **Pri određivanju pretpostavki o troškovima zdravstvene zaštite u obzir se uzimaju procijenjene buduće promjene troška zdravstvenih usluga koje će proisteći kako iz inflacije tako i iz specifičnih promjena troškova zdravstvene zaštite.**
99. Za mjerenje primanja u sklopu zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa potrebne su pretpostavke o visini i učestalosti prijema budućih odštetnih zahtjeva te o troškovima ispunjavanja tih zahtjeva. Subjekt buduće troškove zdravstvene zaštite procjenjuje na osnovu historijskih podataka o vlastitim iskustvima koji se po potrebi dopunjavaju historijskim podacima drugih subjekata, osiguravajućih društava, zdravstvenih ustanova ili iz drugih izvora. Prilikom procjenjivanja budućih troškova zdravstvene zaštite razmatra se uticaj tehnološkog napretka, promjena korištenja zdravstvene zaštite ili načina njenog pružanja, te promjena zdravstvenog stanja učesnika plana.
100. Izнос i učestalost prijema odštetnih zahtjeva posebno zavise od starosti, zdravstvenog stanja i pola zaposlenika (i osoba koje uzdržavaju) a mogu zavistiti i od drugih faktora kao što je geografski položaj. Prema tome, historijski podaci se usklađuju u mjeri u kojoj se demografska struktura stanovništva razlikuje od demografske strukture stanovništva koja se upotrebljavala kao osnova za podatke. Historijski podaci se usklađuju i tamo gdje postoje pouzdani dokazi da se historijska kretanja neće nastaviti.

Trošak minulog rada i dobici i gubici po izmirenju

101. **Prije utvrđivanja troška minulog rada, odnosno dobitka ili gubitka po izmirenju, subjekt vrši ponovno mjerenje neto obaveze (imovine) za definirana primanja primjenjujući sadašnju fer vrijednost imovine plana i sadašnje aktuarske pretpostavke (uključujući sadašnje tržišne kamatne stope i druge sadašnje tržišne cijene) koje odražavaju:**
- (a) primanja koja su nuđena u okviru plana i imovinu plana prije izmjene, smanjenja ili izmirenja; i
 - (b) primanja koja se nude u okviru plana i imovinu plana nakon izmjene, smanjenja ili izmirenja.
102. Subjekt nije dužan razdvajati troškove minulog rada proistekle iz izmjene plana, troškove minulog rada proistekle iz smanjenja i dobitke ili gubitke po izmirenju, ako te transakcije nastaju zajedno. U nekim slučajevima do promjene plana dolazi prije izmirenja, kao što je slučaj kada subjekt promijeni primanja u okviru plana i izmijenjena primanja izmiri kasnije. U tim slučajevima, subjekt priznaje trošak minulog rada prije svakog dobitka ili gubitka po izmirenju.
103. Izmirenje se dešava u isto vrijeme kao i izmjena i smanjenje plana kada se plan ukida, što rezultira izmirenjem obaveze i prestankom postojanja plana. Ukidanje plana, međutim, ne znači izmirenje ako se on zamjenjuje novim planom u okviru kojeg se nude, u suštini, jednaka primanja.
- 103A. Kada dođe do izmjena, smanjenja ili izmirenja, subjekt priznaje i mjeri svaki trošak minulog rada, odnosno dobitak ili gubitak po izmirenju, u skladu sa članovima od 101. do 103. te članovima od 104. do 114. Pri tome ne uzima u obzir efekat gornje granice vrijednosti imovine. Subjekt potom utvrđuje efekat gornje granice vrijednosti nakon izmjene, smanjenja ili izmirenja i svaku promjenu tog efekta priznaje u skladu sa tačkom (d) člana 59.

Trošak minulog rada

104. Trošak minulog rada je promjena sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja proistekla iz izmjene ili smanjenja plana.
105. **Subjekt trošak minulog rada priznaje kao rashod na raniji od sljedećih datuma:**

- (a) datum na koji je došlo do izmjene ili smanjenja plana; ili na**
- (b) datum na koji subjekat prizna pripadajuće troškove restrukturiranja (vidjeti MRSJS 19), odnosno otpremnine (vidjeti član 168.).**

- 106. Izmjena plana nastaje kada subjekat uvodi ili ukida plan definiranih primanja ili mijenja primanja koja treba isplatiti prema postojećem planu definiranih primanja.
- 107. Smanjenje nastupa kada subjekat značajno smanji broj zaposlenika obuhvaćenih planom. Smanjenje može biti posljedica izoliranog događaja, kao što je zatvaranje pogona, ukidanje dijela poslovanja ili ukidanje, odnosno obustavljanje plana.
- 108. Trošak minulog rada može biti pozitivna vrijednost (kada se primanja uvode ili mijenjaju kako bi se povećala sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja) ili negativna vrijednost (kada se primanja ukidaju ili mijenjaju kako bi se smanjila sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja).
- 109. Tamo gdje smanji primanja koja treba isplatiti prema postojećem planu definiranih primanja i, u isto vrijeme, poveća druga primanja koja treba isplatiti istim zaposlenima prema planu, subjekat s tom promjenom postupka kao sa pojedinačnom promjenom neto iznosa.
- 110. U trošak minulog rada ne spadaju:
 - (a) efekat razlika između stvarnih i ranije pretpostavljenih povećanja plata na obavezu isplate primanja za rad u prethodnim godinama (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske pretpostavke dozvoljavaju projicirane plate);
 - (b) procijenjeni iznosi dobrovoljnih povećanja penzija koji su manji ili viši od stvarnih, onda kada subjekat ima izvedenu obavezu da odobri takva povećanja (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske pretpostavke dozvoljavaju takva povećanja);
 - (c) procjene povećanja primanja koja proističu iz aktuarskih dobitaka ili iz prinosa od imovine plana koji su već priznati u financijskim izvještajima, ako je subjekat na osnovu formalnih uslova plana (ili izvedene obaveze koja prelazi te uslove) ili po slovu zakona dužan iskoristiti svaki suficit iz plana u korist učesnika plana, čak i kada dano povećanje primanja još nije formalno odobreno (trošak minulog rada ne postoji jer je tako nastalo povećanje obaveze aktuarski gubitak, vidjeti član 90.); ni
 - (d) povećanje stečenih primanja (to jeste, primanja koja nisu uslovljena budućim zaposlenjem, vidjeti član 74.) kada, u nedostatku novih ili većih primanja, zaposlenici ispune uslove za sticanje prava (trošak minulog rada ne postoji jer je subjekat procijenjeni trošak primanja priznavao kao trošak tekućeg rada za vrijeme obavljanja rada).

Dobici i gubici po izmirenju

- 111. Dobitak ili gubitak po izmirenju je razlika između:
 - (a) sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja koja se izmiruje, kako je utvrđena na datum izmirenja; i
 - (b) troška izmirenja, uključujući svaku prenesenu imovinu plana i sva direktna plaćanja subjekata u vezi s izmirenjem.
- 112. Subjekt je dužan dobitak ili gubitak po izmirenju iz plana definiranih primanja priznati kada dođe do izmirenja.**
- 113. Do izmirenja dolazi kada subjekat uđe u transakciju kojom se ukidaju sve dalje zakonske ili izvedene obaveze za sva ili dio primanja koja se isplaćuju prema planu definiranih primanja (osim isplate primanja zaposlenima ili u njihovo ime u skladu s uslovima plana i koja je uključena u aktuarske pretpostavke). Na primjer, jednokratni prijenos značajnih obaveza poslodavca iz plana na osiguravajuće društvo u sklopu kupovine polise osiguranja predstavlja izmirenje, dok jednokratne isplate novca učesnicima plana u skladu s uslovima plana u zamjenu za njihova prava na primitak određenih primanja nakon prestanka radnog odnosa nisu izmirenje.
- 114. U određenim slučajevima, subjekat kupuje polisu osiguranja radi financiranja nekih ili svih primanja zaposlenih povezanih s radom zaposlenika u tekućem i prethodnim periodima. Kupovina takve polise ne predstavlja izmirenje ako subjekat zadržava zakonsku ili izvedenu obavezu (vidjeti član 48.) isplate daljih iznosa u slučaju da osiguravatelj ne isplati primanja zaposlenika utvrđena u polisi osiguranja. Priznavanje i mjerenje prava na povrat sredstava po osnovu polisa osiguranja koja nisu imovina plana uređeno je članovima od 118. do 121.

Priznavanje i mjerenje: Imovina plana

Fer vrijednost imovine plana

- 115. Fer vrijednost svake imovine plana se oduzima od sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja prilikom utvrđivanja deficita ili suficita.

116. Imovina plana ne uključuje doprinose koje je izvještajni subjekat dužan uplatiti u fond, kao ni neprenosive financijske instrumente koje je izdao subjekat a drži ih fond. Imovina plana se umanjuje za sve obaveze fonda koje se ne odnose na primanja zaposlenih, kao što su obaveze prema dobavljačima i druge obaveze iz poslovanja, te obaveze koje proizlaze iz derivatnih financijskih instrumenata.
117. Tamo gdje imovina plana uključuje kvalificirane polise osiguranja koje se, prema rokovima i iznosu, tačno podudaraju s određenim ili svim primanjima koja treba isplatiti prema planu, smatra se da je fer vrijednost tih polisa osiguranja sadašnja vrijednost pripadajućih obaveza (uz uvažavanje svih umanjenja koja je potrebno izvršiti ako potraživanja po osnovu tih polisa osiguranja nisu u cijelosti naplativa).

Povrat sredstava

118. **Onda i samo onda kada je gotovo izgledno da će druga strana nadoknaditi neke ili sve izdatke potrebne za izmirenje obaveze za definirana primanja, subjekat:**
- (a) priznaje svoje pravo na povrat sredstava kao zasebnu imovinu i mjeri tu imovinu po fer vrijednosti;
 - (b) razdvaja i priznaje promjene fer vrijednosti svog prava na povrat sredstava na isti način kao promjene fer vrijednosti imovine plana (vidjeti članove 126. i 128.). Komponente troška definiranih primanja priznate u skladu s članom 122. mogu biti priznate u neto vrijednosti bez iznosa koji se odnose na promjene knjigovodstvene vrijednosti prava na povrat imovine.
119. U nekim slučajevima, subjekat može od druge strane, kao što je osiguravajuće društvo, zatražiti da plati sve ili dio izdataka koji su potrebni da se izmiri obaveza za definirana primanja. Kvalificirane polise osiguranja, kako su definirane u članu 8., predstavljaju imovinu plana. Subjekt kvalificirane polise osiguranja obračunava na isti način kao i svu ostalu imovinu plana a član 118. nije relevantan (vidjeti članove od 48. do 51. i član 117.).
120. Kada subjekat ima polisu osiguranja koja nije kvalificirana polisa osiguranja, onda ona ne predstavlja imovinu plana. Za takve slučajeve je relevantan član 118. – subjekat priznaje svoje pravo na povrat sredstava prema polisi osiguranja kao zasebnu imovinu a ne kao odbitak pri utvrđivanju deficita ili suficita za definirana primanja. U skladu s tačkom (b) člana 142., subjekat mora objaviti kratki opis poveznice između prava na povrat sredstava i pripadajuće obaveze.
121. Tamo gdje pravo na povrat sredstava proističe iz polise osiguranja ili zakonski obavezujućeg sporazuma koji se, prema rokovima i iznosu, potpuno podudara sa nekim ili svim primanjima koja treba isplatiti prema planu definiranih primanja, smatra se da je fer vrijednost tog prava na povrat sredstava sadašnja vrijednost pripadajuće obaveze (uz uvažavanje svih umanjenja koja je potrebno izvršiti ako iznos za povrat nije u potpunosti naplativ).

Komponente troška definiranih primanja

122. **Osim u mjeri u kojoj se nekim drugim MRSJS-om nalaže ili dopušta njihovo uvrštavanje u trošak imovine, subjekat komponente troška definiranih primanja priznaje na sljedeći način:**
- (a) trošak rada (vidjeti članove od 68. do 114. i član 124A.) u suficit ili deficit;
 - (b) neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja (vidjeti članove od 125. do 128.) u suficit ili deficit; i
 - (c) ponovna vrednovanja neto obaveze (imovine) za definiranja primanja (vidjeti članove od 129. do 132.) u neto imovinu/kapital;
123. Drugi MRSJS-ovi nalažu da se određeni troškovi primanja zaposlenih uvrste u trošak imovine, kao što su zalihe i nekretnine, postrojenja i oprema (vidjeti MRSJS 12 i MRSJS 17). Svi troškovi primanja nakon prestanka radnog odnosa koji su uvršteni u trošak takve imovine uključuju odgovarajući udio komponenti pobrojanih u članu 122.
124. **Ponovna vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja priznata u neto imovini/kapitalu se ne reklasificiraju u suficit ili deficit u narednom periodu, ali subjekat te iznose priznate u sklopu neto imovine/kapitala može prenositi unutar neto imovine/kapitala.**

Trošak tekućeg rada

- 124A. Subjekt trošak tekućeg rada utvrđuje na osnovu aktuarskih pretpostavki koje je napravio na početku danog godišnjeg izvještajnog perioda. Ako, međutim, izvrši ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja u skladu sa članom 101, subjekat je dužan utvrditi trošak tekućeg rada za ostatak tog godišnjeg izvještajnog perioda nakon izmjene, smanjenja ili izmirenja plana služeći se aktuarskim pretpostavkama koje je napravio za potrebe ponovnog vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja u skladu sa tačkom (b) člana 101.

Neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja

125. **Subjekt neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja utvrđuje tako da neto obavezu (imovinu) za definirana primanja pomnoži s diskontnom stopom iz člana 85.**
- 125A. **Subjekt neto kamatu iz člana 125. utvrđuje na osnovu neto obaveze (imovine) za definirana primanja i diskontne stope koje je utvrdio na početku danog godišnjeg izvještajnog perioda. Ako, međutim, izvrši ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja u skladu sa članom 101, subjekt je dužan utvrditi neto kamatu za ostatak tog godišnjeg izvještajnog perioda nakon izmjene, smanjenja ili izmirenja plana služeći se:**
- (a) **neto obavezom (imovinom) za definirana primanja utvrđenom u skladu sa tačkom (b) člana 101; i**
 - (b) **diskontnom stopom koju je koristio za ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja u skladu s tačkom (b) člana 101.**

Kod primjene člana 125A, subjekt mora uvažiti i sve promjene neto obaveze (imovine) za definirana primanja nastale u danom periodu kao posljedica uplata, odnosno isplata doprinosa ili primanja.

126. Na neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja se može gledati kao da ih čine prihod od kamata na imovinu plana, trošak kamata na obavezu za definirana primanja i kamate na efekat gornje granice vrijednosti imovine iz člana 66.
127. Prihod od kamata na imovinu plana je komponenta prinosa od imovine plana i utvrđuje se tako što se fer vrijednost imovine plana pomnoži s diskontnom stopom iz člana 125A. Subjekt je dužan utvrditi fer vrijednost imovine plana na početku izvještajnog perioda, ali, ukoliko izvrši ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja u skladu s članom 101, prihod od kamate za ostatak godišnjeg izvještajnog perioda nakon izmjena, smanjenja ili izmirenja onda mora utvrditi koristeći imovinu plana koja je korištena za ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) u skladu s tačkom (b) člana 101. Pri primjeni člana 127, subjekt mora uzeti u obzir i sve promjene imovine plana koja se držala tokom perioda proistekle iz plaćanja doprinosa ili primanja. Razlika između prihoda od kamata na imovinu plana i prinosa od imovine plana se uvrštava u ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja.
128. Kamate na efekat gornje granice vrijednosti imovine su dio ukupne promjene efekta gornje granice vrijednosti imovine i utvrđuju se tako da se efekat gornje granice vrijednosti imovine pomnoži s diskontnom stopom iz člana 125A. Subjekt je dužan utvrditi efekat gornje granice vrijednosti imovine na početku godišnjeg izvještajnog perioda. Ako, međutim, vrši ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja prema članu 101, subjekt mora utvrditi kamatu na efekat gornje granice vrijednosti imovine za ostatak godišnjeg perioda nakon izmjena, smanjenja ili izmirenja uzimajući u obzir svaku promjenu efekata gornje granice vrijednosti imovine utvrđenog u skladu s članom 103A. Razlika između kamata na efekat gornje granice vrijednosti imovine i ukupne promjene efekta gornje granice vrijednosti imovine se uvrštava u ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja.

Ponovna vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja

129. Ponovno vrednovanje neto obaveze (imovine) za definirana primanja obuhvata:
- (a) **aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti članove 130. i 131.);**
 - (b) **prinos od imovine plana (vidjeti član 132.), bez iznosa koji su uvršteni u neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja (vidjeti član 127.); i**
 - (c) **svaku promjenu efekta gornje granice vrijednosti imovine, bez iznosa koji su uvršteni u neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja (vidjeti član 128.).**
130. Aktuarski dobici i gubici proističu iz povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja zbog promjena aktuarskih pretpostavki i iskustvenih usklađenja. U uzroke aktuarskih dobitaka i gubitaka spadaju, primjera radi:
- (a) **neočekivano visoke ili niske stope fluktuacije, prijevremenog penzionisanja ili stope smrtnosti zaposlenih, odnosno povećanja plata, primanja (ako je formalnim ili izvedenim uslovima plana predviđeno povećanje primanja zbog inflacije) ili troškova zdravstvene zaštite;**
 - (b) **efekti promjena pretpostavki koje se odnose na moguće vidove isplate primanja;**
 - (c) **efekti promjena procijenjene buduće stope fluktuacije, prijevremenog penzionisanja ili stope smrtnosti zaposlenih, odnosno povećanja plata, primanja (ako je formalnim ili izvedenim uslovima plana predviđeno povećanje primanja zbog inflacije) ili troškova zdravstvene zaštite; i**
 - (d) **efekat promjena diskontne stope.**
131. Aktuarski dobici i gubici ne uključuju promjene sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja zbog uvođenja, izmjena, smanjenja ili izmirenja plana definiranih primanja ili promjena primanja koja treba isplatiti prema planu definiranih primanja.

Takve promjene rezultiraju minulim radom, odnosno dobitkom ili gubitkom po izmirenju.

132. Kod utvrđivanja prinosa od imovine plana, subjekat oduzima troškove upravljanja imovinom plana i sve poreze koje treba platiti iz plana, osim onih koji su uvršteni u aktuarske pretpostavke korištene za mjerenje obaveze za definirana primanja (član 78). Ostali administrativni troškovi se ne oduzimaju od prinosa od imovine plana.

Prezentacija

Prebijanje

133. Subjekt imovinu koja se odnosi na jedan plan prebija s obavezom koja se tiče drugog plana onda i samo onda kada:
- (a) ima zakonski utjerivo pravo iskoristiti suficit iz jednog plana za izmirivanje obaveza iz drugog plana; i
 - (b) namjerava bilo da izmiri obaveze na neto osnovi ili da ostvari suficit u jednom planu i istovremeno izmiri svoju obavezu prema drugom planu.
134. Kriteriji za prebijanje su slični kriterijima ustanovljenim za financijske instrumente u MRSJS-u 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*.

Razlika između kratkotrajnih i dugotrajnih stavki

135. Pojedini subjekti prave razliku između kratkotrajne imovine i obaveza s jedne i dugotrajne imovine i obaveza s druge strane. Ovaj standard ne propisuje da li subjekti trebaju praviti razliku između kratkotrajnih i dugotrajnih dijelova imovine i obaveza koji proističu iz primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Komponente troška definiranih primanja

136. Član 122. nalaže da subjekat trošak rada i neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja priznaje u suficit ili deficit. Ovim standardom se ne uređuje način na koji je subjekat dužan prezentirati trošak rada i neto kamatu na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja. Subjekt te komponente prezentira u skladu sa MRSJS-om 1.

Objavljivanje

137. Subjekt je dužan objaviti informacije koje:
- (a) objašnjavaju karakteristike njegovih planova definiranih primanja i s njima povezane rizike (vidjeti član 141);
 - (b) identificiraju i objašnjavaju iznose iz financijskih izvještaja subjekta koji proističu iz njegovih planova definiranih primanja (vidjeti članove od 142. do 146); i
 - (c) opisuju na koji način njegovi planovi definiranih primanja mogu uticati na iznos, termine i neizvjesnost budućih novčanih tokova subjekta (vidjeti članove 147, 148. i 149).
138. Da bi ispunio ciljeve iz člana 137, subjekat razmatra sve sljedeće stavke:
- (a) koliko detaljne informacije objaviti kako bi zadovoljio zahtjeve u pogledu objavljivanja;
 - (b) koliki naglasak staviti na svaki od različitih zahtjeva;
 - (c) koliko koristiti objedinjavanje, odnosno razdvajanje; i
 - (d) da li korisnici financijski izvještaja trebaju dodatne informacije da bi mogli ocijeniti objavljene kvantitativne podatke.
139. Ako objavljivanja izvršena prema zahtjevima ovog standarda i drugih MRSJS-ova nisu dovoljna da se ispune ciljevi iz člana 137, subjekat mora objaviti dodatne informacije potrebne da se ispune ti ciljevi. Na primjer, subjekat može prezentirati raščlambu sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja prema vrsti, karakteristikama i rizicima obaveze. U tako objavljenoj raščlambi može se praviti razlika između:
- (a) iznosa koji se duguju aktivnim članovima, članovima koji su izašli iz penzionog programa ali su zadržali određena prava (s odgodom) i penzionerima;
 - (b) stečenih primanja i obračunatih, ali ne i stečenih primanja;
 - (c) uslovnih primanja, iznosa koji se mogu pripisati budućim povećanjima plata i drugih primanja.
140. Subjekt procjenjuje da li treba razdvojiti sve ili samo neke od informacija koje se objavljuju da bi napravio razliku između planova ili grupa planova sa značajno različitim rizicima. On objavljivanja o planovima može razdvojiti, primjera radi, prema jednoj ili više sljedećih karakteristika:

- (a) različitim geografskim područjima;
- (b) različitim karakteristikama kao što su penzioni planovi na osnovu fiksnog iznosa plate, penzioni planovi na osnovu iznosa posljednje plate i planovi zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa;
- (c) različitim regulatornim okvirima,
- (d) različitim izvještajnim segmentima;
- (e) različitim aranžmanima financiranja (na primjer, potpuno bez osiguranih sredstava, sa potpuno ili djelomično osiguranim sredstvima).

Karakteristike planova definiranih primanja i s njima povezani rizici

141. Subjekt je dužan objaviti:

- (a) informacije o karakteristikama svojih planova definiranih primanja, uključujući
 - (i) vrstu primanja koja se isplaćuju iz plana (na primjer, plan definiranih primanja zasnovan na posljednjoj plati ili plan zasnovan na doprinosima uz garanciju);
 - (ii) opis regulatornog okvira u kojem se plan provodi, kao što je nivo svih minimalnih zahtjeva za financiranje, i svakog efekta tog regulatornog okvira na plan, kao što je gornja granica vrijednosti imovine (vidjeti član 66);
 - (iii) opis svih drugih odgovornosti subjekta za upravljanje planom, poput odgovornosti članova upravnog odbora ili uprave plana;
- (b) opis rizika kojima plan izlaže subjekt, s naglaskom na sve neuobičajene rizike, rizike svojstvene subjektu ili rizike svojstvene planu, kao i svih značajnih koncentracija rizika. Na primjer, ako se imovina plana ulaže prvenstveno u jednu klasu ulaganja, poput nekretnina, subjekt zbog plana može biti izložen koncentraciji rizika za tržište nekretnina;
- (c) opis svih izmjena, smanjenja i izmirenja plana; i
- (d) osnovu koja je korištena za određivanje diskontne stope.

Objašnjenje iznosa u financijskim izvještajima

142. Subjekt je dužan osigurati usklađivanje početnog salda sa zaključnim saldonom za sve sljedeće stavke, ako je primjenjivo:

- (a) neto obavezu (imovinu) za definirana primanja, uz odvojeni prikaz usklađivanja za
 - (i) imovinu plana;
 - (ii) sadašnju vrijednost obaveze za definirana primanja; i
 - (iii) efekat gornje granice vrijednosti imovine;
- (b) sva prava na povrat sredstava. Subjekt je također dužan opisati odnos između prava na povrat sredstava i pripadajuće obaveze.

143. Svako usklađivanje iz člana 142. mora sadržati sve sljedeće stavke, ako je primjenjivo:

- (a) trošak tekućeg rada;
- (b) prihod ili rashod po osnovu kamata;
- (c) ponovno vrednovanu neto obavezu (imovinu) za definirana primanja, uz odvojeni prikaz
 - (i) prinosa od imovine plana, bez iznosa uračunatih u kamate pod (b);
 - (ii) akuarskih dobitaka i gubitaka proisteklih iz promjena demografskih pretpostavki (vidjeti tačku a. člana 78);
 - (iii) aktuarskih dobitaka i gubitaka proisteklih iz promjena financijskih pretpostavki (vidjeti tačku b. člana 78);
 - (iv) promjena efekta ograničavanja neto imovine za definirana primanja na gornju granicu vrijednosti, bez iznosa koji su uračunati u kamate pod (b). Subjekt također mora objaviti način na koji je utvrdio najveću raspoloživu ekonomsku korist, to jeste da li će ta korist biti u vidu povrata sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kombinacije to dvoje;
- (d) trošak minulog rada i dobitke i gubitke proistekle iz izmirenja. Kao što to dopušta član 102, trošak minulog rada i dobitci i gubici proistekli iz izmirenja ne moraju se razdvojiti ako nastaju zajedno;

- (e) efekat promjena deviznih kurseva;
 - (f) doprinose uplaćene u plan, uz odvojeni prikaz doprinosa koje je uplatio poslodavac i onih koje su uplatili učesnici plana;
 - (g) isplate iz plana, uz odvojeni prikaz iznosa isplaćenih po svakom izmirenju; i
 - (h) efekte kombinacija i otuđenja u javnom sektoru.
144. Subjekat razdvaja fer vrijednost imovine plana po klasama koje se razlikuju prema vrsti i rizicima dane imovine, uz dodatnu podjelu svake klase na imovinu plana čija tržišna cijena kotira na aktivnom tržištu i imovinu plana kod koje to nije slučaj. Na primjer, uzimajući u obzir nivo objavljivanja iz člana 138, subjekat može praviti razliku između:
- (a) novca i ekvivalenata novca;
 - (b) vlasničkih instrumenata (razdvojenih prema vrsti djelatnosti, veličini privrednih društava, geografskom području i sl.);
 - (c) dužničkih instrumenata (razdvojenih prema vrsti emitenta, kreditnoj sposobnosti, geografskom području, itd.);
 - (d) nekretnina (razdvojenih prema geografskom području, itd.);
 - (e) derivata (razdvojenih prema vrsti rizika iz danog ugovora, kao što su ugovori o kamatnim stopama, devizni ugovori, vlasnički ugovori, ugovori o zajmovima, *swap* ugovori na osnovu dugog vijeka trajanja i sl.);
 - (f) investicionih fondova (razdvojenih prema vrsti fonda);
 - (g) vrijednosnih papira osiguranih imovinom; i
 - (h) strukturiranog duga.
145. Subjekat objavljuje fer vrijednost vlastitih prenosivih financijskih instrumenata koji se drže kao imovina plana i fer vrijednost imovine plana koja je nekretnina ili druga imovina koju upotrebljava subjekat.
146. Subjekat objavljuje značajne aktuarske pretpostavke koje su korištene za utvrđivanje sadašnje vrijednosti obaveze za definirana primanja (vidjeti član 78). Te pretpostavke se objavljuju u apsolutnim vrijednostima (na primjer, u apsolutnom postotku, a ne samo kao razlika između različitih postotaka i drugih varijabli). Kada objavljuje ukupne iznose za grupe planova, subjekat te ukupne iznose mora objaviti u vidu ponderiranih prosjeka ili relativno uskih raspona.

Iznos, termini i neizvjesnost budućih novčanih tokova

147. Subjekat je dužan objaviti:
- (a) analizu osjetljivosti za svaku značajnu aktuarsku pretpostavku (kako su objavljene prema članu 146) na kraju izvještajnog perioda, uz prikaz kako bi promjene relevantne aktuarske pretpostavke koja je na taj dan bila razumno moguća uticale na obavezu za definirana primanja;
 - (b) metode i pretpostavke korištene kod izrade analiza osjetljivosti koje se zahtijevaju tačkom (a) te ograničenja tih metoda;
 - (c) promjene metoda i pretpostavki korištenih kod izrade analiza osjetljivosti u odnosu na prethodni period i razloge za te promjene.
148. Subjekat je dužan objaviti opis svih strategija usklađivanja imovine i obaveza koje subjekat upotrebljava ili se upotrebljavaju u planu za upravljanje rizicima, uključujući primjenu anuiteta i drugih tehnika, kao što je *swap* na osnovu dugog vijeka trajanja.
149. Kao naznaku efekta plana definiranih primanja na buduće novčane tokove subjekta, subjekat je dužan objaviti:
- (a) opis svih aranžmana i politika financiranja koji utiču na buduće doprinose;
 - (b) doprinose koji se očekuje da budu uplaćeni u plan u narednom izvještajnom periodu;
 - (c) informacije o profilu dospijevanja obaveze za definirana primanja. To uključuje ponderirano prosječno trajanje obaveze za definirana primanja a može uključivati i druge informacije o terminima isplate primanja, kao što je analiza ročnosti za isplate primanja.

Planovi za više poslodavaca

150. Ako učestvuje u planu definiranih primanja za više poslodavca, subjekat je dužan objaviti:

- (a) opis aranžmana financiranja, uključujući i metodu koja je korištena za utvrđivanje stope doprinosa subjekta i sve minimalne zahtjeve za financiranje;
- (b) opis u kojoj mjeri subjekat može odgovarati planu za obaveze drugih subjekata u skladu s uslovima i odredbama plana za više poslodavaca;
- (c) opis svake dogovorene podjele suficita ili deficita u slučaju
 - (i) likvidacije plana; ili
 - (ii) povlačenja subjekta iz plana;
- (d) ako plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu sa članom 34., pored informacija opisanih pod tačkama (a), (b) i (c) i umjesto informacija koje zahtijevaju članovi od 141. do 149., subjekat objavljuje sljedeće informacije
 - (i) činjenicu da se radi o planu definiranih primanja;
 - (ii) razloge nedostupnosti dostatnih informacija koje bi subjektu omogućile da plan obračunava kao plan definiranih primanja;
 - (iii) doprinose koji se očekuje da budu uplaćeni u plan u narednom izvještajnom periodu;
 - (iv) informacije o svakom deficitu ili suficitu u planu koji bi mogli uticati na iznos budućih doprinosa, uključujući osnovu za utvrđivanje tog deficita ili suficita i njegovih implikacija, ako ih ima, po subjekat;
 - (v) naznaku nivoa učešća subjekta u planu u odnosu na druge uključene subjekte. U primjere mjernih vrijednosti koje bi mogle davati takvu indikaciju spadaju udio subjekta u ukupnim doprinosima uplaćenim u plan ili udio subjekta u ukupnom broju radno aktivnih članova, penzionisanih članova i bivših članova koji uživaju pravo na primanja, ako su takve informacije dostupne.

Planovi definiranih primanja kod kojih subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike

151. Ako učestvuje u planu definiranih primanja u kojem subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike, subjekat je dužan objaviti:
- (a) ugovorni aranžman ili službenu politiku za terećenje neto troška definiranih primanja ili činjenicu da takva politika ne postoji;
 - (b) politiku za utvrđivanje doprinosa koje subjekat treba uplatiti;
 - (c) ako subjekat raspodjelu neto troška definiranih primanja obračunava kako je navedeno u članu 41, sve informacije o planu kao cjelini koje zahtijevaju članovi od 137. do 149;
 - (d) ako subjekat doprinose koje treba platiti za dani period obračunava kako je navedeno u članu 41, informacije o planu kao cjelini koje zahtijevaju članovi 137, 138, 139, 141, 144, 145 i 146., te tačke (a) i (b) člana 149.
152. Informacije koje zahtijevaju tačke (c) i (d) člana 151. mogu se objaviti kroz unakrsno upućivanje na objave u financijskim izvještajima nekog drugog subjekta unutar grupe, ako su:
- (a) u financijskim izvještajima tog subjekta iz grupe potrebne informacije o planu utvrđene i objavljene odvojeno; i
 - (b) financijski izvještaji tog subjekta iz grupe dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uslovima i u isto vrijeme ili ranije nego financijski izvještaji subjekata.

Zahtjevi drugih MRSJS-ova u pogledu objavljivanja

153. Tamo gdje to nalaže MRSJS 20, subjekat je dužan objaviti informacije o:
- (a) transakcijama povezanih strana s planovima primanja nakon prestanka radnog odnosa; i o
 - (b) primanjima ključnog upravljačkog osoblja nakon prestanka radnog odnosa.
154. Tamo gdje to nalaže MRSJS 19, subjekat je dužan objaviti informacije o potencijalnim obavezama koje proističu iz obaveza za primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih

155. U ostala dugoročna primanja zaposlenih spadaju stavke poput sljedećih, ako se ne očekuje da budu u potpunosti izmirene u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda u kojem zaposlenici obave pripadajući rad:
- (a) naknade plate za vrijeme dugoročnih plaćenih odsustva sa posla, poput dopusta po osnovu višegodišnjeg radnog staža ili studijskog dopusta;
 - (b) jubilarne nagrade ili druge nagrade za višegodišnji rad;
 - (c) naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad;
 - (d) prihodi od učešća u raspodjeli dobiti i bonusa;
 - (e) naknade s odgođenom isplatom; i
 - (f) kompenzacija koju je subjekat dužan isplaćivati dok osoba ne pronađe novi posao.
156. Mjerenje ostalih dugoročnih primanja zaposlenih obično ne podliježe jednakom stepenu neizvjesnosti kao mjerenje primanja nakon prestanka radnog odnosa. Iz tog razloga, ovaj standard nalaže primjenu pojednostavljene metode računovodstvenog postupanja s ostalim dugoročnim primanjima zaposlenih. Za razliku od računovodstvenog postupanja koje se zahtijeva za primanja nakon prestanka radnog odnosa, prema ovoj metodi se ne priznaju ponovna vrednovanja u neto imovini/kapitalu.
157. Ovaj standard uključuje oborivu pretpostavku da naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad obično ne podliježu istom stepenu neizvjesnosti kao mjerne vrijednosti primanja nakon prestanka radnog odnosa. Ukoliko se ta pretpostavka pokaže netačnom, subjekat mora razmotriti da li neke od naknada plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad treba obračunati u skladu sa članovima od 57. do 154.

Priznavanje i mjerenje

158. **Pri priznavanju i mjerenju suficita ili deficita u planu ostalih dugoročnih primanja zaposlenih, subjekat je dužan primijeniti članove od 58. do 100. te članove 115, 116. i 117. On primjenjuje članove od 118. do 121. za priznavanje i mjerenje svih prava na povrat sredstava.**
159. **Kada je riječ o ostalim dugoročnim primanjima zaposlenih, subjekat je dužan priznati ukupnu neto vrijednost sljedećih iznosa u suficit ili deficit, osim u mjeri u kojoj neki drugi MRSJS nalaže ili dopušta njihovo uvrštavanje u trošak imovine:**
- (a) trošak rada (vidjeti članove od 68. do 114. i član 124A);
 - (b) neto kamate na neto obavezu (imovinu) za definirana primanja (vidjeti članove od 125. do 128); i
 - (c) ponovna vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja (vidjeti članove od 129. do 132).
160. Jedno od ostalih dugoročnih primanja zaposlenih je naknada za platu u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad. Ako visina primanja zavisi od godina radnog staža, obaveza nastaje kada se rad obavlja. Pri mjerenju te obaveze u obzir se uzima vjerovatnoća da će isplata biti potrebna, kao i dužina vremena tokom kojeg se očekuje da će isplate biti vršene. Ako je nivo primanja jednak za svakog zaposlenika s invaliditetom bez obzira na dužinu radnog staža, očekivani trošak tih primanja se priznaje kada nastupi događaj koji je prouzrokovao dugotrajnu nesposobnost za rad.

Objavljivanje

161. Iako ovaj standard ne uređuje eksplicitno objavljivanja o ostalim dugoročnim primanjima zaposlenih, ona se mogu zahtijevati drugim MRSJS-ovima. Tako, na primjer, MRSJS 20 nalaže objavljivanje primanja ključnog upravljačkog osoblja, dok MRSJS 1 zahtijeva objavljivanje troška primanja zaposlenih.

Otpremnine

162. Ovaj standard otpremnine obrađuje odvojeno od drugih primanja zaposlenih, zato što je događaj iz kojeg obaveza proizlazi prestanak radnog odnosa a ne rad zaposlenika. Otpremnine proističu bilo iz odluke subjekta da prekine radni odnos ili iz odluke zaposlenika da prihvati primanja koja mu subjekat nudi u zamjenu za prekid radnog odnosa.
163. U otpremnine ne spadaju primanja zaposlenih koja proističu iz prekida radnog odnosa na zahtjev zaposlenika koja ne uključuju nikakvu ponudu subjekta ili koja proističu iz obaveznog odlaska u penziju jer su to primanja nakon prestanka radnog odnosa. Neki subjekti isplaćuju niža primanja za prekid radnog odnosa na zahtjev zaposlenika (što je, u stvari, primanje nakon prestanka radnog odnosa) od onih za prekid radnog odnosa na zahtjev subjekta. Razlika između primanja koja se daju u slučaju

prekida radnog odnosa na zahtjev zaposlenika i viših primanja koja se daju kod prekida radnog odnosa na zahtjev subjekta predstavlja otpremninu.

164. Oblik primanja zaposlenika ne određuje da li se radi o primanju u zamjenu za rad ili u zamjenu za prekid radnog odnosa sa zaposlenikom. Otpremnine su obično jednokratne isplate, ali nekad podrazumijevaju i:
- (a) povećanje primanja nakon prestanka radnog odnosa, bilo indirektno kroz plan primanja zaposlenih ili direktno; i
 - (b) platu do kraja utvrđenog otkaznog roka, ako zaposlenik više ne obavlja rad kojim subjektu osigurava ekonomske koristi.
165. U pokazatelje da se primanje zaposlenika pruža u zamjenu za rad spada to da:
- (a) je primanje uslovljeno budućim radom (uključujući primanja koja se povećavaju daljim radom);
 - (b) se primanje osigurava u skladu s uslovima plana primanja zaposlenih.
166. Neke otpremnine se osiguravaju u skladu s uslovima postojećeg plana primanja zaposlenih. One, primjera radi, mogu biti utvrđene statutom, ugovorom o radu ili kolektivnim ugovorom ili se mogu podrazumijevati na osnovu ranije prakse subjekta da isplaćuje slična primanja. Drugi primjer bi bilo to da, ukoliko subjekat ponudi primanja dostupna u dužem roku ili ukoliko između ponude i očekivanog datuma stvarnog prestanka radnog odnosa prođe duži period, subjekat razmatra da li je uspostavio novi plan primanja zaposlenih i, prema tome, da li su primanja koja nudi u okviru tog plana otpremnine ili primanja nakon prestanka radnog odnosa. Primanja zaposlenih koja se isplaćuju prema uslovima plana primanja zaposlenih su otpremnine ako su i proistekla iz odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika i nisu uslovljena budućim obavljanjem rada.
167. Određena primanja zaposlenih se osiguravaju bez obzira na razlog odlaska zaposlenika. Isplata takvih primanja je izvjesna (uz uvažavanje svih zahtjeva u vezi sa sticanjem prava ili minimalnim radnim stažem), ali termin njihove isplate nije izvjestan. Iako se takva primanja u pojedinim jurisdikcijama opisuju kao odšteta ili novčana naknada za prekid radnog odnosa, riječ je o primanjima nakon prestanka radnog odnosa a ne o otpremninama, te ih subjekat obračunava kao primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Priznavanje

168. **Subjekt priznaje obavezu i rashod za otpremnine na raniji od sljedećih datuma:**
- (a) **datum od kojeg subjekat više ne može povući ponudu za dana primanja; ili**
 - (b) **datum na koji subjekat prizna troškove restrukturiranja koji spadaju u djelokrug MRSJS-a 19 i koji uključuju isplatu otpremnina.**
169. Za otpremnine koje se isplaćuju kao rezultat odluke zaposlenika da prihvati primanja koja mu subjekat nudi u zamjenu za prekid radnog odnosa, datum od kojeg subjekat više ne može povući ponudu za isplatu otpremnine je raniji od sljedećih datuma:
- (a) datum kada zaposlenik prihvati ponudu; ili
 - (b) datum od kojeg počne važiti neko ograničenje (kao što je zakonsko, regulatorno, ugovorno ili drugo ograničenje) mogućnosti subjekta da povuče ponudu. To će biti trenutak kada se ponuda iznese, ako u tom trenutku već postoji ograničenje.
170. Za otpremnine koje se isplaćuju kao rezultat odluke subjekta o prekidu radnog odnosa zaposlenika, subjekat svoju ponudu više ne može povući onda kada svim zaposlenicima na koje se to odnosi saopšti svoj plan o prekidanju radnih odnosa koji ispunjava sve sljedeće kriterije:
- (a) radnje potrebne za dovršenje plana ukazuju da nije vjerovatno da će se plan značajnije mijenjati;
 - (b) planom se utvrđuje broj zaposlenika čiji radni odnos prestaje, sa klasifikacijom njihovih radnih mjesta ili funkcija i lokacija (ali u planu ne mora biti naveden svaki pojedinačni zaposlenik poimenice) i očekivani datum dovršenja plana;
 - (c) planom su otpremnine koje će zaposlenici primiti dovoljno precizno određene da zaposlenici mogu utvrditi vrstu i iznos primanja koja će primiti po prestanku radnog odnosa.
171. Kada priznaje otpremnine, subjekat će možda također morati obračunati i izmjene plana ili smanjenje drugih primanja zaposlenih (vidjeti član 105).

Mjerenje

172. Subjekt je dužan mjeriti otpremnine kod prvog priznavanja i mjeriti i priznavati naknadne izmjene u skladu s vrstom primanja zaposlenih, uz uslov da, ako otpremnine predstavljaju povećanje primanja nakon prestanka radnog odnosa, subjekt primjenjuje zahtjeve za primanja nakon prestanka radnog odnosa. U suprotnom:
- (a) ako se izmirenje cijelog iznosa otpremnina očekuje u roku dvanaest (12) mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda u kojem je otpremnina priznata, subjekt primjenjuje zahtjeve koji se tiču kratkoročnih primanja zaposlenih;
 - (b) ako se izmirenje cijelog iznosa otpremnina ne očekuje u roku dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda, subjekt primjenjuje zahtjeve za ostala dugoročna primanja zaposlenih.
173. S obzirom da se otpremnine ne daju u zamjenu za rad, članovi od 72. do 76. koji se odnose na pripisivanje primanja periodima rada se ne primjenjuju.

Objavljivanje

174. Iako ovaj standard ne uređuje eksplicitno objavljivanja o otpremninama, ona se mogu zahtijevati drugim MRSJS-ovima. Tako, na primjer, MRSJS 20 nalaže objavljivanje otpremnina ključnog upravljačkog osoblja, dok MRSJS 1 zahtijeva objavljivanje troška primanja zaposlenih.

Prijelazne odredbe

175. Subjekt je ovaj standard dužan primjenjivati retroaktivno, u skladu sa MRSJS-om 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*, osim što:
- (a) ne mora usklađivati knjigovodstvenu vrijednost imovine koja nije obuhvaćena djelokrugom ovog standarda za promjene troškova primanja zaposlenih koji su uvršteni u tu knjigovodstvenu vrijednost prije datuma prve primjene. Datum prve primjene je početak najranijeg prethodnog perioda prezentiranog u prvim financijskim izvještajima subjekta u skladu s ovim standardom;
 - (b) u financijskim izvještajima za periode koji počinju prije 1. januara/siječnja 2018. godine, ne mora prezentirati uporedive informacije za objavljivanja koja član 147. zahtijeva u odnosu na osjetljivost obaveze za definirana primanja.

Datum stupanja na snagu

176. Subjekt mora primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Ako ovaj standard primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018. godine, subjekt je dužan objaviti tu činjenicu.
- 176A. *Unapređenjima MRSJS-ova za 2018. godinu*, izdanim u oktobru/listopadu 2018., izvršene su izmjene i dopune članova 59, 101, 122, 125, 127, 128. i 159, te uvedeni članovi 103A, 124A. i 125A. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na svaku promjenu, smanjenje ili izmirenje plana koji se dese na početku ili nakon početka prvog godišnjeg izvještajnog perioda koji počinje na ili nakon 1. januara/siječnja 2019. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene i dopune primijeni ranije, subjekt mora objaviti tu činjenicu.
- 176B. *Unapređenjima MRSJS-ova za 2021. godinu*, izdanim u januaru/siječnju 2022., izvršene su izmjene i dopune članova 3. i 4. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene i dopune na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena.
177. Kada subjekt usvoji računovodstvo prema MRSJS-ovima na obračunskoj osnovi, kako je definirano MRSJS-om 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS-ova)*, za financijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS-ova.

Povlačenje iz upotrebe i zamjena MRSJS-a 25 (izdanja iz 2008. godine)

178. Ovaj standard zamjenjuje MRSJS 25 *Primanja zaposlenih* (izdanje iz 2008. godine). MRSJS 25 se nastavlja primjenjivati sve dok se ne počne primjenjivati ili stupi na snagu MRSJS 39, koje god od toga se desi ranije.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS-a 39.

Pokazni primjer za član 19. Računovodstveno prikazivanje plana isplate bonusa zasnovanih na radnim učincima

UP1. Prema planu isplate bonusa zasnovanih na radnim učincima, državna štamparija je dužna određeni dio svog suficita za danu godinu isplatiti zaposlenicima koji ostvare unaprijed određene radne učinke i rade tokom cijele te godine, to jeste, obnašaju danu funkciju i prvog i posljednjeg dana izvještajnog perioda. Ako ni jedan zaposlenik ne napusti subjekat tokom predmetne godine, na ukupne isplate bonusa za tu godinu će otpadati tri 3% stvarnog suficita. Subjekat procjenjuje da će se zbog odliva radnika taj iznos smanjiti na 2,5% suficita.

Subjekat priznaje obavezu i rashod u visini od 2,5% stvarnog suficita.

Pokazni primjer za član 37. Računovodstveno prikazivanje plana za više poslodavaca

UP2. Zajedno sa sličnim subjektima iz Države X, Jedinica lokalne samouprave A učestvuje u planu definiranih primanja za više poslodavaca. S obzirom da plan subjekte koji učestvuju u njemu izlaže aktuarskim rizicima povezanim sa trenutnim i bivšim zaposlenicima drugih jedinica lokalne samouprave koje učestvuju u planu, nema dosljedne i pouzdane osnove za raspoređivanje obaveze, imovine plana i troška na individualne jedinice lokalne samouprave koje učestvuju u planu. Jedinica lokalne samouprave A, stoga, plan obračunava kao da se radi o planu definiranih doprinosa. Procjena vrijednosti sredstava za financiranje plana, koja nije izrađena na osnovu pretpostavki koje su kompatibilne sa zahtjevima ovog standarda, pokazuje deficit od 480 miliona n.j.^(a) u planu. Plan je, obavezujućim sporazumom, sa poslodavcima koji učestvuju u njemu dogovorio vremenski raspored uplate doprinosa kojim će se deficit eliminirati tokom narednih pet (5) godina. Ukupni iznos doprinosa Jedinice lokalne samouprave A, prema tom sporazumu, iznosi 40 miliona n.j.

Subjekat priznaje obavezu po osnovu doprinosa usklađenu za vremensku vrijednost novca te u istom iznosu iskazuje rashod u suficit ili deficit.

(a) U ovom standardu, novčani iznosi su izraženi u novčanim jedinicama (skr. n.j.).

Pokazni primjer za član 70. Metoda projicirane kreditne jedinice

UP3. Nakon prestanka radnog odnosa treba isplatiti jednokratni iznos u vrijednosti 1% posljednje plate za svaku godinu radnog staža. Plata u prvoj godini iznosi 10.000 n.j. i pretpostavlja se da će se svake godine povećavati za po 7% (složeni kamatni račun). Koristi se diskontna stopa od 10% godišnje. Tabela u nastavku teksta prikazuje kako se izračunava obaveza za zaposlenika koji se očekuje da napusti subjekat na kraju pete godine, pod uslovom da se ne promijene aktuarske pretpostavke. Zbog pojednostavljivanja, u primjer nisu uvrštena dodatna usklađivanja potrebna da se odrazi vjerovatnoća da će zaposlenik napustiti subjekat na raniji ili kasniji datum.

Godina	1.	2.	3.	4.	5.
<i>Primanje se pripisuje:</i>					
– prethodnim godinama	0	131	262	393	524
– tekućoj godini (1% posljednje plate)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– tekućoj i prethodnim godinama	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Godina	1.	2.	3.	4.	5.
Početni saldo obaveze	–	89	196	324	476
Kamata od 10%	–	9	20	33	48
Trošak tekućeg rada	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Zaključni saldo obaveze	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Bilješke:

1. Početni saldo obaveze je sadašnja vrijednost primanja pripisanih prethodnim godinama.
2. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost primanja pripisanih tekućoj godini.
3. Zaključni saldo obaveze je sadašnja vrijednost primanja pripisanih tekućoj i prethodnim godinama.

Pokazni primjer za član 73. Pripisivanje primanja godinama radnog staža

UP4. Prema planu definiranih primanja, za svaku godinu radnog staža se nakon odlaska u penziju isplaćuje jednokratni iznos primanja od 100 n.j.

Primanje od 100 n.j. pripisuje se svakoj godini. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost od 100 n.j. Sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost od 100 n.j. pomnožena s brojem godina radnog staža do kraja izvještajnog perioda.

Ako se isplata primanja mora izvršiti neposredno nakon što zaposlenik napusti subjekat, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja određuju se prema datumu očekivanog odlaska zaposlenika. Prema tome, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja su, zbog efekta diskontiranja, manji od iznosa koji bi bili utvrđeni da je zaposlenik otišao na kraju izvještajnog perioda.

UP5. Planom je predviđena mjesečna penzija u visini 0,2% posljednje plate za svaku godinu radnog staža. Penzija se isplaćuje od navršene 65. godine starosti.

Primanje jednako sadašnjoj vrijednosti, na očekivani datum penzionisanja, mjesečne penzije u visini 0,2% procijenjene posljednje plate koje se treba isplaćivati od očekivanog datuma penzionisanja do očekivanog datuma smrti zaposlenog pripisuje se svakoj godini radnog staža. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost tog primanja. Sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost mjesečnih penzija u visini 0,2% posljednje plate pomnožena s brojem godina radnog staža do kraja izvještajnog perioda. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obaveze za definirana primanja se diskontiraju jer isplata penzija počinje od navršene 65. godine starosti.

Pokazni primjer za član 74. Stečena i nestečena primanja

UP6. Iz plana se isplaćuje primanje od 100 n.j. za svaku godinu radnog staža. Pravo na primanje se stiče nakon deset godina staža.

Primanje od 100 n.j. se pripisuje svakoj godini. U svakoj od prvih deset godina, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obaveze odražavaju vjerovatnoću da zaposlenik neće obavezno napuniti deset godina radnog staža.

UP7. Iz plana se isplaćuje primanje od 100 n.j. za svaku godinu radnog staža, osim za rad prije navršenih 25 godina starosti. Pravo na primanja se stiče odmah.

Radu prije 25. godine starosti se ne pripisuje nikakvo primanje jer se radom prije tog datuma ne stiče pravo na primanja (uslovna ili bezuslovna). Primanje od 100 n.j. se pripisuje svakoj narednoj godini.

Pokazni primjeri za član 75. Pripisivanje primanja računovodstvenim periodima

- UP8. Iz plana se isplaćuje jednokratno primanje od 1.000 n.j. koje se stiče nakon deset godina radnog staža. Planom nisu predviđena nikakva dalja primanja za naknadni rad.

Primanje od 100 n.j. (1.000 n.j. podijeljeno sa 10) se pripisuje svakoj od prvih deset godina. Trošak tekućeg rada u svakoj od prvih deset godina odražava vjerovatnoću da zaposlenik možda neće ostvariti deset godina radnog staža. Narednim godinama se ne pripisuje nikakvo primanje.

- UP9. Iz plana se isplaćuje jednokratni iznos otpremnine od 2.000 n.j. za odlazak u penziju za sve zaposlene koji su u dobi od 55 godina još uvijek u radnom odnosu i imaju preko dvadeset godina radnog staža, odnosno koji su u dobi od 65 godina još uvijek u radnom odnosu bez obzira na dužinu radnog staža.

Zaposlenici koji su se zaposlili prije 35. godine starosti radom stiču pravo na primanja predviđena planom tek kada napune 35. godina starosti (zaposlenik može napustiti posao u 30. i vratiti se na njega u 33. godini a da to ne utiče na iznos primanja niti na rokove za njihovu isplatu). Takva primanja su uslovljena nastavkom rada. Pored toga, rad nakon 55. godine života neće dovesti do značajnog iznosa daljih primanja. Za opisane zaposlenike, subjekat pripisuje primanje od 100 n.j. (2.000 n.j. podijeljeno s 20) svakoj godini od 35. do 55. godine njihovog života.

Za zaposlenike koji se zaposle između 35. i 45. godine života, rad duži od dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljih primanja. Za njih, subjekat pripisuje primanje od 100 n.j. (2.000 n.j. podijeljeno s 20) svakoj od prvih dvadeset godina.

Za zaposlenike koji se zaposle u 55. godini života, rad duži od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljih primanja. Za te zaposlenike, subjekat pripisuje primanje od 200 n.j. (2.000 n.j. podijeljeno s 10) svakoj od prvih deset godina.

Za sve zaposlenike, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obaveze odražavaju vjerovatnoću da zaposlenik neće obavezno ostvariti potrebni radni staž.

- UP10. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa nadoknađuje se 40% troškova zdravstvene zaštite zaposlenika nakon prestanka njegovog/njenog zaposlenja ako zaposlenik napusti posao nakon više od deset a manje od dvadeset godina radnog staža, odnosno 50% navedenih troškova ako zaposlenik napusti posao poslije dvadeset ili više godina radnog staža.

U skladu sa formulom za obračun primanja iz plana, subjekat pripisuje 4% sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite (40% podijeljeno s 10) svakoj od prvih deset godina i 1% (10% podijeljeno s 10) svakoj od narednih deset godina. Trošak tekućeg rada u svakoj godini odražava vjerovatnoću da zaposlenik možda neće steći radni staž potreban za ostvarivanje dijela ili cijelog iznosa primanja. Za zaposlenike za koje se očekuje da će napustiti posao u toku prvih deset godina se ne pripisuju nikakva primanja.

- UP11. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa nadoknađuje se 10% troškova zdravstvene zaštite zaposlenika nakon prestanka njegovog/njenog zaposlenja ako zaposlenik napusti posao nakon više od deset a manje od dvadeset godina radnog staža, odnosno 50% navedenih troškova ako zaposlenik napusti posao poslije dvadeset ili više godina radnog staža.

Rad u kasnijim godinama će dovesti do značajno višeg nivoa primanja nego u početnim godinama. U skladu s tim, za zaposlenike za koje se očekuje da napuste posao nakon dvadeset ili više godina, subjekat primanja pripisuje na pravolinijskoj osnovi prema članu 73. Rad nakon dvadesete godine radnog staža neće dovesti do značajnog iznosa daljih primanja. Prema tome, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih dvadeset godina je 2,5% sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite (50% podijeljeno s 20).

Za zaposlenike za koje se očekuje da napuste posao nakon desete a prije dvadesete godine radnog staža, primanja koja se pripisuje svakoj od prvih deset godina iznose 1% sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite. Za njih se ne pripisuje nikakvo primanje radu između kraja desete godine i datuma kada se procjenjuje da će napustiti posao.

Za zaposlenike za koje se očekuje da će napustiti posao u toku prvih deset godina se ne pripisuju nikakva primanja.

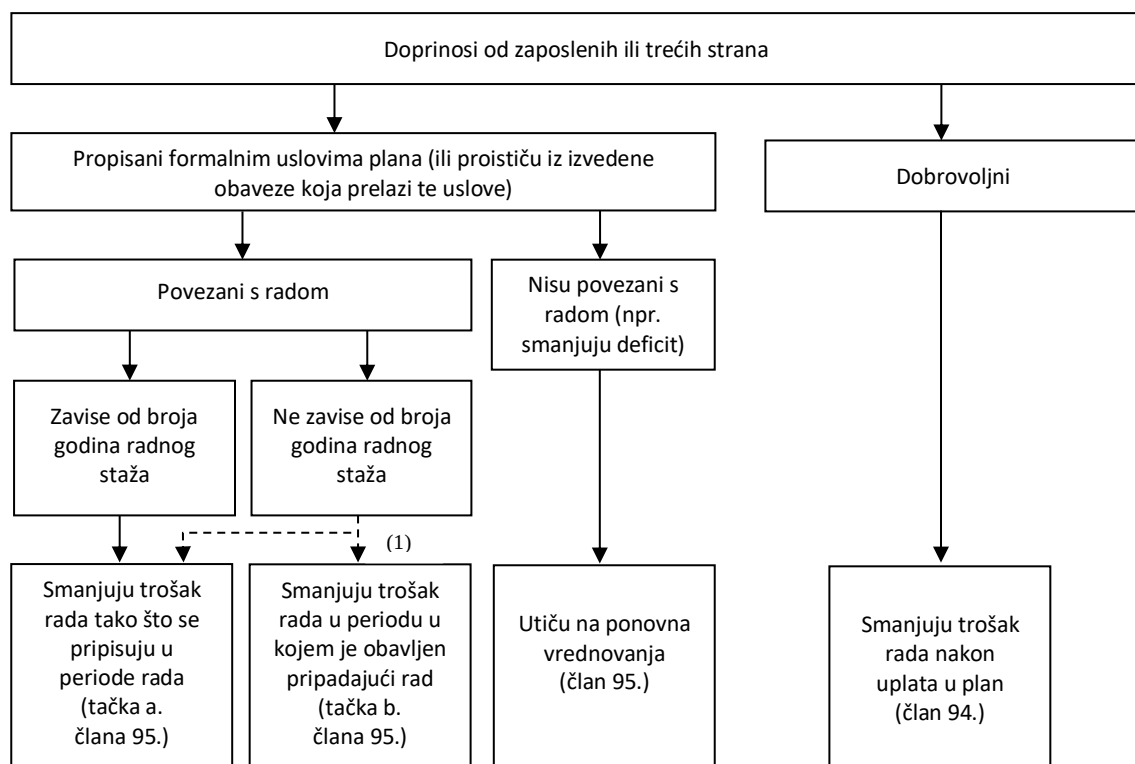
Pokazni primjer za član 76. Pripisivanje primanja računovodstvenim periodima

- UP12. Zaposleni imaju pravo na primanje u visini 3% posljednje plate za svaku godinu radnog staža prije 55. godine starosti.

Primanje u visini 3% procijenjene posljednje plate se pripisuje svakoj godini do 55. godine starosti. Od tog datuma, dalji rad zaposlenika neće dovesti do značajnog iznosa daljih primanja u okviru plana. Nikakvo primanje se ne pripisuje za rad nakon navedene starosti.

Pokazni primjer za članove 94. i 95. Doprinosi od zaposlenih ili trećih strana

- UP13. Dijagramskim prikazom u nastavku teksta se ilustriraju računovodstveni zahtjevi za doprinose od zaposlenih ili trećih strana.



(1) Isprekidana linija znači da subjekat može odabrati bilo koji vid računovodstvenog postupanja.

Pokazni primjer za članove od 162. do 173. Otpremnine

UP14. Činjenično stanje

Kao rezultat nedavnog stjecanja, subjekat planira zatvoriti fabriku za deset mjeseci i tada prekinuti radni odnos sa svim preostalim radnicima. S obzirom da mu treba ekspertiza radnika fabrike da bi izvršio određene ugovore, subjekat objavljuje plan otpuštanja opisan u nastavku teksta.

Svaki zaposlenik koji ostane i radi do zatvaranja fabrike s datumom prestanka radnog odnosa će primiti novčanu isplatu od 30.000 n.j. dok će zaposlenicima koji odu prije zatvaranja fabrike biti isplaćeno po 10.000 n.j.

Fabrika ima 120 zaposlenih. U trenutku objavljivanja plana otpuštanja, subjekat očekuje da će 20 zaposlenika otići prije zatvaranja fabrike. U skladu s tim, ukupni očekivani odliv novca prema planu iznosi 3.200.000 n.j. (to jeste, 20×10.000 n.j. + 100×30.000 n.j.). Kako to nalaže član 163, subjekat primanja koja se daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa obračunava kao otpremnine a primanja koja se isplaćuju u zamjenu za rad kao kratkoročna primanja zaposlenih.

Otpremnine

Primanje koje se daje u zamjenu za prestanak radnog odnosa iznosi 10.000 n.j. To je iznos koji bi subjekat morao platiti za prestanak radnog odnosa, bez obzira da li zaposlenici ostanu i rade do zatvaranja fabrike ili odu prije toga. Iako zaposlenici imaju pravo otići i prije zatvaranja fabrike, prekid radnog odnosa za sve zaposlenike je posljedica odluke subjekta da zatvori fabriku i raskine ugovore o radu (to jeste, svi zaposleni prestaju raditi kada se zatvori fabrika). U skladu s tim, subjekat priznaje obavezu za otpremnine predviđene planom primanja zaposlenih u iznosu od 1.200.000 n.j. (to jeste, 120×10.000 n.j.) na datum objave plana otpuštanja radnika ili na datum kada prizna troškove restrukturiranja povezane sa zatvaranjem fabrike, koji god od njih pada ranije.

Primanja koja se isplaćuju u zamjenu za rad

Inkrementalna primanja koja će zaposlenici primiti ako nastave raditi svih deset mjeseci daju se u zamjenu za njihov rad u tom periodu. Subjekt ih obračunava kao kratkoročna primanja zaposlenih jer očekuje da će ih izmiriti u roku dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog perioda. U ovom primjeru nije potrebno vršiti diskontiranje, tako da se za svaki mjesec rada u desetomjesečnom periodu priznaje rashod od 200.000 n.j. (tačnije, $2.000.000$ n.j. $\div 10$), uz odgovarajuće povećanje knjigovodstvene vrijednosti obaveze.

Izmjene i dopune drugih MRSJS-ova

[Brisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka *prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS-a 39.*

Cilj

- OZ1. MRSJS 25 *Primanja zaposlenih* (izdanje iz 2008. godine) je najvećim dijelom izrađen na osnovu međunarodnog računovodstvenog standarda (skr. MRS-a) 19 *Primanja zaposlenih* (izdanja iz 2004.) Odbora za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/. IASB je izvršio više izmjena i dopuna MRS-a 19 u periodu 2011-2015. godina.
- OZ2. U funkciji ažuriranja MRSJS-a 25, *IPSASB* je izvršio ograničene izmjene tog standarda kako bi ga uskladio sa izmjenama i dopunama MRS-a 19. Odlučili su da ne diraju zahtjeve MRSJS-a 25 koji su ograničeni na javni sektor, osim onih u dijelu tog standarda koji se bavio složenim programima socijalnog osiguranja (vidjeti članove OZ5. i OZ6. u nastavku teksta).
- OZ3. U januaru/siječnju 2016. godine, *IPSASB* je izdao Prednacr br. 59 *Izmjene i dopune MRSJS-a 25 Primanja zaposlenih*. U tom prednacrtu su predloženi amandmani da bi se standard uskladio sa MRS-om 19, kojima je izvršen veliki broj izmjena i dopuna teksta MRSJS-a 25. Kako je u više komentara na prednacr izražena rezerva u odnosu na obim tih izmjena za koji se smatralo da umanjuje razumljivost standarda, *IPSASB* je odlučio izdati novi MRSJS 39 *Primanja zaposlenih* umjesto izmijenjenog MRSJS-a 25 da bi olakšao posao autorima financijskih izvještaja.
- OZ4. Ove Osnove za donošenje zaključaka daju rezime razmatranja *IPSASB*-a kod donošenja zaključaka iz MRSJS-a 39 *Primanja zaposlenih*. Pored dijelova koji se odnose na složene programe socijalnog osiguranja, u Osnovama za donošenje zaključaka se izdvajaju samo one oblasti u kojima MRSJS 39 odstupa od osnovnih zahtjeva MRS-a 19 (uključujući sve njegove izmjene i dopune od 2011. naovamo) ili u kojima je *IPSASB* razmatrao mogućnost takvih odstupanja.

Složeni programi socijalnog osiguranja

- OZ5. Kao što se dalo vidjeti iz Prednacrta br. 59, *IPSASB* je razmatrao mogućnost da izostavi dio koji se tiče složenih programa socijalnog osiguranja jer nisu imali saznanja o tome da je ikada korišten u bilo kojoj jurisdikciji te su eksplicitno tražili komentare u odnosu na to pitanje.
- OZ6. Ni u jednom od odgovora na Prednacr br. 59 nije identificirana jurisdikcija u kojoj su subjekti primjenjivali predmetne zahtjeve i u većini komentara je podržano brisanje dijela o složenim programima socijalnog osiguranja iz standarda. S obzirom da nisu našli nove uvjerljive razloge da zadrže upitni dio teksta, *IPSASB* se odlučio da ga ne uvrštava u MRSJS 39.

Državni planovi

- OZ7. U ovom standardu je zadržan zahtjev MRS-a 19 da subjekti s državnim planovima računovodstveno postupaju na isti način kao i sa planovima za više poslodavaca. *IPSASB* je zaključio da je u odnosu na to pitanje potrebno uvrstiti dodatne komentare kako bi se pojasnio pristup subjekata javnog sektora obračunavanju državnih planova, kao što je napravljeno i u MRSJS-u 25. U članu 47. se navodi oboriva pretpostavka da će subjekti koji imaju kontrolu državne planove okarakterizirati kao planove definiranih primanja. Samo u slučajevima kada se ta pretpostavka pokaže netačnom, državni plan se može obračunati kao plan definiranih doprinosa.

Planovi definiranih primanja u kojima učestvuju subjekti pod zajedničkom kontrolom

- OZ8. U javnom sektoru će vjerovatno biti mnogo primjera učešća subjekata pod zajedničkom kontrolom u planovima definiranih primanja. MRS 19 se osvrće na planove definiranih primanja u sklopu kojih subjekti pod zajedničkom kontrolom dijele rizike. *IPSASB* je zahtjeve MRS-a 19 smatrao primjerenim i za javni sektor. Oni su smatrali i to da, kao što je bilo napravljeno u MRSJS-u 25, i ovdje treba podcrtati da, osim kada se pojedinačni subjekat za neto trošak definiranih primanja cijelog plana tereti po osnovu nekog ugovora, obavezujućeg sporazuma ili službene politike, nije primjereno da kontrolirani subjekti takve planove obračunavaju kao planove definiranih primanja. Tačnije, u takvim slučajevima, subjekat koji ima kontrolu bi dane planove trebao obračunavati kao planove definiranih primanja u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Kontrolirani subjekti su ih dužni (a) obračunati kao planove definiranih doprinosa, (b) navesti subjekat koji ima kontrolu i (c) objaviti da subjekat koji ima kontrolu planove obračunava kao planove definiranih primanja u svojim konsolidiranim financijskim izvještajima. Ovaj stav je odražen u članu 42. Pored toga, kontrolirani subjekti su dužni vršiti i objavljivanja iz člana 151.

Diskontne stope

- OZ9. MRS 19 nalaže primjenu diskontne stope zasnovane na tržišnim prinosima od visokokvalitetnih korporativnih obveznica na kraju izvještajnog perioda. *IPSASB* je smatrao da bi diskontna stopa trebala odražavati vremensku vrijednost novca i da samim subjektima treba prepustiti da odrede stopu kojom se najbolje postiže taj cilj, kao što je bilo napravljeno i u MRSJS-u 25. *IPSASB* je vjerovao da bi se vremenska vrijednost novca najbolje odrazila pozivanjem na tržišne prinose od državnih obveznica, visokokvalitetnih korporativnih obveznica ili nekog drugog financijskog instrumenta. Nije predviđeno da diskontna stopa koja se koristi uključuje rizike povezane s obavezama za definirana primanja niti kreditni rizik svojstven danom subjektu. Tačka (d) člana 141. propisuje dodatni zahtjev u pogledu objavljivanja kojim će se korisnici informirati o korištenoj osnovi za utvrđivanje diskontne stope.
- OZ10. *IPSASB* je razmatrao da li uvrstiti uputstva kako bi subjektima koji posluju u jurisdikcijama gdje nema ni velikog tržišta za državne dionice ni velikog tržišta za visokokvalitetne korporativne obveznice pomogao da odrede diskontu stopu koja će odražavati vremensku vrijednost novca. Oni su svjesni da subjektima koji posluju u takvim jurisdikcijama vjerovatno neće biti lako da odrede odgovarajuću diskontnu stopu i da su takvi subjekti u postupku prelaska ili su nedavno prešli na računovodstvo na obračunskoj osnovi. Ipak, *IPSASB* je zaključio da se to pitanje ne tiče samo javnog sektora i da nema jasnih razloga svojstvenih javnom sektoru za uvrštavanje takvih uputstava ovdje.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih: Naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad

- OZ11. MRS 19 uvrštava naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad u primjere „ostalih dugoročnih primanja zaposlenih“. Konkretno, on navodi da „mjerjenje ostalih dugoročnih primanja zaposlenih obično nije podložno jednakom stepenu neizvjesnosti kao mjerjenje primanja nakon prestanka radnog odnosa“. U javnom sektoru, naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad na određenim poslovima, poput oružanih snaga, mogu predstavljati veoma značajnu financijsku stavku a aktuarski dobici ili gubici povezani s njima biti izuzetno promjenjivi.
- OZ12. Iz navedenih razloga, u MRSJS-u 39 je zadržana oboriva pretpostavka iz MRSJS-a 25 da naknade plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad obično nisu podložne jednakom stepenu neizvjesnosti kao mjerne vrijednosti primanja nakon prestanka radnog odnosa. U slučajevima kada se ta pretpostavka pokaže netačnom, subjekat mora razmotriti da li neke ili sve naknade plate za dugotrajnu nesposobnost za rad treba obračunati u skladu sa zahtjevima koji se odnose na primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih: Kompenzacija koju izvještajni subjekat plaća sve dok osoba ne pronađe novi posao

- OZ13. Iako ne smatraju vjerovatnim da takve situacije budu česta pojava, *IPSASB* je uvažio mogućnost da izvještajni subjekat ima ugovornu obavezu isplaćivati kompenzaciju koja nije otpremnina svom bivšem zaposleniku sve dok taj zaposlenik ne pronađe novi posao. U skladu s tim, popis dugoročnih primanja iz člana 155. je izmijenjen kako bi uključivao i takve slučajeve, kao što je bilo napravljeno i u MRSJS-u 25.

Ponovna vrednovanja

- OZ14. Prema MRS-u 19 (u izdanju izmijenjenom i dopunjenom 2011. godine), ponovna vrednovanja neto definirane obaveze (imovine) se trebaju priznati u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti a ne u dobiti, odnosno gubitku. *IPSASB* je konstatirao da se „ostala sveobuhvatna dobit“ uopće ne spominje u *Konceptualnom okviru za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora* a taj pojam nije definiran ni u MRSJS-u 1 *Prezentacija financijskih izvještaja*. Oni su smatrali da bi priznavanje ponovnih vrednovanja u neto imovini/kapitalu imalo isti računovodstveni ishod kao i kod MRS-a 19 u smislu da se ne bi odražavalo na suficit ili deficit kroz komponente troška definiranih primanja koje imaju drugačije vrijednosti predviđanja. U skladu s tim, *IPSASB* je odlučio da ponovna vrednovanja treba priznavati u neto imovini/kapitalu a ne u suficitu ili deficitu.
- OZ15. *IPSASB* je konstatirao da se članom 45. MRSJS-a 1 od subjekata zahtijeva da u financijskim izvještajima zasebno prezentiraju svaku značajnu klasu sličnih stavki. Stavke različite prirode ili funkcije se moraju prezentirati odvojeno, osim kada nisu značajne. U skladu s tim, *IPSASB* je smatrao da bi se moglo pokazati neophodnim zasebno prezentirati ponovna vrednovanja primanja nakon prestanka radnog odnosa u izvještaju o promjenama u neto imovini/kapitalu ukoliko su značajna.

Zahtjevi iz Priručnika o statistici državnih financija

- OZ16. *IPSASB* je razmatrao zahtjeve iz *Priručnika o prikazivanju statistike državnih financija* (u daljem tekstu: *Priručnik o SDF-u*) u pogledu klasifikacije, prezentacije, priznavanja, mjerenja i objavljivanja primanja zaposlenih i prepoznali su određene razlike između njih i kako izmijenjenog MRS-a 19 tako i MRSJS-a 39.
- OZ17. *Priručnik o SDF-u* ne predviđa primjenu pristupa zasnovanog na neto kamatama već, radije, da se prinosi od imovine fonda i kamate na obaveze fonda priznaju prema ekonomskoj prirodi tih prihoda i rashoda. Prema *Priručniku o SDF-u*, prihod od imovine i povećanje obaveze po osnovu potraživanja za primanjima zbog protoka vremena se potom unose u „rashod za imovinu na ime raspodjela prinosa od ulaganja“. MRSJS 39 predviđa da je jednake stavke prikažu u suficitu ili deficitu.

- OZ18. Kada je riječ o nezavisnim fondovima koji se priznaju izvan konta poslodavca, *Priručnik o SDF-u* priznaje potraživanja penzionih fondova od upravitelja fondova u odnosu na sve deficite fonda u određenim okolnostima. U takvim slučajevima, *Priručnik* ne zahtijeva da se, pri priznavanju takvih potraživanja, u kontima poslodavaca priznaje i rashod za kamate nastao zbog protoka vremena.
- OZ19. Prema *Priručniku o SDF-u*, imovina plana se u pravilu mjeri po istoj osnovi kao i druga imovina, što je obično tržišna vrijednost. Prema tome, za razliku od MRSJS-a 39, nije potrebno vršiti dodatna izračunavanja da se diskontna stopa uvrsti u imovinu plana kao cjeline kako bi se mogla procijeniti sadašnja vrijednost. Ipak, postoji određena imovina za koju *Priručnik o SDF-u* predviđa da se ne mjeri po tržišnoj vrijednosti, što može dovesti do razlika u mjernim vrijednostima između MRSJS-a 39 i *Priručnika* (tako se, primjera radi, zajmovi prema *Priručniku* mjere po nominalnoj vrijednosti a prema MRSJS-ovima po amortiziranom trošku).
- OZ20. *Priručnik o SDF-u* predviđa da se sve promjene količine ili vrijednosti imovine koje nisu proistekle iz transakcija evidentiraju u Izvještaju o drugim ekonomskim tokovima, što uključuje i efekat protoka vremena. Prema tom *Priručniku*, penzioni fond evidentira samo stvarni prihod od transakcija, kao što su kamate, dividende i najamnina u Izvještaj o poslovanju.
- OZ21. *Priručnik o SDF-u* ne dijeli primanja zaposlenih na kratkoročna i dugoročna i ne propisuje konkretna objavljivanja o primanjima zaposlenih, osim zahtjeva *Sistema državnih računa iz 2008. godine* da se u informacije o socijalnom osiguranju uvrsti dodatna tabela za programe penzionog osiguranja.
- OZ22. *IPSASB* je zaključio da opisane razlike proističu iz različitih ciljeva prezentacije i okvira za prezentaciju u MRSJS-ovima i statistici državnih financija. Kako one nisu svojstvene javnom sektoru, nije bilo razloga da se odstupi od MRS-a 19.

Izmjene MRSJS-a 39 proistekle iz Unapređenja MRSJS-ova za 2018. godinu

- OZ23. *IPSASB* je prošao kroz izmjene i dopune MRS-a 19 *Primanja zaposlenih*, uvrštene u dokument *Izmjene, ograničenja ili izmirenja* (izmjene i dopune MRS-a 19), koji je *IASB-e* izdao u februaru/veljači 2018. godine, kao i kroz razloge iz kojih se *IASB* odlučio na te amandmane kako su dani u Osnovama za donošenje zaključaka, i generalno se složio da ne postoje razlozi svojstveni javnom sektoru da se ne usvoje ti amandmani.

Izmjene MRSJS-a 39 proistekle iz Unapređenja MRSJS-ova za 2021. godinu

- OZ24. Dionici su primijetili da iz pojma „složeni programi socijalnog osiguranja“ treba izostaviti riječ „složeni“ jer definicija složenih programa socijalnog osiguranja prema MRSJS-ovima i zahtjevi koji se odnose na takve programe nisu uvršteni u završno izdanje MRSJS-a 39 (vidjeti članove OZ5. i OZ6.). *IPSASB* se složio s tim i odlučili su članove 3. i 4. MRSJS-a 39 izmijeniti kroz *Unapređenja MRSJS-ova za 2021. godinu*.

Poređenje s MRS-om 19

MRSJS 39 je najvećim dijelom izrađen na osnovu MRS-a 19 (izvorno izdanog 2011., uključujući sve njegove izmjene i dopune izvršene do 31. decembra/prosinca 2018. godine). U nastavku teksta su dane glavne razlike između MRSJS-a 39 i MRS-a 19.

MRSJS 39 daje dodatna uputstva o planovima isplata bonusa u javnom sektoru.

- Za diskontiranje obaveza nakon prestanka radnog odnosa, MRS 19 subjektima nalaže da koriste diskontnu stopu zasnovanu na prinosima od visokokvalitetnih korporativnih obveznica koji su izraženi u istoj valuti i imaju isti procijenjeni rok dospijevanja kao i obaveze za primanja nakon prestanka radnog odnosa. S druge strane, MRSJS 39 nalaže subjektima da koriste stopu koja održava vremensku vrijednost novca, kao i to da objave osnovu koju su koristili za određivanje diskontne stope.
- U MRSJS-u 39 se navodi oboriva pretpostavka da plaćanja naknada plate u slučaju dugotrajne nesposobnosti za rad obično nisu podložna jednakom stepenu neizvjesnosti kao mjerne vrijednosti primanja nakon prestanka radnog odnosa. U slučajevima kada se ta pretpostavka pokaže netačnom, subjekat mora razmotriti da li neke ili sve naknade za dugotrajnu nesposobnost za rad treba obračunati na isti način kao i primanja nakon prestanka radnog odnosa. U MRS-u 19 nema takve oborive pretpostavke.
- U skladu sa MRSJS-om 39, ponovna vrednovanja neto obaveze (imovine) za definirana primanja se priznaju u neto imovini/kapitalu, dok se prema MRS-u 19 priznaju u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.
- MRSJS 39 se, u određenim slučajevima, služi drugačijom terminologijom od MRS-a 19. Najznačajniji primjeri toga su upotreba pojmova „prihod“, „subjekat koji ima kontrolu“ i „kontrolirani subjekat“, čiji ekvivalenti u MRS-u 19 su „dohodak“, „matrica“ i „zavisno društvo“.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 39 *Primanja zaposlenih* dan je u članovima od 1. do 178. Svi članovi imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 39 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 39 Primanja zaposlenih, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u septembru 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 39 Primanja zaposlenih, izdanje 2022. godina*, razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 39 Primanja zaposlenih, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 39 Primanja zaposlenih, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 39 Primanja zaposlenih, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 39 Employee Benefits 2022. Edition*.
ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC-a putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7