

## МРС-ЈС 25 – ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

### Саопштење

Овај Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) састављен је првенствено у складу са Међународним рачуноводственим стандардом (IAS) 19 (ревидираним 2004. године) “Примања запослених” који је објавио Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде (IASB). Делови IAS 19 су објављени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC), уз одобрење Фондације за Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS). Одобрени текст Међународног стандарда за финансијско извештавање (IFRS) је текст који је објавио IASB на енглеском језику и копије се могу директно добити од Издавачког одељења IASB, на следећој адреси:

IASB Publications Department 30, First Floor, Cannon Street  
London EC4M 6XH United Kingdom.

E-mail: [publications@ifrs.org.uk](mailto:publications@ifrs.org.uk)  
Интернет адреса: <http://www.ifrs.org.uk>

За IFRS, IAS, нацрте за излагање и друге публикације IASC и IASB ауторско право има Фондација IFRS. „IFRS“ “IAS”, “IASB”, “IASC”, “Фондација IFRS” и “Међународни рачуноводствени стандарди” су заштитни знак Фондације IFRS и не смеју се користити без одобрења Фондације IFRS.

## МРС-ЈС 25 - ПРИМАЊА ЗАПОСЛЕНИХ

### Историја МРС-ЈС

Ова верзија садржи измене настале као резултат МРС-ЈС објављених до 15. јануара 2013.

МРС-ЈС 25, *Примања запослених*, објављен је у фебруару 2008.

Од тада, МРС-ЈС 25 је измењен као последица објављивања следећих МРС-ЈС:

- *Побољшања МРС-ЈС 2011*. (објављена у октобру 2011.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у јануару 2010.)
- *Побољшања МРС-ЈС* (објављена у новембру 2010.)

### Табела измењених параграфа у МРС-ЈС 25

Параграф	Врста измене	Порекло измене
Увод	Обрисан	Побољшања МРС-ЈС, октобар 2011
10	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010. Побољшања МРС-ЈС, новембар 2010.
11	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
37	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
113	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
113	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
131	Измењен	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
131А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.
177А	Нов	Побољшања МРС-ЈС, јануар 2010.

### Фебруар 2008

## МРС-ЈС 25 - Примања запослених

### САДРЖАЈ

#### Параграфи

Циљ	1	
Делокруг	2-9	
Дефиниције	10	
Краткорочна примања запослених		11-26
Признавање и одмеравање	13-25	
Свих краткорочних примања запослених		13
Плаћена краткорочна одсуства		14-19

Удео у добити и премије	20-25	
Обелодањивања	26	
Примања по престанку запослења – Разликовање планова за дефинисане доприносе и планова дефинисаних примања		27-53
Планови за више послодаваца	32-38	
Планови дефинисаних примања када су ентитети учесници под заједничком контролом		39-42
Државни планови	43-46	
Програми комбиноване социјалне заштите		47-49
Осигурана примања	50-53	
Примања по престанку запослења:		
Планови дефинисаних доприноса		54-58
Признавање и одмеравање	55-56	
Обелодањивање	57-58	
Примања по престанку запослења:		
Планови дефинисаних примања		59-146
Признавање и одмеравање	60-75	
Рачуноводство изведене обавезе		63-64
Извештај о финансијској позицији		65-73
Извештај о финансијској успешности		74-75
Признавање и одмеравање: садашња вредност обавеза за дефинисана примања и трошак текућег рада.....		76-117
Актуарска метода вредновања	77-79	
Приписивање примања периодима рада		80-84
Актуарске претпоставке	85-90	
Актуарске претпоставке: дисконтна стопа .....		91-95
Актуарске претпоставке: плате, примања и медицински трошкови		96-104
Актуарски добици и губици	105-111	
Трошкови минулог рада	112-117	
Признавање и одмеравање: средства плана		118-127
Фер вредност средстава плана	118-120	
Накнаде	121-124	
Приход средстава плана		125-127
Пословне комбинације	128	
Умањења и намирена	129-135	
Презентација	136-139	
Компензација	136-137	
Разликовање између текућег и дугорочног		138
Финансијске компоненте трошкова примања по престанку запослења		139
Обелодањивање	140-146	
Остала дугорочна примања запослених		147-153
Признавање и одмеравање	150-152	
Обелодањивање	153	
Отпремнина	154-165	
Признавање	155-160	
Одмеравање	161-162	
Обелодањивање	163-165	
Почетна примена овог стандарда		166-176
Датум ступања на снагу	177-178	
Прилог А: Упутство за примену		
Основа за закључивање		
Примери за илустрацију		

Садржај Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 25 *Примања запослених* изложен је у параграфима 1–178. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС–ЈС 25 треба читати у контексту његовог циља, *Основе за закључивање и Предговора Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор*. У недостатку експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених принципа даје МРС–ЈС 3 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

### Циљ

1. Циљ овог стандарда је прописивање начина рачуноводства и обелодањивања примања запослених. Овим Стандардом се од ентитета захтева да призна:
  - (а) обавезу, када је запослени пружио услуге у замену за примања која ће му бити исплаћена у будућности; и
  - (б) расход, када ентитет троши економске користи настале из услуга које је запослени пружио у замену за примања.

### Делокруг

2. **Овај стандард послодавац треба да примењује у рачуноводству за сва примања запослених, осим оних за које се примењује IFRS 2 Плаћања акцијама.**
3. Овај стандард се не бави извештавањем планова примања запослених (види релевантан међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави рачуноводством и извештавањем планова пензијских примања). Овај стандард се не бави примањима која обезбеђују програми за комбиновану социјалну заштиту која нису накнаде за услуге пружене од стране запослених или бивших запослених ентитета јавног сектора.
4. Примања запослених на које се овај стандард примењује укључује она примања која су обезбеђена:
  - (а) путем формирања званичних планова и осталих формалних споразума између неког ентитета и запослених као појединаца, група запослених или њихових представника;
  - (б) сходно законским захтевима или путем гранских споразума којима се од ентитета захтева да допринесу националним, државним, гранским или другим плановима за више послодаваца, или када се од ентитета захтева да уплаћује накнаде програмима комбиноване социјалне заштите; или
  - (ц) на основу неформалне праксе која проузрокује настанак изведених обавеза. Неформална пракса је узрок настанка изведених обавеза када за ентитет не постоји друга реална алтернатива осим да исплати примања запосленима. Пример за настанак изведене обавезе је случај када би промена неформалне праксе датог ентитета нанела неприхватљиву штету његовим односима са запосленима.
5. Примања запослених укључују:
  - (а) краткорочна примања запослених, као што су зараде, плате и доприноси за социјално осигурање, плаћен годишњи одмор и плаћено боловање, учешћа у добити и премије (ако доспевају за плаћање у току дванаест месеци од краја датог периода) и немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, аутомобил и бесплатна или дотирана добра или услуге) за тренутно запослене;
  - (б) примања по престанку запослења, као што су пензије, остала пензијска примања, животно осигурање и медицинска нега по престанку запослења;
  - (ц) остала дугорочна примања запослених која обухватају дужу услугу или дозвољено плаћено одсуство, јубиларну или друга примања на основу дужег пружања услуга, примања по основу дугорочне неспособности за рад, ако не доспевају у потпуности за плаћање у току дванаест месеци након краја датог периода, учешћа у добити, бонусе и одложене примања;
  - (д) отпремнине.Пошто свака категорија идентификована под ставкама (а)–(е) има различите карактеристике, овај стандард поставља посебне захтеве за сваку категорију.

6. Примања запослених обухватају примања која су обезбеђена било запосленима или од њих овлашћеним лицима и могу да се извршите исплатом (или пружањем добара или услуга) која се врши директно запосленима, њиховим супружницима, деци или другим од њих овлашћеним лицима, или другима – као што су компаније за осигурање.
7. Запослени може да ради у неком ентитету пуно радно време, део радног времена, за стално, на повременој или привременој основи. За потребе овог стандарда запосленима се сматра главни руководећи кадар као што је дефинисано у MPC-JC 20. *Обелодањивања повезаних страна.*
8. **Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим на јавна предузећа.**
9. У Предговору *Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор* који је објавио IPSASB се објашњава да се од јавних предузећа захтева да примењују IFRS које је објавио IASB. Јавна предузећа су дефинисана у MPC-JC 1, “Презентација финансијских извештаја”.

## Дефиниције

10. Следећи изрази се користе у овом стандарду са наведеним значењима:

**Актуарски губици и добици** обухватају:

- (a) искуствена прилагођавања (ефекат разлике између претходних актуарских претпоставки и онога што се стварно догодило), и
- (б) ефекат промена актуарских претпоставки.

**Средства која се чувају у фонду за дугорочна примања запослених** су средства (осим непреносивих финансијских инструмената издатих од стране извештајног ентитета) која:

- (a) држи ентитет (фонд) који је правно независан од извештајног ентитета и постоји искључиво ради плаћања или финансирања примања запослених и
- (б) доступна су ради употребе искључиво за исплату или финансирање примања запослених, нису доступна повериоцима извештајног ентитета (чак и у случају стечаја) и не могу се вратити извештајном ентитету сем уколико су:
  - (i) преостала средства фонда довољна да задовоље све повезане обавезе у вези са примањима запослених на основу плана или за тај извештајни ентитет или су
  - (ii) та средства враћена извештајном ентитету ради надокнаде већ исплаћених примања запослених.

**Програми комбиноване социјалне заштите** се формирају у складу са законом и

- (a) послују као планови за више послодаваца са циљем обезбеђивања примања по престанку запослења.
- (б) обезбеђују примања која нису накнаде за услуге пружене од стране запослених.

**Трошак текуће услуге** представља повећање садашње вредности утврђене обавезе за примања по основу рада запосленог у текућем периоду.

**Планови дефинисаних примања** су планови примања по престанку запослења сем планова дефинисаних доприноса.

**Планови дефинисаних доприноса** су планови примања по престанку запослења по којима ентитет плаћа фиксне доприносе засебном ентитету (фонду) при чему неће имати законску нити изведену обавезу плаћања накнадних доприноса уколико тај фонд нема довољно средстава за исплату свих примања запослених која се односе на њихов рад у текућем и претходним периодима.

**Примања запослених** су сви облици накнада које ентитет даје у размену за услуге запослених.

**Трошак камате** је увећање садашње вредности обавезе за дефинисана примања током периода које настаје стога што су та примања за један период ближе измирењу.

**Планови за више послодаваца** су планови дефинисаних доприноса (који нису државни планови и програми комбиноване социјалне заштите) или планови дефинисаних примања (који нису државни планови) којима се:

- (a) удружују средства различитих ентитета који нису под заједничком контролом; и
- (б) користе та средства ради давања примања запосленима из више од једног ентитета тако што су нивои доприноса и примања одређени без обзира на то који ентитет запошљава запослене о којима је реч.

**Остала дугорочна примања запослених** су примања запослених (осим примања по престанку запослења, отпремнина) која не доспевају за исплату у периоду од дванаест месеци након краја

периода у којем су запослени вршили услуге у вези с тим.

**Трошак прошлих услуга** је промена садашње вредности дефинисаних обавеза за примања запослених на основу рада/услуга из претходних периода која настаје у текућем периоду, услед увођења или промене примања по престанку запослења или других дугорочних примања запослених. Трошкови прошлих услуга могу да буду позитивни (када су примања увећана или промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања повећана) или негативни (када су постојећа примања промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања умањена).

**Средства плана** обухватају:

- (а) средства која се држе у дугорочном фонду за примања запослених; и
- (б) полисе осигурања које се тичу истих.

**Примања по престанку запослења** су примања запослених (осим отпремнина) која треба исплатити по престанку запослења.

**Планови примања по престанку запослења** су, формални или неформални аранжмани према којима неки ентитет обезбеђује примања за једног или више запослених по престанку запослења.

**Садашња вредност обавезе за дефинисана примања** је садашња вредност, без одузимања било ког средства плана, очекиваних будућих плаћања неопходних за измирење обавезе настале по основу рада запосленог у текућем и претходним периодима.

**Квалификована полиса осигурања** је полиса осигурања<sup>а</sup> коју је издао осигураватељ који није повезана страна (сходно дефиницији из МРС-ЈС 20) извештајног ентитета ако приходи од те полисе:

- (а) могу да буду употребљени за плаћање или финансирање примања запослених према дефинисаном плану примања;
- (б) нису доступни повериоцима извештајног ентитета (чак ни у случају банкрота) и не могу бити исплаћени извештајном ентитету осим уколико:
  - (i) ти приходи представљају вишак средстава која нису неопходна да би се том полисом задовољиле све повезане обавезе по основу примања запослених; или
  - (ii) су ти приходи враћени извештајном ентитету ради надокнађивања већ исплаћених примања запослених.

**Принос на средства плана** чине камате, дивиденде или сличне расподеле и остали приходи изведени из средстава плана заједно са реализованим и нереализованим добицима или губицима од средстава плана, умањене за било какав трошак управљања планом (осим оних укључених у актуарске претпоставке које се користе за мерење дефинисаних обавеза за примања) и за било коју обавезу за порез насталу по основу самог плана.

**Краткорочна примања запослених** су примања запослених (осим отпремнина) која доспевају за плаћање у року од дванаест месеци након завршетка периода у коме су запослени пружали релевантне услуге.

**Државни планови** су планови који нису програми комбиноване социјалне заштите формирану у складу са законом који послују као да су планови за више послодаваца за све ентитете у привредним категоријама одређеним законом.

**Отпремнине** су примања запослених која се исплаћују као резултат било:

- (а) одлуке ентитета да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања; или
- (б) одлуке запосленог да добровољно прихвати да је вишак, у замену за та примања.

**Стечена примања запослених** су примања запослених која не зависе од будућег запослења.

Термини дефинисани у другим МРС-ЈС се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима, а наведени су и у *Појмовнику дефинисаних термина* који је засебно објављен.

**Краткорочна примања запослених**

11. Краткорочна примања запослених укључују ставке као што су:

- (а) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;
- (б) краткорочна плаћена одсуства (као што је плаћени годишњи одмор и плаћено боловање) тамо где надокнада за одсуство доспева за измирење у току дванаест месеци након краја периода у коме је тај запослени пружио повезане услуге;
- (ц) премије по основу бонуса, бонус по основу учешћа у добити који доспевају за плаћање у току

дванаест месеци након краја периода у коме запослени пружају повезане услуге и

(д) немонетарне примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене.

12. Рачуноводство краткорочних примања запослених је углавном праволинијско, јер се никакве актуарске претпоставке не захтевају за мерење обавезе или трошка, и нема могућности за настанак било каквог актуарског добитка или губитка. Штавише, краткорочне обавезе за примања запослених одмеравају се по недисконтованој основи.

### **Признавање и одмеравање**

*Сва краткорочна примања запослених*

13. Када је неки запослени извршио услугу у неком ентитету током извесног рачуноводственог периода, тај ентитет треба да призна недисконтовани износ краткорочних примања запосленог за који се очекује да ће бити исплаћен у замену за ту услугу:

(а) као обавезу (обрачунати расход), након умањења за било какав већ исплаћени износа. Ако тај износ, који је већ исплаћен, превазилази недисконтовани износ примања ентитет треба да призна тај вишак као средство (унапред плаћени расход), и то до износа до кога ће та унапред извршена исплата довести до, на пример – умањења будућих исплата, или повраћаја новца; и

(б) као расход, осим ако неки други стандард не захтева или дозвољава укључење тих примања у трошкове неког средства (види на пример МРС-ЈС 12 – *Залихе и МРС-ЈС 16 – Некретнине, постројења и опрема*).

Параграфи 14, 17 и 20 објашњавају како неки ентитет треба да примени ове захтеве на краткорочна примања запослених у облику плаћених одсустава, учешћа у добити и бонус планова.

*Краткорочна плаћена одсуства*

14. Ентитет признаје очекивани трошак краткорочних примања запослених у облику плаћених одсустава, сходно параграфу 13 на следећи начин:

(а) у случају кумулирања плаћених одсустава, онда када запослени пружају услуге које увећавају њихово право на будућа плаћена одсуства и

(б) у случају некумулираних плаћених одсустава, онда када се то одсуство догоди.

15. Ентитет може да изврши надокнаду запосленима за одсуство поводом различитих разлога, укључујући одмор, болест и краткорочну неспособност за рад, породично и родитељско одсуство, одсуство због сведочења на суду и одсуство због служења војног рока. Право на плаћена одсуства може бити:

(а) кумулативно и

(б) некумулативно.

16. Кумулативна плаћена одсуства су она која се преносе и могу да буду искоришћена у будућим периодима уколико право у текућем периоду није искоришћено у потпуности. Кумулативна плаћена одсуства могу бити или стечена (другим речима, запослени имају право на новчану исплату за неискоришћено одсуство при одласку из тог ентитета) или нестечена (када запослени немају право на новчану исплату за неискоришћено одсуство при одласку). Обавеза настаје током пружања услуга од стране запослених на основу којих се увећава њихово право на будућа плаћена одсуства. Та обавеза постоји и признаје се чак и када та плаћена одсуства нису стечена, мада могућност да запослени могу да напусте ентитет пре него што искористе кумулирана нестечена права утиче на одмеравање дате обавезе.

17. Ентитет треба да вреднује очекивани трошак кумулираних плаћених одсустава као додатни износ који очекује да ће платити као последицу неискоришћених права која су се кумулирала на дан извештавања.

18. Метод наведен у претходном параграфу одмерава обавезу у износу додатних плаћања за која се очекује да ће настати искључиво на основу чињенице да се примања кумулирају. У многим случајевима ентитет нема потребу да сачини детаљне прорачуне да би проценио да ту не постоји значајна обавеза за неискоришћена плаћена одсуства. На пример, обавеза у вези са боловањем ће вероватно бити значајна, једино ако постоји формално или неформално схватање да се

неискоришћено боловање може употребити као плаћено одсуство.

19. Неакумулирана плаћена одсуства се не преносе унапред: она истичу ако се право из текућег периода не искористи у потпуности и не дају право запосленима на новчану исплату за неискоришћено право при одласку из тог ентитета. Ово је уобичајени случај код боловања (због тога што неискоришћено претходно право не увећава будуће право), материнског или родитељског одсуства и плаћених одсустава због сведочења на суду или служења војске. Ентитет не признаје никакву обавезу нити расход до времена настанка одсуства, јер услуге запосленог не увећавају износ примања.

*Премије и учешће у добити*

**20. Ентитет признаје очекивани трошак учешћа у добити и исплата бонуса, сходно параграфу 13, када и само када:**

**(а) тај ентитет има садашњу законску или изведену обавезу да изврши такве исплате као резултат прошлих догађаја и**

**(б) се може сачинити поуздана процена такве обавезе.**

**Садашња обавеза постоји, када и само када тај ентитет нема реалну алтернативу осим да изврши дата плаћања.**

21. У јавном сектору, неки ентитети имају планове премија који се односе на циљеве у вези са испоруком услуга или финансијске перформансе. У оквиру таквих планова, запослени добијају одређене износе који зависе од процене њиховог доприноса остваривању циљева ентитета или дела ентитета. У неким случајевима, такви планови могу бити за групе запослених, на пример, када се оцењује успешност за све или неке запослене у одређеном сегменту, а не на индивидуалној основи. Због природе циљева ентитета јавног сектора, планови који подразумевају учешће у расподели добити су далеко мање присутни у јавном сектору него код профитно оријентисаних ентитета. Међутим, врло је вероватно да ће они бити један од видова накнада запослених у сегментима ентитета јавног сектора који послују на комерцијалној основи. Неки ентитети јавног сектора не смеју да учествују у пословима који подразумевају расподелу добити, али они могу да процењују успешност у поређењу са финансијски заснованим мерама као што су генерисање прихода и остварење буџетских циљева. Неки бонус планови могу да садрже исплате свим запосленима који су пружили своје услуге послодавцу у извештајном периоду, иако су можда напустили ентитет пре дана извештавања. Међутим, у склопу других бонус планова, запослени примају уплате само ако остану у ентитету одређени период, на пример, постоји захтев да запослени пружају услуге током целог извештајног периода. Такви планови укључују изведену обавезу према којој се запосленима који пружају услугу повећава износ који се плаћа ако остану у радном односу до краја одређеног временског периода. Такво одмеравање изведене обавезе одражава могућност да неки запослени могу да напусте ентитет без примања исплата учешћа у добити. Параграф 23 садржи додатне услове који морају да буду испуњени пре него што ентитет може да призна очекивану вредност за исплату бонуса, исплате премија, као и учешће у расподели добити .

22. Ентитет не мора имати законску обавезу да би исплатио бонус. Без обзира на то, у неким случајевима ентитет практикује исплате бонуса. У таквим случајевима, ентитет има изведену обавезу због тога што нема реалну алтернативу осим исплате дате бонусе. Мерење изведене обавезе одсликава могућност да неки од запослених могу отићи без примања премије.

23. Ентитет може да сачини поуздану процену својих законских или изведених обавеза по основу учешћа у добити или бонуса, када и само када:

(а) формални услови датог плана садрже формулу за одређивање износа примања;

(б) ентитет одређује износе који ће бити исплаћени пре него што се финансијски извештаји одобре за објављивање или

(ц) претходна пракса пружа јасан доказ о износима изведених обавеза датог ентитета.

24. Обавеза по основу планова за учешће у добити и бонуса настаје из рада запосленог и признаје се као расход у суфициту или дефициту.

25. Ако исплате учешћа у добити и исплате бонуса не доспевају у потпуности током дванаест месеци након краја периода у коме су запослени пружили дате услуге, та плаћања чине остала дугорочна примања запослених (види параграфе 147–153).

**Обелодањивање**

26. Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о краткорочним примањима запослених, остали стандарди могу да захтевају та обелодањивања. На пример, IPSAS 20, захтева обелодањивања о укупном износу накнаде запослених на кључним управљачким местима, а IPSAS 1 захтева обелодањивање информација о примањима запослених.

### **Примања по престанку запослења: разлика између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања**

27. Примања по престанку запослења укључују на пример:

(а) пензијска примања, као што су пензије и  
(б) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и медицинска нега по престанку запослења. Аранжмани путем којих ентитет пружа примања по престанку запослења су планови примања по престанку запослења. Ентитет примењује овај стандард на све такве аранжмане, без обзира на то да ли они укључују или не оснивање засебног ентитета који ће примати доприносе и исплаћивати примања.

28. Планови примања по престанку запослења се класификују или као планови дефинисаних доприноса или као планови дефинисаних примања, у зависности од економске суштине датог плана која се изводи из његових примарних термина и услова. Да би био класификован као план дефинисаних доприноса, план примања по престанку запослења мора да захтева од ентитета да уплати фиксне доприносе у засебан ентитет. Према плану дефинисаних доприноса:

(а) законска или изведена обавеза датог ентитета је ограничена до износа који он пристаје да приложи у дати фонд. Према томе износ примања који запослени добија по престанку запослења, одређен је износом доприноса који је ентитет уплатио (а можда и запослени) у план примања по престанку запослења или некој осигуравајућој компанији – заједно са приносима од улагања који настаје од тих доприноса и

(б) као последица тога, актуарски ризик (да ће примања бити мања од очекиваних) и ризик улагања (да ће уложена средства бити недовољна да задовоље очекивана примања) падају на терет запосленог.

29. Примери случајева где обавеза неког ентитета није ограничена до износа који он пристаје да уплати у тај фонд су они случајеви када тај ентитет има законску или изведену обавезу по основу:

(а) формулисаног плана примања која није везана искључиво за износ доприноса;

(б) гаранције, било индиректно кроз план или директно путем одређене накнаде на доприносе; или

(ц) неформалних пракси по основу којих настаје изведена обавеза. На пример, изведена обавеза може настати тамо где неки ентитет негује праксу растућих примања за бивше запослене ради одржавања корака са инфлацијом чак иако нема законску обавезу да то чини.

30. Према плану дефинисаних примања:

(а) обавеза ентитета је да обезбеди договорена примања за садашње и бивше запослене; и

(б) актуарски ризик (да ће примања коштати више него што се очекује) и ризик улагања суштински пада на терет тог ентитета. Ако су актуарска или улагачка остварења лошија од очекиваних, обавеза ентитета може бити увећана.

31. За разлику од планова дефинисаних доприноса, дефинисање плана дефинисаних примања не захтева плаћање доприноса засебном ентитету. Параграфи од 29 до 42, који следе, објашњавају разлику између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања у контексту планова за више послодаваца, државних планова, програма комбиноване социјалне заштите и осигураних примања.

#### **Планови више послодаваца**

32. Ентитет треба да класификује план за више послодаваца као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања, зависно од услова датог плана (укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова). Тамо где је план за више послодаваца план дефинисаних примања, ентитет треба да:

(а) обрачуна свој пропорционални удео у обавезама за дефинисана примања, средствима плана и трошковима везаним за тај план на исти начин као и за било који други план дефинисаних примања; и

(б) обелодани информацију захтевану параграфом 141.

33. Када нису доступне довољне информације за коришћење рачуноводства дефинисаних примања за план за више послодаваца, а који је план дефинисаних примања, ентитет треба да:

(а) обрачуна тај план сходно параграфима 55–57, као да је то план дефинисаних доприноса;

(б) обелодани:

(i) чињеницу да је тај план дефинисаних примања; и

(ii) разлог због ког нису доступне довољне информације које би ентитету омогућиле да обрачуна тај план као план дефинисаних примања; и

(ц) уколико суфицит или дефицит унутар тог плана могу утицати на износ будућих доприноса, да додатно обелодани:

(i) било коју доступну информацију о суфициту или дефициту;

(ii) основу која је коришћена за одређивање тог суфицита или дефицита и

(iii) импликације, ако постоје, за тај ентитет.

34. Један пример плана дефинисаних примања за више послодаваца је онај где:

(а) се тај план финансира на основу плаћања током извршења: доприноси се утврђују на нивоу за који се очекује да ће бити довољан за плаћање примања која доспевају у истом периоду; и будућа примања зарађена током текућег периода ће бити исплаћена из будућих доприноса; и

(б) су примања запослених одређена на основу дужине њихових услуга, а ентитети који учествују немају реалних начина за повлачење из тог плана без плаћања доприноса за примања која су запослени зарадили до датума повлачења.

Такав план ствара актуарски ризик за дати ентитет: ако је коначни трошак примања која су већ зарађена на крају извештајног периода већи од очекивања, ентитет ће морати или да увећа своје доприносе или да убеди запослене да прихвате смањења примања. Према томе, такав план је план дефинисаних примања.

35. Тамо где су доступне довољне информације о плану више послодаваца, који је план дефинисаних примања, ентитет обрачунава свој пропорционални удео у обавезама за дефинисана примања, средствима плана и трошковима за примања по престанку запослења везаним за тај план на исти начин као и за било који други план дефинисаних примања. Међутим, у неким случајевима ентитет можда неће бити способан да идентификује свој удео у изходном финансијском положају и перформансом датог плана са задовољавајућом поузданошћу за рачуноводствене сврхе. Ово се може догодити када:

(а) ентитет нема приступ информацијама о плану које задовољавају захтеве овог стандарда; или

(б) тај план излаже ентитете учеснике, актуарском ризику повезаном са садашњим и бившим запосленима других ентитета, што доводи до тога да не постоји доследна и поуздана основа за алоцирање обавеза, средстава плана и трошкова појединачних ентитета који учествују у том плану. У таквим случајевима ентитет обрачунава тај план као да је то план дефинисаних доприноса и обелодањује допунске информације захтеване параграфом 33.

36. Могуће је постојање уговорног споразума између плана више послодаваца и његових учесника, којим се одређује како ће се суфицит у плану делити учесницима (или финансирани дефицит). Учесник у плану више послодаваца са уговором који обрачунава план као план дефинисаних доприноса у складу са параграфом 30 треба да призна средство или обавезу која произилази из уговорног споразума и резултирајући приход или расход у суфициту или дефициту.

37. МРС-ЈС 19 – Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина, захтева од ентитета да призна или обелодани информације о одређеним потенцијалним обавезама. У контексту плана за више послодаваца, потенцијална обавеза може настати из, на пример:

(а) актуарских губитака осталих партиципирајућих ентитета, због тога што сваки ентитет које учествује у плану за више послодаваца учествује у актуарским ризицима свих осталих партиципирајућих ентитета; или

(б) било какве одговорности према условима плана за финансирање било каквих недостатака тог плана, уколико остали ентитети престану да учествују.

38. Планови за више послодаваца се разликују од планова групног управљања. План групног управљања је само скуп планова појединачних послодаваца комбинованих ради омогућавања

послодавцима да удруже своја средства за инвестиционе сврхе и смање административне и трошкове управљања улагањем, али су потраживања различитих послодаваца раздвојена ради искључиве користи њихових сопствених запослених. Планови групног управљања не постављају никакве посебне рачуноводствене проблеме, јер су информације лако доступне за њихов третман на исти начин као и било који други план појединачног послодавца и због тога што овакви планови не излажу партиципирајуће ентитете актуарским ризицима повезаним са садашњим и бившим запосленима у другим ентитетима. Дефиниције из овог стандарда захтевају од ентитета да класификује план групног управљања као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања у складу са условима датог плана (укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова).

#### **Планови дефинисаних примања када су различити ентитети под заједничком контролом**

39. Планови дефинисаних примања којима је подељен ризик између различитих ентитета под заједничком контролом, на пример матичне компаније и њених зависних ентитета, нису планови за више послодаваца.
  40. Ентитет који учествује у таквом плану треба да прибави информације о плану у целини одмереном у складу са овим стандардом на основу претпоставки које се примењују на план у целини. Ако постоји уговорни споразум или званична политика да се трошкови нето дефинисаних примања у складу са овим стандардом, за план као целину зарачунавају појединачним групама ентитета, ентитет, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, признаје трошак нето дефинисаних примања који је тако зарачунат. Ако не постоји такав уговор или политика, трошак нето дефинисаних примања треба да буде признат у засебним и индивидуалним финансијским извештајима групе ентитета која законски за план спонзорише послодавца. Остали ентитети треба да признају, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, трошак једнак њиховом доприносу који треба да се плати за одређени период.
  41. Постоје случајеви у јавном сектору када ентитет који врши контролу и један или више контролисаних ентитета учествују у плану дефинисаних примања. Уколико не постоји уговорни споразум, обавезујући аранжман или званична политика, као што је наведено у параграфу 40, контролисани ентитет врши обрачун на основу дефинисаних доприноса, а ентитет који врши контролу на основу дефинисаних примања у својим консолидованим финансијским извештајима. Контролисани ентитет такође обелодањује да обрачун на основу дефинисаних доприноса у својим засебним финансијским извештајима. Контролисани ентитет који обрачунава на основу дефинисаних доприноса, такође обезбеђује детаље о ентитету који врши контролу и наводи да је у његовим консолидованим финансијским извештајима обрачун сачињен на основу дефинисаних примања. Контролисани ентитет такође врши обелодањивања захтевана параграфом 42.
  42. **Учешће у таквом плану је трансакција са повезаном страном за сваку индивидуалну групу ентитета. Према томе, ентитет треба да у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима обелодани следеће:**
    - (а) уговорни споразум, обавезујући аранжман или званичну политику зарачунавања трошка нето дефинисаних примања или чињеницу да не постоји таква политика.
    - (б) политику одређивања доприноса који ентитет треба да плати.
    - (ц) ентитет обрачунава алокацију трошка нето дефинисаних примања у складу са параграфом 40 – све информације о плану као целини у складу са параграфима 140–142.
    - (д) ако ентитет обрачунава допринос који треба да плати за период у складу са параграфом 40, информације о плану као целини као што се то захтева параграфима 141(б)–(е), (ј), (н), (о), (љ) и 142. Остала обелодањивања које захтева параграф 141 се не примењују.
- Државни планови**
43. Ентитет рачуноводствено обухвата примања по престанку запослења за државни планом на исти начин као и за план за више послодаваца (види параграфе 32 и 33).

44. Државни планови су установљени законом ради обухватања свих ентитета (или свих ентитета посебне категорије, на пример из одређене привредне гране) и њих спроводи национална или локална власт или друго тело (на пример независна агенција посебно основана за ту сврху). Овај стандард се бави само примањима запослених ентитета, а не рачуноводством обавеза према државним плановима који се односе на запослене и бивше запослене ентитета који нису под контролом извештајног ентитета. И поред тога што власти могу да формирају државне планове и обезбеђују примања запосленима у ентитетима приватног сектора и/или samozапосленим појединцима, обавезе које се односе на те планове нису предмет овог стандарда.
45. Многи државни планови су финансирани на основу плаћања током извршења: доприноси су одређени на нивоу за који се очекује да ће бити довољан за исплату захтеваних примања која доспевају у истом периоду; будућа примања зарађена током текућег периода ће бити исплаћене из будућих доприноса. Ентитети обухваћени државним плановима рачуноводствено обухватају такве планове или као планове дефинисаних доприноса или дефинисаних примања. Рачуноводствено обухватање зависи од тога да ли ентитет има законску или изведену обавезу да плаћа будућа примања. Ако је једина обавеза ентитета да плаћа доприносе када доспевају и нема обавезу да плаћа будућа примања, ентитет тада рачуноводствено обухвата тај државни план као план дефинисаних доприноса.
46. Државни план се може класификовати као план дефинисаних доприноса контролисаног ентитета. Међутим, оборива је претпоставка да ће државни план бити окарактерисан као план дефинисаних примања од стране контролног ентитета. Ако је та претпоставка оповргнута државни план се рачуноводствено обухвата као план дефинисаних доприноса.

#### **Програми комбиноване социјалне заштите**

47. **Извештајни ентитет рачуноводствено обухвата примања по престанку запослења у склопу програма комбиноване социјалне заштите на исти начин као за планове више послодаваца (види параграфе 32 и 33).**
48. Програми комбиноване социјалне заштите су установљени законом и обезбеђују примања појединцима који су испунили постављене критеријуме. Такви критеријуми обично укључују захтев да је појединац достигао старосну границу прописану законом. Могу постојати и други критеријуми у вези са факторима као што су приход и лична имовина. У неким правним системима, програми комбиноване социјалне заштите могу да послују у циљу обезбеђивања примања која представљају накнаду за услуге запошљавања пружене од стране појединаца. Овај стандард се бави само обавезама у комбинованим програмима социјалне заштите које су последица накнада за услуге пружене од стране запослених и бивших запослених извештајног ентитета. Овај стандард захтева од извештајног ентитета да рачуноводствено обухвати обавезе за примања запослених које су обухваћене програмима комбиноване социјалне заштите као план сачињен за више послодаваца у складу са параграфима 32 и 33.
49. За неки економски ентитет, као што су ентитети који послују на нивоу државе, рачуноводство обавеза за примања запослених обухваћена програмом комбиноване социјалне заштите, зависи од тога да ли је компонента тог програма, која послује у циљу обезбеђивања примања запосленима тог ентитета по престанку запослења, окарактерисана као план дефинисаних доприноса или дефинисаних примања. При доношењу ове одлуке узимају се у обзир фактори који су назначени у параграфу 35.

#### **Осигурана примања**

50. **Ентитет може да плати премије осигурања да би финансирао план примања по престанку запослења. Ентитет треба да третира такав план као план дефинисаних доприноса, осим ако ће тај ентитет имати (било директно или индиректно на основу тог плана) законску или изведену обавезу да:**
- (а) директно исплати примања запослених када доспеју за исплату или
  - (б) плати накнадне износе ако осигуравач не исплати сва будућа примања запослених везана за услуге запослених у текућем и ранијим периодима.

**Ако ентитет задржи такву законску или изведену обавезу, требало би да третира дати план као план дефинисаних примања.**

51. Примања осигурана путем уговора о осигурању не морају имати директну или аутоматску везу са обавезом ентитета за примања запослених. Планови примања по престанку запослења који укључују уговоре о осигурању подлежу истом разликовању између рачуноводства и финансирања из фонда као и остали планови финансирани из фонда.

52. Тамо где неки ентитет финансира обавезе по основу примања по престанку запослења путем доприноса у полиси осигурања по којој тај ентитет (било директно, индиректно путем тог плана, путем механизма за намирење будућих премија или путем односа повезаних страна са осигуравачем) задржава законску или изведену обавезу, плаћање премија не представља аранжман дефинисаних доприноса. Следи да тај ентитет:

(а) обрачунава квалификовану полису осигурања као средство плана (види параграф 10) и

(б) признаје остале полисе осигурања као права на повраћај (ако те полисе задовољавају критеријуме из параграфа 121).

53. Тамо где је нека полиса осигурања (а) на име одређеног учесника у плану или групе учесника у плану, и (б) ентитет нема никакву законску или изведену обавезу да покрије било какав губитак у вези са полисом, тај ентитет нема обавезу да запосленима исплати примања, и осигуравач једини има одговорност за исплату тих примања. Исплата фиксних премија према таквим уговорима је у суштини, намирење обавеза за примања запослених, пре него улагање ради задовољења тих обавеза. Последице, ентитет више нема ни средство ни обавезу, према томе, ентитет третира таква плаћања као доприносе у плану дефинисаних доприноса.

#### **Примања по престанку запослења:**

##### **планови дефинисаних доприноса**

54. Рачуноводство за планове дефинисаних доприноса је праволинијско јер је обавеза извештајног ентитета за сваки период одређена износима које треба уложити за тај период. Сходно томе, не захтевају се никакве актуарске претпоставке за мерење обавеза или расхода и не постоји могућност остварења било каквог актуарског добитка или губитка. Штавише, те обавезе се мере по недисконтованој основи, осим када не доспевају у потпуности унутар периода од дванаест месеци након краја периода у коме запослени врше повезане услуге.

##### **Признавање и одмеравање**

55. Када је неки запослени извршио услуге ентитету током извесног периода, ентитет треба да призна доприносе плативе према плану дефинисаних доприноса, у замену за те услуге:

(а) као обавезу (обрачунате расходе), по одбијању било каквих већ плаћених доприноса.

Ако већ плаћени допринос превазилази допринос који доспева за услуге извршене пре краја извештајног периода, ентитет треба да призна тај вишак као средство (унапред плаћени трошак), до износа у коме ће та претплата довести до на пример, смањења будућих исплата или повраћаја новца и

(б) као расход, сем ако неки други Међународни рачуноводствени стандард не захтева или дозвољава укључење тих доприноса у трошкове неког средства (види, на пример МРС-ЈС 12, и МРС-ЈС 17).

56. Када доприноси из плана дефинисаних доприноса не доспевају у целини у периоду од дванаест месеци након краја периода у ком су запослени извршили повезане услуге, треба да буду дисконтовани коришћењем дисконтне стопе одређене у складу са параграфом 91.

##### **Обелодањивање**

57. Ентитет треба да обелодани износ признат као расход за планове дефинисаних доприноса.

58. Тамо где то захтева МРС-ЈС 20, ентитет обелодањује информације о доприносима за планове дефинисаних доприноса за кључно управљачко особље.

#### **Примања по престанку запослења:**

##### **планови дефинисаних примања**

59. Рачуноводство за планове дефинисаних примања је сложено јер се захтевају актуарске претпоставке за одмеравање обавеза и расхода и овде постоји могућност остварења актуарских губитака и добитака. Штавише, обавезе се мере по дисконтованој основи због тога што она могу да буду измирене много година након што су запослени извршили повезане услуге.

## **Признавање и одмеравање**

60. Планови дефинисаних примања могу да буду без обезбеђених средстава, или у потпуности или делимично са обезбеђеним средствима из доприноса одређеног ентитета или фонда који је законски одвојен од извештајног ентитета који исплаћује примања запослених. Исплата обезбеђених средстава за примања када доспеју за наплату не зависи само од финансијског положаја и инвестиционих перформанси фонда, већ и од способности (и воље) неког ентитета да надокнади сва недостајућа средства датог фонда. Стога ентитет у суштини одговара за све актуарске ризике и ризике улагања у вези са датим планом. Сходно томе, признати расход за план дефинисаних примања није нужно једнак износу доприноса који у том периоду доспевају.

61. Рачуноводство за планове дефинисаних примања од стране неког ентитета подразумева следеће кораке:

(а) коришћење актуарских техника ради добијања поузданих процена износа примања која су запослени зарадили у замену за своје услуге у текућем и претходним периодима. Ово захтева од ентитета да одреди колико примања се може приписати текућем и претходним периодима (види параграфе 80–84) и да сачини процене (актуарске претпоставке) о демографским варијаблама (као што су флукуација и смртност запослених) и финансијским варијаблама (као што су будућа повећања плата и медицинских трошкова) које ће утицати на трошкове датих примања (види параграфе 85–104);

(б) дисконтовање тих примања коришћењем метода кредитирања пројектоване јединице раста обима, ради утврђивања садашње вредности обавеза за дефинисана примања и трошкове текућих услуга (види параграфе 64–66);

(ц) одређивање фер вредности свих средстава плана (види параграфе 118–120);

(д) одређивање укупног износа актуарских добитака и губитака и износ оних актуарских добитака и губитака које треба признати (види параграфе 105–111);

(е) када се план уводи или мења, одређивање проистеклих трошкова прошлих услуга (види параграфе 112–117); и

(ф) када је тај план укинут или измирен, одређивање проистеклог добитка или губитка (види параграфе 129–135). Када неки ентитет има више од једног плана дефинисаних примања, тај ентитет примењује процедуре за сваки материјално значајан план посебно. На пример, влада одговорна за образовне и здравствене услуге заједно са другим услугама, може имати засебне планове за просветне раднике, здравствене раднике и остале запослене.

62. У неким случајевима, процене, просеци и обрачунске пречице могу пружити поуздану апроксимацију детаљних обрачуна илустрованих у овом стандарду.

*Рачуноводствено обухватање изведене обавезе*

**63. Ентитет треба да обрачуна не само своју законску обавезу према формалним условима плана дефинисаних примања, већ и све изведене обавезе које настају из неформалне праксе датог ентитета. Неформалне праксе проузрокују настанак изведених обавеза, тамо где ентитет нема реалну алтернативу осим да запосленом исплати та примања. Пример изведене обавезе је када би промена неформалне праксе датог ентитета узроковала неприхватљиву штету у његовом односу са запосленима.**

64. Формални услови плана дефинисаних примања могу дозвољавати неком ентитету да оконча своје обавезе по основу плана. Без обзира на то, обично је тешко да ентитет откаже неки план уколико жели да задржи запослене. Стога, у одсуству доказа за супротно, рачуноводствено обухватање примања по престанку запослења претпоставља да ће неки ентитет који сада обећава таква примања, наставити да то чини током преосталог радног века својих запослених.

*Извештај о финансијској позицији*

**65. Износ признат као обавеза за дефинисано примање, треба да буде нето сума следећих износа:**

(а) садашња вредност обавезе за дефинисано примање на крају извештајног периода (види параграф 77);

(б) плус сваки актуарски добитак (минус сваки актуарски губитак) који нису признати због поступка датог у параграфима 105 и 106;

(ц) минус сваки трошак прошлих услуга који још није признат (види параграф 112);

**(д) минус фер вредност средстава плана на крају извештајног периода (ако постоје) из којих ће те обавезе бити директно измирене (види параграфе 118–120).**

66. Садашња вредност обавеза за дефинисано примање је бруто обавеза пре одузимања фер вредности свих средстава плана.
67. **Ентитет треба да одреди садашњу вредност обавеза за дефинисано примање и фер вредност свих средстава плана са довољном тачношћу, тако да се износи признати у финансијским извештајима не разликују материјално од износа који би били одређени на дан извештавања.**
68. Овај стандард подстиче, али не захтева од ентитета да укључи квалификованог актуара у мерење свих материјалних обавеза за примања по престанку запослења. Из практичних разлога, ентитет може захтевати да квалификовани актуар спроведе детаљно вредновање тих обавеза пре датума извештавања. Без обзира на то, резултати тих вредновања се ажурирају за било коју материјалну трансакцију и за друге материјалне промене у околностима (укључујући промене тржишних цена и каматних стопа) до датума извештавања
69. **Износ одређен параграфом 65 може бити негативан (средство). Ентитет треба да мери резултујуће средство по нижем од:**
- (а) износа одређеног параграфом 65 (то јест, суфицит/дефицит у плану плус (минус) сви непризнати губици (добити); и**
- (б) збира:**
- (i) свих кумулативних непризнатих нето актуарских губитака и трошкова прошлих услуга (види параграфе 105, 106 и 112); и**
- (ii) садашње вредности свих економских користи доступних у облику рефундације из датог плана или умањења будућих доприноса према томе плану. Садашња вредност тих економских примања треба да буде одређена коришћењем дисконтне стопе наведене у параграфу 91.**
70. **Примена параграфа 69 не треба да узрокује признавање добитка само као резултата актуарског губитка или трошка прошлих услуга у текућем периоду, или губитка који је био признат једино као резултат актуарског добитка текућег периода. Ентитет у том смислу треба да призна одмах, у складу са параграфом 65, следеће ставке, до обима у коме оне настају, док је средство дефинисане користи одређено у складу са параграфом 69(б):**
- (а) нето актуарске губитке текућег периода и трошак прошлих услуга текућег периода у обиму у ком превазилазе било које умањење садашње вредности економских користи назначених у параграфу 69(б)(ii). Уколико не постоји промена или пораст садашње вредности економских користи, укупне нето актуарске губитке текућег периода и трошак прошлих услуга текућег периода треба признати одмах, у складу са параграфом 65;**
- (б) нето актуарске добитке текућег периода, након умањења за трошак прошлих услуга текућег периода, у обиму у ком они превазилазе сваки пораст садашње вредности економских користи, специфицираних у параграфу 69(б)(ii). Уколико нису наступиле промене или смањења садашње вредности економских користи, укупне нето актуарске добитке текућег периода, након умањења за трошак прошлих услуга текућег периода, треба признати одмах, у складу са параграфом 65.**
71. Параграф 70 ентитет примењује само уколико он има, на почетку или на крају рачуноводственог периода, суфици<sup>т</sup> у плану дефинисаног примања и не може, у складу са текућим условима плана, да поврати тај суфицит у потпуности, рефундирањем или умањењем будућих доприноса. У тим случајевима, трошак прошлих услуга и актуарски губици који настају у том периоду, чије признавање је одложено у складу са параграфом 69(б)(i), увећаће износ назначен у параграфу 65. Уколико тај пораст није компензован једнаким смањењем садашње вредности економских користи то га квалификује за признавање у складу са параграфом 69(б)(ii), доћи ће до увећања укупног нето збира, назначеног у параграфу 69(б) и, услед тога, до признавања добитка. У параграфу 70 се забрањује признавање добитка у овим околностима. Супротан ефекат настаје у вези са актуарским добицима оствареним у датом периоду, чије признавање је одложено у складу са параграфом 65, у обиму у ком ти актуарски добици

редукују непризнате кумулативне актуарске губитке. Параграф 70 забрањује признавање губитка у тим околностима. Примери примене овог параграфа налазе се у Примерима за илустрацију, параграфи IE8–IE30.

72. Средство може настати тамо где је план дефинисаног примања има претерано покриће у фонду или у неким случајевима где се актуарски добици признају. Ентитет признаје средство у таквим случајевима, због тога што:

(а) ентитет контролише ресурсе, што представља способност коришћења суфицита ради стварања будућих користи;

(б) та контрола је резултат прошлих догађаја (доприноса исплаћених од стране ентитета и услуга пружених од стране запослених) и

(ц) будуће економске користи доступне су ентитету у облику редукција будућих доприноса или рефундације новца, било директно у тај ентитет или индиректно – другом плану који има дефицит.

73. Ограничење из параграфа 69(б) не може се превазићи одложеним признавањем одређених актуарских губитака (види параграфе 105 и 106) нити одређених трошкова прошлих услуга (види параграф 112) осим како је специфицирано у параграфу 70. Параграф 141(ф)(iii) захтева да ентитет обелодани сваки износ који није признат као средство због ограничења из параграфа 69(б).

*Извештај о финансијској успешности*

74. **Ентитет признаје нето збир следећих износа, у суфициту или дефициту, осим до обима за који неки други Међународни рачуноводствени стандард захтева или дозвољава његово укључење у трошкове (вредност) неког средства:**

(а) трошак текућих услуга (види параграфе 76–104);

(б) трошкови камата (види параграф 95);

(ц) очекивани принос на свако средство плана (види параграфе 125–127) и на свако право на надокнаду (параграф 121);

(д) актуарски добици и губици, као што је захтевано у складу са рачуноводственом политиком ентитета (видети параграфе 105–109);

(е) трошкови прошлих услуга (види параграф 112);

(ф) ефекти свих укидања или намирења (види параграфе 129 и 130); и

(г) ефекат ограничења из параграфа 69(б), само ако није признат у Извештају о променама на нето имовини/капиталу у складу са параграфом 108.

75. Остали стандарди захтевају укључење одређених трошкова примања запослених у трошкове (вредност) средстава као што су залихе или некретнина, постројења и опреме (види МРС-ЈС 12 и МРС-ЈС 17). Сви трошкови примања по престанку запослења укључени у трошкове оваквих средстава, укључују адекватан део компонената наведених у параграфу 74.

**Признавање и одмеравање: садашња вредност обавеза за дефинисана примања и трошак текућих услуга**

76. На коначни трошак за план дефинисаног примања могу утицати многе варијабле, као што су крајње плате, флукуација и смртност запослених, трендови у ценама медицинских услуга и за план са покрићем у фонду – зарада на инвестиције средстава плана. Крајњи трошак плана је неизвестан, а та неизвесност ће се вероватно одржати током дужег времена. Да би се измерила садашња вредност обавеза за примања по престанку запослења и повезаног трошка текућих услуга, неопходно је:

(а) да се примени актуарски метод вредновања (види параграфе 77–79);

(б) да се примања доделе периодима услуга (види параграфе 80–84) и

(ц) да се доставе актуарске претпоставке (види параграфе 85–104).

*Актуарски методи вредновања*

77. **Ентитет треба да користи метод кредитирања пројектоване јединице за одређивање садашње вредности својих обавеза дефинисаних примања и повезаног трошка текућих услуга, а где је то прикладно, и трошка прошлих услуга.**

78. Метод кредитирања пројектоване јединице раста обавезе (понегде познат као метод акумулираних примања у односу на услуге или као метод примања године стажа) посматра сваки период рада као стварање додатне јединице права на примања (види параграфе 80–84) и одмерава сваку ту јединицу засебно да би се дошло до финалне обавезе (види параграфе 85–104).

79. Ентитет дисконтује укупну обавезу по основу примања по престанку запослења, чак и ако део те обавезе доспева у току дванаест месеци после извештајног периода.

*Додељивање примања периодима услуга*

80. При одређивању садашње вредности својих обавеза по основу дефинисана примања и повезаних трошкова текућих услуга, и тамо где је то применљиво, трошкова прошлих услуга, ентитет треба да додели примања периодима услуга, сходно формули за примања плана. Међутим, ако би услуга неког запосленог у каснијим годинама довела до материјално вишег нивоа примања него у претходним годинама, ентитет треба да додели та примања на праволинијској основи, од:

(а) датума када је услуга запосленог први пут довела до примања по основу плана (без обзира да ли је или не примање условљено будућим услугама) све до

(б) датума од када даље услуге запосленог неће водити материјалним износима даљих примања на основу плана, сем оних из будућих повећања зараде.

81. Метод кредитирања пројектоване јединице захтева од ентитета да додели примања текућем периоду (ради одређивања трошка текућих услуга), као и текућем и претходним периодима (ради одређивања садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања). Ентитет додељује та примања периодима у којима настаје обавеза да се обезбеде примања по престанку запослења. Та обавеза настаје упоредо са обављањем услуга запослених у замену за примања по престанку запослења, за која се очекује да ће их ентитет исплатити у будућим извештајним периодима. Актуарске технике омогућавају ентитету да измери ову обавезу са прецизношћу довољном да се оправда признавање дате обавезе.

82. Услуга запослених доводи до настанка обавезе према плану дефинисаних примања, чак и ако су оне условљене будућим запосленима (другим речима – примања нису стечена). Услуга запосленог пре датума стицања права доводи до настанка изведене обавезе, јер се на крају сваког наредног извештајног периода износ будућих услуга које ће неки запослени морати да изврши пре стицања права на дато примање – смањује. Приликом одмеравања своје обавезе по основу дефинисаног примања, ентитет уважава вероватноћу да неки запослени можда неће испунити све захтеве за стицање. Слично томе, иако одређена примања по престанку запослења – на пример, здравствена заштита по престанку запослења – постају платива тек ако настане одређени догађај, а тај запослени није више запослен, обавеза настаје када је запослени извршио услугу која му омогућава стицање права на ту накнаду уколико се наведени догађај деси. Вероватноћа да ће одређени догађај настати утиче на одмеравање дате обавезе, али не одређује да ли та обавеза постоји.

83. Обавеза расте све до датума од ког даље услуге запосленог неће водити значајном износу даљих примања. Стога се сва примања додељују периодима који се завршавају на тај или пре тог датума. Примања се додељују појединачним рачуноводственим периодима према формули из плана примања. Међутим, ако обављање посла неког запосленог у каснијим годинама доведе до материјално вишег нивоа примања него у претходним годинама, ентитет додељује та примања по праволинијској основи, све до датума од којег даљи рад запосленог не води никаквом материјалном износу даљих примања. Ово стога што ће рад тог запосленог током целог периода коначно довести до примања вишег нивоа.

84. Тамо где је износ примања константан део последње плате за сваку годину стажа, увећања будућих зарада ће утицати на износ потребан за измирење обавезе која постоји за те услуге пре датума извештавања, али неће створити допунску обавезу. Стога:

(а) у сврхе параграфа 80(б), повећања зараде не условљавају будућа примања, иако износ тих примања зависи од последње плате и

(б) износ примања додељен сваком периоду је константан део зараде за коју је то примање везано.

*Актуарске претпоставке*

85. **Актуарске претпоставке треба да буду непристрасне и међусобно компатибилне.**

86. Актуарске претпоставке су најбоље процене ентитета о варијаблама, које ће детерминисати коначни трошак пружања примања по престанку запослења. Актуарске претпоставке се састоје од:

(а) демографских претпоставки о будућим карактеристикама садашњих и бивших запослених (и њихових зависних лица), који имају право на примања. Демографске претпоставке се баве питањима као што су:

(i) морталитет, током и по престанку запослења;

(ii) стопе флукуације, инвалидности и ранијег пензионисања запослених;

(iii) сразмера чланова плана са зависним лицима, која ће имати право на примања; и

- (iv) стопе захтева на основу медицинских планова; као и
- (б) Финансијских претпоставки које се баве позицијама као што су:
  - (i) дисконтна стопа (види параграфе 91–95);
  - (ii) нивои будућих зарада и примања (види параграфе 96–100);
  - (iii) у случају медицинских примања, будући медицински трошкови, укључујући тамо где су значајни, трошак администрирања захтевима и исплатама примања (види параграфе 101–104); и
  - (iv) очекивана стопа приноса на средства плана (види параграфе 125–127).

87. Актуарске претпоставке су непристрасне ако нису ни неопрезне нити претерано конзервативне.

88. Актуарске претпоставке су међусобно усаглашене ако одражавају економске односе између фактора као што су инфлација, стопе раста зарада, принос на средства плана и дисконтне стопе. На пример, све претпоставке које зависе од одређеног нивоа инфлације (као што су претпоставке о каматним стопама и повећањима плата и примања) у сваком датом будућем периоду, претпостављају исти ниво инфлације у том периоду.

89. Ентитет одређује дисконтну стопу и остале финансијске претпоставке у номиналним величинама, осим ако су процене у реалним величинама (коригованим за инфлацију) поузданије, на пример – у хиперинфлаторној привреди (види МРС-ЈС 10– *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*) или тамо где су примања везана за индекс, а постоји развијено тржиште обвезница исте валуте за исти рок везаних за индекс.

**90. Финансијске претпоставке треба да буду засноване на тржишним очекивањима на крају извештајног периода, за период током ког ће обавезе бити измирене.**

*Актуарске претпоставке: дисконтна стопа*

**91. Стопа која се користи за дисконтовање обавеза по основу примања по престанку запослења (и са покрићем у фонду и без покрића), треба да одражава временску вредност новца. Валута и рок финансијског инструмента одабраног да одражава временску вредност новца треба да буде у складу са валутом и процењеним роком обавеза по основу примања по престанку запослења.**

92. Једна актуарска претпоставка која има значајан утицај је дисконтна стопа. Дисконтна стопа одражава временску вредност новца, али не и актуарски или инвестициони ризик. Штавише, дисконтна стопа не одражава специфични кредитни ризик за ентитете који настаје за повериоце датог ентитета, нити ризик да се будуће искуство може разликовати од актуарских претпоставки.

93. Дисконтна стопа одражава очекивани временски распоред плаћања примања. У пракси ентитет то обично постиже применом просечне пондерисане дисконтне стопе која одражава процењени временски распоред и износ плаћања примања и валуту у којој ће та примања бити плаћена.

94. Ентитет просуђује да ли је најбоље апроксимирати дисконтну стопу која одражава временску вредност новца у односу на тржишни принос на државне обвезнице, висококвалитетне корпоративне обвезнице или неки други финансијски инструмент на датум извештавања. У неким правним системима, тржишни принос на државне обвезнице на датум извештавања обезбеђује најбољу апроксимацију временске вредности новца. Међутим, у другим правним системима то не мора бити случај, на пример, у правним системима где не постоји развијено тржиште државних обвезница, или у којима тржишни принос на датум извештавања не одражава временску вредност новца. У таквим случајевима, извештајни ентитет одређује стопу другим методима као што је тржишни принос на висококвалитетне корпоративне обвезнице. Такође, постоје случајеви када не постоји развијено тржиште државних обвезница или висококвалитетних корпоративних обвезница са довољно дугим роком доспећа који би одговарао процењеном року доспећа свих исплата по основу примања. У таквим случајевима ентитет користи текуће тржишне стопе адекватног рока за дисконтовање исплата на краји рок и процењује дисконтну стопу за дуже рокове доспећа путем екстраполације текућих тржишних стопа дуж криве приноса. За укупну садашњу вредност обавезе за дефинисано примање мало је вероватно да ће бити посебно осетљива на дисконтну стопу примењену на део примања који доспева за исплату после крајњег рока доспећа расположивих корпоративних или државних обвезница.

95. Трошак камате се обрачунава множењем дисконтне стопе одређене на почетку датог периода са садашњом вредношћу обавезе по основу дефинисаних примања током целог тог периода, узимајући у обзир сваку значајну промену дате обавезе. Садашња вредност обавезе ће се разликовати

од обавезе признате у билансу стања, (а) због тога што се обавеза у билансу стања признаје након умањења за фер вредност свих средстава плана и (б) због тога што неки актуарски добици и губици, као и неки трошкови претходних услуга нису тренутно признати. (Примери за илустрацију, параграфи IE1–IE6, између осталог, илуструју обрачун трошкова камате.)

*Актуарске претпоставке: зараде, примања и медицински трошкови*

**96. Обавезе по основу примања по престанку запослења треба да буду одмерене уз примену основе која одражава:**

(а) **процењени раст будућих зарада;**

(б) **примања установљена под условима плана (или која проистичу из било које изведене обавезе која превазилази ове услове) на дан извештавања; и**

(ц) **процењене будуће промене нивоа било којих државних примања која утичу на примања платива према плану дефинисаних примања, ако и само ако или:**

(i) **ове промене настану пре краја извештајног периода; или**

(ii) **претходни тренд или други поуздани докази указују на то да ће се та државна примања променити на неки предвидљив начин, на пример – у складу са будућим променама општег нивоа цена или општим нивоом зарада.**

97. Процене пораста будућих зарада узимају у обзир инфлацију, старосну структуру, унапређења и остале значајне факторе, као што су понуда и потражња на тржишту рада.

98. Ако формални услови плана (или изведена обавеза која превазилази те услове) захтевају од ентитета да промени примања у будућим периодима, одмеравање обавезе одражава ове промене. Ово је случај када, на пример:

(а) ентитет има прошлу праксу повећања примања, на пример – ради ублажавања ефеката инфлације, а не постоји никаква индиција да ће се у будућности ова пракса променити; или

(б) актуарски добици су већ признати у финансијским извештајима, и ентитет је обавезан било у формалним условима плана (или у изведеној обавези која превазилази те услове) или путем законодавства, да искористи било који суфицит из тог плана за примања партиципаната (види параграф 114(ц)).

99. Актуарске претпоставке не одражавају промене будућих примања које нису утврђене у формалним условима датог плана (или изведене обавезе) на датум извештавања. Такве промене ће резултирати у:

(а) трошковима прошлих услуга, до износа у коме оне мењају примања за услуге пре те промене, и

(б) трошковима текућих услуга за периоде после промене, до износа у коме оне мењају примања за услуге после промене.

100. Нека примања по престанку запослења су везана за варијабле као што су ниво државних пензијских примања или државна медицинска нега. Мерење оваквих примања одражава очекиване промене оваквих варијабли, засновано на ранијем тренду и осталим поузданим доказима.

**101. Претпоставке о трошковима треба да узму у обзир процене будућих промена у трошковима медицинских услуга, које проистичу како из инфлације тако и из специфичних промена медицинских трошкова.**

102. Одмеравање медицинских примања по престанку запослења захтева претпоставке о нивоу и учесталости будућих захтева и о трошковима испуњења тих захтева. Ентитет процењује будуће медицинске трошкове на основу историјских података о сопственом искуству, који су тамо где је то неопходно, допуњени историјским подацима других ентитета, осигуравајућих друштава, медицинских институција или из других извора. Процене будућих медицинских трошкова узимају у обзир утицаје технолошког напретка, промена у коришћењу здравствене заштите или у начинима пружања исте и промене здравственог стања учесника датог плана.

103. Ниво и учесталост захтева су нарочито осетљиви на старост, здравствено стање и пол запослених (и њихових зависних лица), али и на друге факторе, као што је географска локација. Стога се историјски подаци коригују до износа у коме се демографска мешавина становништва разликује од становништва које је узето за основу историјских података. Они се такође се коригују када постоји поуздан доказ да се ти историјски трендови неће наставити.

104. Неки планови за здравствену негу по престанку запослења захтевају од запослених да уплаћују допринос за медицинске трошкове који су покривени планом. Процене о будућим медицинским трошковима узимају у обзир све такве доприносе, засновано на условима датог плана

на крају извештајног периода (или засновано на било каквој изведеној обавези која превазилази те услове). Промене тих доприноса запослених резултирају у трошковима прошлих услуга, или тамо где је то применљиво, ограничењима. Трошкови испуњавања захтева могу бити умањени путем примања од државе или других медицинских институција које пружају медицинску заштиту (види параграфе 96(ц) и 100).

*Актуарски добици и губици*

**105.** У мерењу својих обавеза по основу дефинисаних примања, сходно параграфу 65, ентитет треба да према параграфу 70 призна део (одређен на начин из параграфа 106) својих актуарских добитака и губитака као приход или расход, ако нето кумулативни непризнати актуарски добици и губици на крају претходног извештајног периода превазилазе већи од следећих износа:

(а) 10% садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања на тај датум (пре одбијања средстава плана) и

(б) 10% фер вредности било ког средства плана на тај датум.

Ова ограничења треба обрачунати и применити засебно за сваки план дефинисаних примања.

**106.** Део актуарских добитака и губитака који ће бити признати за сваки план дефинисаних примања чини суфицит одређен параграфом 105, подељен са очекиваним просечним преосталим радним веком запослених који учествују у том плану. Међутим, ентитет може да усвоји било који систематски метод који ће резултирати бржим признавањем актуарских добитака и губитака, под условом да се иста основа примењује и на добитке и на губитке, и то доследно из периода у период. Ентитет може да примени такве систематске методе на актуарске добитке и губитке, чак и када они доспевају унутар граница наведених у параграфу 105.

**107.** Ако ентитет, као што је то дозвољено параграфом 106, усвоји политику признавања актуарских добитака и губитака у периоду у којем настају, може их признавати у укупном осталом резултату, у складу са параграфима 108 и 109, у случају да то чини и за:

(а) све своје планове дефинисаних примања; и

(б) све своје актуарске добитке и губитке.

**108.** Актуарски добици и губици признати директно као нето имовина/капитал као што је то дозвољено параграфом 107, презентују се у извештају о променама на нето имовини/капиталу у складу са параграфом 118(б) МРС-ЈС 1.

**109.** Ентитет који признаје актуарске губитке и добитке у складу са параграфом 107 такође признаје сва кориговања настала због ограничења из параграфа 69(б) ван суфицита или дефицита у извештају о променама на нето имовини/капиталу, у складу са параграфом 118(б) МРС-ЈС 1. Актуарски добици и губици и кориговања настала из ограничења из параграфа 69(б) која су директно призната у извештају о променама на нето имовини/капиталу, тренутно се признају у акумулираном суфициту или дефициту. Они се не признају у суфициту или дефициту за наредни период.

**110.** Актуарски добици и губици могу да настану из повећања или смањења било садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања или фер вредности било којих повезаних средстава плана. Узроци актуарских добитака и губитака укључују, на пример:

(а) неочекивано високе или ниске стопе флукуације запослених, рано пензионисање или смртност или пораст зарада, примања (ако формални или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова;

(б) утицај промена у проценама будућих флукуација запослених, раног пензионисања или смртности, или увећања зарада, примања (ако формални или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова;

(ц) ефекте промена дисконтне стопе и

(д) разлике између стварног приноса на средства плана и очекиваног приноса на средства плана (види параграфе 125–127).

**111.** Дугорочно се актуарски добици и губици могу међусобно неутралисати. Према томе, процене обавеза по основу примања по престанку запослења могу бити посматране као интервал (или “коридор”) најбоље процене. Ентитету је дозвољено, али се од њега не захтева да призна актуарске добитке и губитке који су унутар интервала. Овај стандард захтева од ентитета да призна, као минимум, одређени део актуарских добитака и губитака који не спада у “коридор”, са одступањем од плус/минус 10%. [Примери за илустрацију, параграфи IE1–IE6, између осталог, илуструју поступак са

актуарским добицима и губицима.] Стандард такође дозвољава систематске методе за брже признавање, под условом да ти методи задовољавају услове изнете у параграфу 106. Овакви дозвољени методи укључују, на пример, тренутно признавање свих актуарских добитака и губитака, и унутар и ван “коридора”.

**112. При одмеравању својих обавеза по основу дефинисаних примања, сходно параграфу 65 – ентитет треба да, као што је дефинисано параграфом 70, призна трошкове прошлих услуга као расход на праволинијској основи током просечног периода, све док примања не постану стечена. До износа могућег тренутног стицања права на та примања, одмах по усвајању или након промена у плану дефинисаних примања, ентитет треба тренутно да призна трошкове прошлих услуга.**

113. Трошкови прошлих услуга настају када неки ентитет уводи план дефинисаних примања који приписује примања прошлим услугама или мења примања платива за прошле услуге према постојећем плану дефинисаних примања. Овакве промене су повраћај за услуге запослених током периода до стицања права на примања. Због тога, ентитет признаје трошак прошлих услуга током тог периода, без обзира на чињеницу да се тај трошак односи на услуге запослених у ранијим периодима. Ентитет одмерава трошак прошлих услуга као промену обавезе која настаје поводом те измене (види параграф 77). Негативни трошак прошлих услуга настаје када ентитет мења примања приписана прошлим услугама тако да се садашња вредност обавезе дефинисаних примања смањује.

114. Трошкови прошлих услуга искључују:

(а) ефекте разлика између стварних и раније претпостављених повећања зарада на обавезу за плаћања примања за услуге из претходних година (овде нема трошка прошлих услуга јер актуарске претпоставке дозвољавају пројектоване зараде);

(б) потцењене и прецењене износе дискреционих повећања пензија, када ентитет има изведену обавезу да одобри таква повећања (овде нема трошка прошлих услуга јер актуарске претпоставке дозвољавају таква увећања);

(ц) процене унапређења примања која настају из актуарских добитака који су признати у финансијским извештајима, ако је тај ентитет обавезан било формалним условима плана (или на основу изведене обавезе која превазилази те услове) или путем закона, да искористи било какав суфицит у том плану у корист учесника плана, чак и ако то повећање примања још није званично одобрено (резултујући пораст обавеза чини актуарски губитак а не трошак прошлих услуга рада, види параграф 98(б));

(д) пораст стечених примања, када у одсуству нових или унапређених примања, запослени комплетира захтеве за стицање права (нема трошка прошлих услуга јер је ентитет признао процењени трошак примања као трошак текућих услуга током датог рада) и

(е) утицај промена плана које смањују примања за будуће услуге (укидања).

115. Ентитет утврђује план амортизације трошкова прошлих услуга при увођењу или промени примања. Било би неизводљиво одржавати детаљне евиденције неопходне за идентификацију и примену накнадних промена у тој амортизационој шеми. Штавише, ефекат ће вероватно бити значајан само када постоји укидање или намирење. Стога ентитет допуњава амортизациони план за трошак прошлих услуга, само ако постоји укидање или намирење.

116. Тамо где ентитет смањује примања која треба да плати према постојећем плану дефинисаних примања, произашло смањење обавеза по основу дефинисаних примања се признаје као (негативан) трошак прошлих услуга током просечног периода, све док се не стекне право на умањени део датих примања.

117. Када ентитет смањује примања која треба да плати према постојећем плану дефинисаних примања и истовремено увећава друга примања према датом плану за исте запослене, ентитет третира такву промену као појединачну нето промену.

### **Признавање и одмеравање – Средства плана**

#### *Фер вредност средстава плана*

118. Фер вредност било ког средства плана се одузима у одређивању износа признатог у извештају о финансијској позицији према параграфу 54. Када тржишна цена није доступна, фер вредност средства плана се процењује, на пример, дисконтовањем очекиваних будућих готовинских

токова коришћењем дисконтне стопе која одражава и ризик везан за средства плана и за рок доспећа, или за очекивани датум отуђења тих средстава (или ако она немају рок доспећа, очекивани период до измиривања обавезе).

119. Средства плана искључују неплаћене доприносе које извештајни ентитет треба да уплати у фонд, као и било које непреносиве финансијске инструменте емитоване од стране тог ентитета, који се држи у том фонду. Средства плана се редукују за сваку обавезу фонда која није повезана са примањима запослених, на пример – комерцијалне обавезе и друге обавезе које настају из деривативних финансијских инструмената.
120. Када средства плана укључују полисе осигурања које испуњавају услове признавања, и које се тачно поклапају са износом и временом неких или свих примања плативих према плану, сматра се да фер вредност тих полиса осигурања представља садашњу вредност повезаних обавеза, као што је описано у параграфу 65 (која подлеже било каквим умањењима која се захтевају уколико износи који треба да се приме на основу тих полиса осигурања нису наплативи у потпуности).

#### *Повраћаји*

121. **Када и само када је практично сигурно да ће друга страна повратити неке или све издатке неопходне за намирење обавезе по основу дефинисаних примања, ентитет треба да призна своје право на тај повраћај као засебно средство. Ентитет треба да одмери то средство по фер вредности. По свим другим питањима, ентитет треба да поступа са тим средством као и са средствима плана. У извештају о укупном резултату, расходи који се односе на план дефинисаних примања могу бити приказани у нето износу умањени за износ признатих повраћаја.**
122. Понекад је ентитет у могућности да тражи од друге стране, као што је осигуратељ, да плати део или целокупне издатке неопходне ради намирења обавезе по основу дефинисаних примања. Полисе осигурања, сходно дефиницији из параграфа 10, чине средства плана. Ентитет обрачунава те квалификоване полисе осигурања као и сва остала средства плана, а параграф 121 се не примењује (види параграфе 50–53 и 120).
123. Када нека полиса осигурања није квалификована, онда она не представља средство плана. Параграф 121 се бави таквим случајевима: ентитет признаје своје право на повраћај полисе осигурања као засебно средство, пре него као смањење при одређивању обавезе по основу дефинисаних примања, признато према параграфу 65; по свим другим питањима ентитет поступа са тим средством на исти начин као и са средствима плана. Нарочито се обавеза по основу дефинисаних примања призната према параграфу 65 увећава (умањује) до износа у коме нето кумулативни актуарски добици (губици) од обавезе по основу дефинисаних примања и од повезаних права на повраћај остају непризнати сходно параграфима 105 и 106. Параграф 141(ц)(vii) захтева од ентитета да обелодани сажет опис везе између права на повраћај и обавезе у вези с њим.
124. Ако право на повраћај настаје по основу полисе осигурања или законски обавезујућег уговора која тачно одговара износу и временском распореду неких или свих примања која треба платити по плану дефинисаних примања, фер вредност права на повраћај се посматра као садашња вредност обавезе, као што је описано у параграфу 65 (а која подлеже било каквом смањењу које се захтева уколико тај повраћај није у потпуности наплатив).

#### *Принос на средства плана*

125. Очекивани принос на средства плана представља део расхода признат у извештају о укупном резултату. Разлика између очекиваног приноса на средства плана и стварног приноса на средства плана представља актуарски добитак или губитак; она је укључена у актуарске добитке и губитке на обавези по основу дефинисаних примања при одређивању нето износа који се пореди са границом од 10% “коридора” наведеног у параграфу 105.
126. Очекивани принос на средства плана је заснован на тржишним очекивањима на почетку периода, за приносе током укупног трајања повезане обавезе. Очекивани принос на средства плана одражава промене фер вредности средстава плана која се држе током тог периода, као резултат стварних доприноса уплаћених у фонд и стварних примања исплаћених из фонда.

127. У одређивању очекиваних и стварних приноса на средства плана, ентитет одбија очекиване административне трошкове, осим оних који су укључени у актуарске претпоставке коришћене за мерење те обавезе.

#### **Комбинације ентитета**

128. При одређивању имовине и обавеза које се признају у вези са примањима по престанку запослења у комбинацији ентитета, ентитет узима у обзир међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави комбинацијама ентитета.

#### **Ограничења и намирења**

129. Ентитет треба да призна добитке и губитке од ограничења или намирења плана дефинисаних примања, када се то ограничење или намирење догоди. Добитак или губитак од ограничења или намирења треба да обухвата:

(а) све резултујуће промене садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања;

(б) све резултујуће промене фер вредност средстава плана;

(ц) све повезани актуарске добитке и губитке и трошак прошлих услуга који, сходно параграфима 105 и 112, нису претходно признати.

130. Пре одређивања утицаја ограничења или намирења, ентитет треба да поново измери обавезу (и повезана средства плана ако постоје) користећи текуће актуарске претпоставке (укључујући текуће тржишне каматне стопе и остале текуће тржишне цене).

131. Ограничење настаје када ентитет:

(а) или решеност да учини стварању значајне редукције у броју запослених који су обухваћени планом или

(б) мења услове плана дефинисаних примања, тако да значајан елемент будућих услуга тренутно запослених више не захтева примања, или ће се захтевати само умањена примања.

Ограничење може настати из неког изолованог догађаја, као што је затварање погона, прекид пословања или укидање или суспензија одређеног плана или смањења обима у коме је будуће повећање примања повезано са примањима која се исплаћују за рад у претходним периодима.

Ограничења су често повезана са реструктурирањем. Када је то случај, ентитет обрачунава ограничење истовремено са повезаном реструктурирањем.

131А. Када се услед измена плана умањују примања, само ефекти смањења за будуће услуге представљају ограничења. Ефекти свих умањења за рад у претходним периодима су негативни трошкови претходног рада.

132. Намирење настаје када неки ентитет уђе у трансакцију која искључује све будуће законске или изведене обавезе за део или укупна примања обезбеђена планом дефинисаних примања, на пример – када се исплати једнократна сума готовине директно партиципантима плана, или за њихов рачун – у замену за њихово право да примају одређена примања по престанку запослења.

133. У неким случајевима, ентитет стиче полису осигурања ради финансирања неких или свих примања запослених у вези са услугама запослених у текућем и претходним периодима. Стицање такве полисе не представља намирење ако тај ентитет задржава законску или изведену обавезу (види параграф 50) да плати будуће износе, ако осигуравач не исплати примања запосленима наведена у полиси осигурања. Параграфи 121–124 обрађују признавање и мерење права на надокнаду по полисама осигурања које не спадају у средства плана.

134. Намирење настаје заједно са ограничењем ако је неки план укинут, тако да је обавеза намирена, а тај план престао да постоји. Међутим, укидање плана није ни ограничење ни намирење ако је тај план замењен новим који нуди примања која су у суштини идентична.

135. Када се ограничење везује само за неке запослене укључене у дати план, или када се намирује само део обавезе, добитак или губитак укључује пропорционални удео претходно непризнатог трошка прошлих услуга и актуарских добитака и губитака. Пропорционални удео се одређује на основу садашње вредности обавеза пре и након ограничења или намирења, осим ако је у датим околностима друга основа примеренија. На пример, може бити прикладно да се примене сви непризнати добици који настају из ограничења или намирења истог плана, како би се најпре елиминисали сви непризнати трошкови прошлих услуга који се односе на тај план.

#### **Презентација**

*Компензација (пребијање)*

136. Ентитет треба да компензује средство повезано са планом, са обавезом која се односи на други план када, и само када тај ентитет:

**(а) има законски применљиво право да искористи суфицит из једног плана за измирење обавеза по другом плану и**

**(б) намерава било да измири ту обавезу на нето основи, или да реализује тај суфицит из једног плана и измири своју обавезу по другом плану истовремено.**

137. Критеријуми за пребијање су слични онима који су постављени за финансијске инструменте у МРС-ЈС 32, „Финансијски инструменти: Презентација.“

*Разграничење између текућег и нетекућег/краткорочног и дугорочног*

138. Ентитети треба да разграничавају текућа средства и краткорочне обавезе од сталних средстава и дугорочних обавеза. Овај стандард не прецизира да ли неки ентитет треба да разграничи текуће и нетекуће делове средстава и обавеза који настају из примања по престанку запослења.

*Финансијске компоненте трошкова примања по престанку запослења*

139. Овај стандард не прецизира да ли неки ентитет треба да прикаже трошкове текућих услуга, трошкове камате и очекивани принос на средства плана, као компоненте једне позиције прихода или расхода, на почетку извештаја о финансијској успешности.

#### **Обелодањивање**

140. Ентитет треба да обелодани информације које оспособљавају кориснике финансијских извештаја да оцене природу планова дефинисаних примања и финансијске ефекте промена у тим плановима у току периода.

141. Ентитет треба да обелодани следеће информације о плановима дефинисаних примања:

**(а) рачуноводствену политику тог ентитета за признавање актуарских добитака и губитака;**

**(б) општи опис типа датог плана;**

**(ц) усклађивање почетног и крајњег стања садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања и то приказујући одвојено, ако је могуће, ефекте настале током периода а који се могу приписати свакој од следећих ставки:**

**(i) трошковима текућих услуга,**

**(ii) трошковима камата,**

**(iii) доприносима учесника у плану,**

**(iv) актуарским добицима и губицима,**

**(v) променама у валутном курсу код планова који се вреднују у валути различитој од презентационе валуте ентитета,**

**(vi) плаћеним примањима,**

**(vii) трошковима прошлих услуга,**

**(viii) комбинацијама ентитета,**

**(ix) ограничењима и**

**(x) намиренима.**

**(д) анализу обавезе за дефинисана примања у износима који проистичу из планова који су потпуно без покрића и износима који проистичу из планова који су потпуно или делимично обезбеђени фондом.**

**(е) усклађивање почетног и крајњег стања фер вредности средстава плана и почетног и крајњег стања било ког права на повраћај које је признато као средство, у складу са параграфом 121, показујући одвојено, ако је примењиво, ефекте током периода који се могу приписати свакој од следећих ставки:**

**(i) очекиваном повраћају на средства плана,**

**(ii) актуарским добицима и губицима,**

**(iii) променама у валутном курсу код планова који се вреднују у валути различитој од презентационе валуте ентитета,**

**(iv) доприносима од стране послодавца,**

**(v) доприносима од стране учесника у плану,**

**(vi) плаћеним примањима,**

**(vii) пословним комбинацијама и**

**(viii) намиренима.**

**(ф) усклађивање садашње вредности обавезе за дефинисана примања у (ц) и фер вредност средстава плана у (е) са средствима и обавезама признатим у извештају о финансијској позицији, приказујући најмање:**

- (i) нето актуарске добитке или губитке који нису признати у извештају о финансијској позицији (видети параграф 105);
- (ii) трошкове прошлих услуга који нису признати у извештају о финансијској позицији (видети параграф 112);
- (iii) сваки износ који није признат као средство, услед ограничења из параграфа 69(б);
- (iv) фер вредност на дан извештавања сваког права на повраћај признатог као средство према параграфу 121 (са кратким описом везе између права на повраћај и повезане обавезе), и
- (v) остале износе признате у извештају о финансијској позицији.
- (г) укупан расход признат у билансу успеха за све од следеће позиције, у које су укључени:
  - (i) трошак текућих услуга;
  - (ii) трошкови камате;
  - (iii) очекивани принос на средства плана;
  - (iv) очекивани принос на свако право на повраћај признато као средство у складу са параграфу 121;
  - (v) актуарске добитке и губитке;
  - (vi) трошкови прошлих услуга;
  - (vii) ефекат сваког ограничења или намирања; и
  - (viii) ефекат ограничења из параграфа 69(б).
- (х) укупан износ признат у извештају о променама на нето имовини/капиталу за сваку од следећих ставки:
  - (i) актуарски добици и губици; и
  - (ii) ефекат ограничења из параграфа 69(б).
- (и) за ентитете који признају актуарске добитке и губитке у извештају о променама на нето имовини/капиталу у складу са параграфом 107, кумулативни износ актуарских добитака и губитака признатих у укупном осталом резултату .
  - (j) за сваку већу категорију средстава плана која треба да укључују власничке инструменте, дужничке инструменте, некретнине и сва друга средства, проценат или износ сваке такве категорије од фер вредности целокупних средстава плана.
  - (к) износи садржани у фер вредности средстава плана за:
    - (i) сваку категорију сопствених финансијских инструмената ентитета; и
    - (ii) сваку некретнину коју користи ентитет или друга средства која он користи.
  - (л) наративни опис основе која је коришћена при одређивању опште очекиване стопе приноса на средства, укључујући ефекат већих категорија на средства плана.
  - (м) стварни принос на средства плана, као и стварни принос на свако право на повраћај признат као средство у складу са параграфом 121.
  - (н) примарне актуарске претпоставке употребљене на дан извештавања, укључујући, тамо где је то применљиво:
    - (i) дисконтне стопе;
    - (ii) основу на којој је утврђена дисконтна стопа;
    - (iii) очекиване стопе принос на свако средство плана за периоде приказане у финансијским извештајима;
    - (iv) очекиване стопе приноса за периоде приказане у финансијским извештајима, на свако право на повраћај признато као средство у складу са параграфом 121;
    - (v) очекиване стопе раста зарада (и промене индекса или друге варијабле наведене у формалним или изведеним условима плана, као основе за раст будућих примања);
    - (vi) стопе тренда медицинских трошкова; и
    - (vii) сваку другу коришћену значајну актуарску претпоставку.
- Ентитет треба да обелодани сваку актуарску претпоставку у апсолутним износима (на пример, као апсолутни проценат) а не само као разлику између различитих процената или других варијабли.
- (о) ефекат повећања за један процентни поен и ефекат умањења за један процентни поен у претпостављеној стопи тренда медицинских трошкова на:
  - (i) збир трошка текућих услуга и трошка камата који је компонента периодичних нето медицинских трошкова по престанку запослења; и

(ii) акумулирану обавезу по основу примања по престанку запослења за медицинске трошкове.

За потребе овог обелодањивања, све друге претпоставке треба да буду константне. За планове који функционишу у окружењу са високом инфлацијом, обелодањивање треба да одрази значај процентуалног повећања или смањења претпостављене стопе тренда медицинских трошкова слично једном процентуалном поену у окружењу са ниском инфлацијом.

(п) износе за текући годишњи период и претходна 4 годишња периода:

(i) садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања, фер вредности средстава плана и суфицит или дефицит у плану; и

(ii) искуствена кориговања која се јављају код:

(a) обавеза плана изражених као (1) износ или као (2) проценат обавеза плана на датум извештавања и

(б) средстава плана изражених као (1) износ или као (2) проценат средстава плана на датум извештавања.

(љ) најбоља процена послодавца, онолико брзо колико је то разумно могуће, доприноса за које се очекује да ће бити уплаћени у плану у току годишњег периода који почиње на датум извештавања.

142. Параграф 141(б) захтева општи опис врсте плана. Такав опис разликује на пример пензијске планове на бази равномерне зараде од пензијских планова на бази последње плате и од медицинских планова након запослења. Опис плана треба да садржи и неформалне праксе које изазивају настанак изведене обавезе укључене у мерењу обавезе по основу дефинисаних примања у складу са параграфом 63. Даљи детаљи се не траже.

143. Када неки ентитет има више од једног плана дефинисаних примања, обелодањивања могу бити извршена за целину, засебно за сваки план или по групама које се сматрају најкориснијим. Може бити корисно да се направи разлика у групама на основу следећих критеријума:

(a) географске локације планова, или

(б) на основу тога да ли ти планови подлежу материјално различитим ризицима, на пример – разликовањем пензионих планова на основу паушалне зараде од пензионих планова на основу равномерне (годишње) зараде и планова за здравствену заштиту по престанку запослења.

Када неки ентитет пружа заједничка обелодањивања за групу планова, таква обелодањивања се дају у облику пондерисаних просека или у релативно уским оквирима.

144. Параграф 33 захтева допунска обелодањивања о плановима дефинисаних примања за више послодаваца, који се третирају као да су планови дефинисаних доприноса.

145. Тамо где то захтева МРС-ЈС 20, ентитет објављује информације о:

(a) трансакцијама повезане стране са плановима примања по престанку запослења и

(б) примањима по престанку запослења за кључно управљачко особље.

146. Када то захтева МРС-ЈС 19, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама које настају из обавеза за примања по престанку запослења.

### **Остала дугорочна примања запослених**

147. Остала дугорочна примања запослених укључују, на пример:

(a) дугорочна плаћена одсуства као што је одсуство на основу дугог стажа или стручног усавршавања;

(б) јубиларна или друга примања на основу дугог услуга;

(ц) примања по основу дугорочне неспособности;

(д) учешће у добити и премије које доспевају у року од дванаест месеци или више након краја периода у коме је запослени извршио повезане услуге;

(е) одложеног надокнаду која доспева у року од дванаест месеци или више од краја периода у коме је зарађена, и

(ф) накнада коју плаћа ентитет док појединац не започне нови радни однос.

148. Мерење осталих дугорочних примања запослених обично не подлеже истом степену неизвесности као мерење примања по престанку запослења. Штавише, увођење или промене осталих дугорочних примања запослених ретко узрокују значајан износ трошкова прошлих услуга. Из тих разлога овај стандард захтева поједностављени рачуноводствени метод за остала дугорочна примања запослених. Овај метод се разликује од рачуноводства захтеваног за примања по престанку запослења у следећем:

- (а) актуарски добици и губици се признају одмах и не примењује се “коридор” и
- (б) сви трошкови прошлих услуга се одмах признају.

149. Овај стандард садржи и обориву претпоставку да примања по основу дугорочне неспособности за рад обично не подлежу истом степену несигурности, као одмеравање примања по престанку запослења. Када ова претпоставка може да се оповргне, ентитет разматра да ли неке или сва примања по основу дугорочне неспособности за рад треба да се рачуноводствено обухватају у складу са параграфима 59-146.

### **Признавање и одмеравање**

**150. Износ признат као обавеза за остала дугорочна примања запослених, треба да буде нето сума следећих износа:**

- (а) садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања на крају извештајног периода (види параграф 77),
  - (б) минус фер вредност средстава плана (ако постоје) на крају извештајног периода, из којих се директно подмирују дате обавезе (види параграфе 118–120).
- При мерењу дате обавезе, ентитет треба да примени параграфе 55–104, изузимајући параграфе 65 и 74. Ентитет треба да примени параграф 121 при признавању и мерењу било ког права на повраћај.

**151. За остала дугорочна примања запослених, ентитет треба да призна нето суму следећих износа као расход или приход (сходно параграфу 69), осим до износа у ком неки други Међународни рачуноводствени стандард захтева или дозвољава њихово укључење у трошак (вредност) неког средства:**

- (а) трошак текућих услуга (види параграфе 76–104);
- (б) трошка камате (види параграф 95);
- (ц) очекивани принос на свако средство плана (види параграфе 125–127) и свако право на повраћај признато као средство (види параграф 121);
- (д) актуарске добитке и губитке, који сви треба да буду признати одмах;
- (е) трошкове прошлих услуга, који сви треба да буду признати одмах; и
- (ф) ефекте сваког ограничења или намирења (види параграфе 129 и 130).

152. Један облик осталих дугорочних примања запослених је примање по основу дугорочне неспособности. Ако ниво примања зависи од дужине пружања услуга, обавеза настаје када је услуга извршена. Мерење те обавезе одражава вероватноћу да ће плаћање бити захтевано, као и дужину времена за које се очекује да ће плаћање бити извршено. Ако је ниво примања једнак за сваког инвалидног запосленог без обзира на године стажа, очекивани трошак за та примања се признаје када настане догађај који узрокује дугорочну инвалидност. Параграф 149 наглашава могућност да исплате дугорочних примања запослених по основу дугорочне неспособности могу да подлежу већем степену несигурности него друга дугорочна примања.

### **Обелодањивање**

153. Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања у вези са другим дугорочним примањима запослених, други међународни рачуноводствени стандарди могу захтевати обелодањивања, на пример тамо где је расход који произилази из тих примања такве величине, и захтева обелодањивања у складу са МРС-ЈС 1. Тамо где то захтева МРС-ЈС 20, ентитет обелодањује информације о осталим дугорочним примањима запослених за кључно управљачко особље.

### **Отпремнине**

154. Овај стандард обрађује отпремнине одвојено од других примања запослених, због тога што је догађај на основу кога дата обавеза настаје пре престанак запослења него услуге запослених.

### **Признавање**

**155. Ентитет треба да призна отпремнине као обавезу и расход, када и само када ентитет демонстрира решеност да или:**

- (а) оконча запослење неког запосленог или групе запослених пре уобичајеног датума пензионисања или
- (б) обезбеди отпремнине као резултат понуде дате у циљу да се подстакне добровољно прихватање технолошког вишка.

**156. Ентитет демонстрира решеност да оконча запослење када и само када тај ентитет има детаљан званичан план за окончање и нема реалну могућности да одустане од њега. Тај**

**детаљни план треба да обухвати као минимум:**

- (а) локацију, функције и приближан број запослених чије услуге ће бити окончане;**
- (б) отпремнине за сваку класификацију посла или функцију и**
- (ц) време у коме ће тај план бити спроведен. Спровођење треба започети што је пре могуће, а период за завршавање примене треба да буде такав да значајне промене тог плана нису вероватне.**

157. Ентитет може бити обавезан путем (а) законских прописа, (б) уговора или других аранжмана са запосленима или њиховим представницима, или (ц) путем изведене обавезе засноване на пословној пракси, обичају или жељи за правичним поступком, да изврши плаћање (или обезбеди друга примања) запосленима, када оконча њихово запослење. Овакве исплате су отпремнине. Отпремнине представљају исплате једнократне суме, али понекад такође укључују и:

- (а) увећање пензијских примања или других примања по престанку запослења, било индиректно кроз план дефинисаних примања или директно и
- (б) зараду до краја одређеног периода, ако запослени не врши услуге које доносе економску корист ентитету.

158. Нека примања запослених треба да буду плаћена без обзира на разлог одласка запосленог. Исплата таквих примања је сигурна (као предмет сваког стеченог права или минималних захтева за дужином радног услуга), али је време њихове исплате неизвесно. Иако се таква примања описују у неким земљама као отпремнине, или награде за крај службе, то су примања по престанку запослења пре него отпремнине и ентитет их обрачунава као примања по престанку запослења. Неки ентитети обезбеђују нижи ниво примања за добровољни прекид радног односа на захтев запосленог (који је суштински примање по престанку запослења) него за недобровољни прекид на захтев ентитета. Допунска примања исплатива при невољном прекиду су отпремнине.

159. Отпремнине не обезбеђују ентитету будуће економске користи и тренутно се признају као расход.

160. Када неки ентитет признаје отпремнине, он ће можда морати да обрачуна и ограничење пензијских примања или друга примања запослених (види параграф 129).

#### **Одмеравање**

161. Када отпремнине доспевају за исплату у периоду дужем од 12 месеци након датума извештавања, треба их дисконтовати коришћењем дисконтне стопе наведене у параграфу 78.

162. У случају понуде дате ради подстицања добровољног прихватања технолошког вишка, мерење отпремнине треба да буде засновано на броју запослених за које се очекује да ће такву понуду прихватити.

#### **Обелодањивање**

163. Када постоји неизвесност у вези са бројем запослених који ће прихватити понуђене отпремнине, постоји потенцијална обавеза. Сходно захтеву из IAS 37, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама сем ако је могућност одлива током намирена далека.

164. Сходно захтеву из MPC-JC 1 ентитет обелодањује природу и износ расхода ако је материјално значајан. Отпремнине могу условити настанак расхода који је неопходно обелоданити, ради усаглашавања са овим захтевом.

165. Тамо где то захтева MPC-JC 20, ентитет обелодањује информације о отпремнинама за кључно управљачко особље.

#### **Почетна примена овог стандарда**

166. При првој примени овог стандарда, ентитет треба да одреди своју почетну обавезу за планове дефинисаних примања на тај датум као:

- (а) садашњу вредност дате обавезе (види параграф 77) на датум примене;
- (б) минус фер вредност, на датум примене, средстава плана (ако постоје) из којих ће се те обавезе директно намирити (види параграфе 118–120);
- (ц) минус сваки трошак прошлих услуга који према параграфу 112 треба да буде признат у каснијим периодима.

167. Ако је почетна обавеза установљена у складу са параграфом 166 већа или мања од

**обавезе која би била призната на исти датум према ранијој рачуноводственој политици датог ентитета, тај ентитет признаје овај пораст/смањење као почетни акумулирани суфицит или дефицит.**

168. Приликом иницијалне примене овог стандарда, ефекат промене рачуноводствене политике укључује све актуарске добитке и губитке који су настали у ранијим периодима, чак и ако спадају у “коридор” наведен у параграфу 105. Ентитети који први пут користе обрачунску основу рачуноводства не признају никакве обавезе, у ком случају раст обавезе представља пун износ обавезе умањен за фер вредност на дан усвајања било ког средства плана у складу са параграфом 166(б) и трошковима прошлих услуга који се признају накнадно у складу са параграфом 166(ц). Према одредбама овог стандарда, ова повећана обавеза се признаје у акумулираном суфициту или дефициту.

**169. Приликом прве примене овог стандарда ентитет неће вршити поделу кумулативних актуарских добитака и губитака од настанка плана (планова) дефинисаних примања до дана прве примене овог стандарда, на признати и непризнати део. Сви кумулативни актуарски добици и губици се признају у почетном акумулираном суфициту или дефициту.**

170. Приликом прве примене овог стандарда, ентитету није дозвољено да дели кумулативне актуарске добитке и губитке на признати и непризнати део. Сви кумулативни добици и губици се признају у почетном акумулираном суфициту или дефициту. Овај захтев који се односи на прву примену овог стандарда не онемогућује ентитет да призна само један део својих актуарских добитака или губитака у складу са захтевима из параграфа 105-107 у наредним извештајним периодима.

**171. У првој години примене овог стандарда, ентитет нема обавезу да обезбеди упоредне информације.**

172. Параграф 171 обезбеђује изузеће од укључивања упоредних информација свим ентитетима у првој години примене овог стандарда. Ентитет се подстиче да укључи упоредне информације када су му оне на располагању.

**173. У првој години примене овог стандарда, ентитет није обавезан да врши обелодањивања захтевана параграфима 141(ц), 141(е) и 141(ф).**

174. Усклађивања у параграфима 141(ц) и 141(е) укључују обелодањивања почетних стања у односу на компоненте обавеза за дефинисана примања. Обелодањивање у параграфу 141(ф) захтева усклађивање које се ослања на информације у параграфима 141(ц) и 141(е). Ова обелодањивања се не захтевају у првој години примене овог стандарда. Ентитет се подстиче да укључи ова обелодањивања када су му она информације на располагању.

**175. У првој години примене овог стандарда, ентитет може проспективно да обезбеди информације захтеване параграфом 141(п).**

176. Информације наведене у параграфу 141(п) односе на тренутну вредност обавеза за дефинисана примања, пер вредност средстава плана, суфицит или дефицит плана и одређено искуство прилагођавања. Ово обелодањивање се захтева само за актуелни годишњи период у првој години примене стандарда. Информације о претходним годишњим периодима могу да се обезбеде проспективно током извештавања ентитета у складу са захтевима овог стандарда. То омогућава ентитетима да прикупе информације о тенденцијама током периода уместо да праве такве информације за извештајне периоде пре периода прве примене стандарда.

### **Датум ступања на снагу**

**177. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2011. Ранија примена се подстиче. Уколико ентитет примењује овај стандард за периоде који почињу пре 1. јануара 2011., он обелодањује ту чињеницу.**

**177А** Параграфи 10, 11, 37, 113, 114 и 131 су измењени, а убачен је параграф 131А као последица „Побољшања МРС-ЈС“ објављених у јануару 2010. Ентитет примењује измене параграфа 10, 11 и 37 за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2011. или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује измене за период који почиње пре 1. јануара, 2011, он обелодањује ту чињеницу. Ентитет примењује измене параграфа 113, 114, 131 и 131А за промене у примањима које се јављају 1. јануара 2011. или касније.

178. Када неки ентитет усвоји обрачунску основу рачуноводства, као што дефинише МРС-ЈС, за сврхе финансијског извештавања, после овог датума ступања на снагу, овај стандард се примењује на

годишње финансијске извештаје ентитета који се односе на периоде који почињу на датум усвајања или после њега.

---

<sup>к</sup>валификујућа полиса осигурања не мора неопходно да буде уговор о осигурању (видети релевантан међународни или национални стандард који се бави осигурањем).

<sup>с</sup>уфицит – прекорачење фер вредности планираних средстава у односу на садашњу вредност обавезе утврђене за економску корист.

## Прилог А

### Упутство за примену

*Ово упутство је саставни део MPC-ЈС 25.*

#### **Пример за илустрацију параграфа 21: Рачуноводство плана премија на основу успешности.**

AG1. У складу са планом премија на основу успешности, владина штампарија мора да исплати одређени део годишњег суфицита запосленима који су испунили раније утврђене циљеве у погледу успешности и радили су током целе године, то јест, били су запослени првог и последњег дана извештајног периода. Ако нико од запослених не прекине радни однос током године, биће укупно исплаћено 3% годишњег суфицита на име премија. Ентитет је утврдио да ће промене у структури запослених довести до тога да ће бити исплаћено 2,5% стварног суфицита.

*Ентитет признаје обавезу и расход од 2,5% стварног суфицита.*

#### **Пример за илустрацију параграфа 36:**

##### **рачуноводство плана за више послодаваца**

AG2. Заједно са сличним ентитетима Државе X, јединица локалне управе А учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца. Због тога што план излаже ентитете који учествују у њему актуарским ризицима повезаним са садашњим и бившим запосленима других јединица локалне управе које учествују у плану, не постоји доследна и поуздана основа за алокацију обавезе, средстава плана и трошкова на поједине јединице локалне управе које учествују у плану. Због тога јединица локалне управе А обрачунава план као план дефинисаних доприноса. Вредновање финансирања које није сачињено на основу претпоставки компатибилних са захтевима овог стандарда показује дефицит од 480 милион новчаних јединица у плану. Овај план путем обавезујућег уговора указује на распоред доприноса који ће елиминисати овај дефицит током наредних пет година. Укупни доприноси локалне јединице управе А на основу уговора су 40 милиона новчаних јединица.

*Ентитет признаје обавезу за доприносе који су кориговани за временску вредност новца и једнака расходу у суфициту или дефициту.*

#### **Пример за илустрацију параграфа 73:**

##### **ограничења признавања средстава плана**

AG3. План дефинисаног примања има следеће карактеристике:

Садашњу вредност обавезе	1.100
Фер вредност средстава плана	(1.190)
	(90)
Непризнати актуарски губици	(110)
Непризнати трошак прошлих услуга	(70)
Негативни износ одређен према параграфу 65	(270)
Садашња вредност доступних будућих рефундирања и умањења будућих доприноса	60
<i>Ограничење према параграфу 69(б) се израчунава као што следи:</i>	
Непризнати актуарски губици	110
Непризнати трошак прошлих услуга	70
Садашња вредност доступних будућих рефундирања и умањења будућих доприноса	60
Ограничење	240

*240 је мање од 270. Стога тај ентитет признаје средство од 240 и обелодањује да је ограничење смањило књиговодствену вредност датог средства за 30 (види параграф 141 (ф)(iii)).*

#### **Пример за илустрацију параграфа 78:**

##### **метод кредитирања пројектоване јединице**

AG4. Једнократна сума примања доспева за исплату у тренутку окончања услуга и једнака је 1% последње плате за сваку годину стажа. Зарада у првој години је 10,000 и претпоставља се да ће се увећавати по 7% (у маси) сваке године. Коришћена дисконтна стопа је 10% годишње.

Следећа табела приказује како се обавеза увећава према запосленом за кога се очекује да оде на крају пете године, под претпоставком да нема промена актуарских претпоставки. Ради једноставности, овај пример игнорише допунска кориговања нужна за одсликавање вероватноће да би запослени могао напустити тај ентитет на неки ранији или каснији датум.

Година	1	2	3	4	5
<i>Примања приписана:</i>					
- претходним годинама	0	131	262	393	524
- текућој години (1% последње плате)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
- текућој и претходним годинама	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
<b>Година</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Почетна обавеза	-	89	196	324	476
Камата по стопи од 10%	-	9	20	33	48
Трошак текућих услуга	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Крајња обавеза	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

*Напомена:*

1. Почетно стање обавеза јесте садашња вредност примања, додељених претходним годинама.
2. Трошак текућих услуга је садашња вредност примања додељених текућој години
3. Крајња обавеза је садашња вредност примања додељених текућој и претходним годинама.

#### **Примери за илустрацију параграфа 81:**

##### **Додељивање примања периодима услуга**

AG5. План дефинисаних примања обезбеђује једнократну суму примања од 100, за сваку годину стажа, која је платива на дан пензионисања.

*Примање од 100 је додељено свакој години. Трошак текућих услуга има садашњу вредност од 100.*

*Садашња вредност обавезе за дефинисано примање је садашња вредност од 100 помножена са бројем година стажа до датума извештавања.*

Ако су примања платива одмах након што запослени напусти ентитет, трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе за дефинисано примање, одражава датум на који се очекује да ће тај запослени да напусти ентитет. Према томе, због ефекта дисконтовања она су мања него што би били износи који би били одређени да је запослени отишао на датум извештавања.

AG6. План обезбеђује месечну пензију од 0,2% последње плате за сваку годину стажа. Пензија се исплаћује од навршене 65. године живота.

*Примање једнако садашњој вредности на очекивани датум пензионисања, месечне пензије од 0,2% процењене последње плате која се исплаћује почев од очекиваног датума пензионисања све до очекиваног датума смрти, се приписује свакој години стажа. Трошак текућих услуга је садашња вредност овог примања. Садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања, је садашња вредност месечних исплата пензије од 0,2% од последње плате, пута број година стажа све до краја извештајног периода. Трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања се дисконтују зато што исплате пензија започињу од навршене 65. године живота.*

##### **Примери за илустрацију параграфа 82: Сечена и несечена примања**

AG7. План плаћа примања од 100 за сваку годину стажа. Та примања постају сечена након десет година стажа.

*Примање од 100 се додељују свакој години. У свакој од првих десет година трошкови текућих услуга и садашња вредност обавезе одражавају вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати десет година стажа.*

AG8. План накнађује примања од 100 за сваку годину стажа, искључујући услуге пре 25. године живота. Примања постају сечена одмах.

*Никаква примања се не додељују услугама пре 25. године живота, јер услуге пре тог датума не доводе до примања (условљених или безусловних). Примање од 100 се додељује свакој наредној години.*

##### **Примери за илустрацију параграфа 83: Додељивање примања рачуноводственим периодима**

AG9. Према одређеном плану се исплаћује једнократна суму примања од 1,000 на коју се стиче право после десет година стажа. План не пружа будућа примања за наредне услуге.

*Примање од 100 (1.000 подељено са 10) се додељују свакој од првих 10 година. Трошак текућих услуга у свакој од првих 10 година одсликава вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати 10 година стажа. Никаква примања се не додељују каснијим годинама.*

**AG10.** Према плану се исплаћује једнократна сума пензијских примања од 2.000 свим запосленима који су још запослени у добу од 55 година живота и имају преко двадесет година стажа, или који су још у служби у добу од 65 година, без обзира на дужину њиховог стажа. За запослене који су се придружили пре своје 35. године, стаж прво доводи до примања према плану до 35. године (запослени би могао да оде у доби од 30 година и да се врати кад буде имао 33 године, без утицаја на износ или време стицања примања). Та примања су условљена наредним услугама. Такође, услуге после 55. године неће водити никаквом материјалном износу даљих примања. За те запослене, ентитет додељује примања од 100 (2.000 подељено са 20) свакој години од 35. до 55. године живота.

*За запослене који су се придружили између 35. и 45. године, услуге након двадесет година неће водити материјалном износу даљих примања. За те запослене, ентитет додељује примања од 100 (2.000 подељено са 20) свакој од првих 20 година.*

*За запосленог који се придружи у 55. години живота, услуге након десет година неће водити материјалном износу даљих примања. За ове запослене ентитет додељује примање од 200 (2.000 подељено са 10) за сваку од првих десет година.*

*За све запослене трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе одражавају вероватноћу да запослени можда неће комплетирати неопходни период службовања.*

**AG11.** Медицински план по престанку запослења надокнађује 40% медицинских трошкова запосленог по престанку запослења, ако тај запослени оде после више од десет а мање од двадесет година стажа, а 50% трошкова ако запослени оде после двадесет и више година стажа.

*Према формули примања плана, ентитет додељује 4% од садашње вредности очекиваних медицинских трошкова (40% подељено са десет) свакој од првих десет година и 1% (10% подељено са десет) свакој од десет других година. Трошак текућих услуга за сваку годину одражава вероватноћу да тај запослени можда не употпуни период стажа неопходан за стицање дела или целокупних примања. Запосленима за које се очекује да оду у току десет година, не додељују се никакве примања.*

**AG12.** Медицински план по престанку запослења надокнађује 10% медицинских трошкова запослених, ако тај запослени оде после више од 10 а мање од 20 година стажа, а 50% тих трошкова ако запослени оде после 20 и више година стажа.

*Услуге у каснијим годинама ће довести до материјално вишег нивоа примања него у ранијим годинама. Стога ентитет додељује запосленима за које очекује да оду после двадесет и више година, примања по праволинијској основи према параграфу 68. Услуге након двадесет година неће водити материјалном износу даљих примања. Према томе примања додељена свакој од првих двадесет година су 2,5% садашње вредности очекиваних медицинских трошкова (50% подељено са двадесет).*

*За запослене за које се очекује да оду у периоду између десет и двадесет година, примања додељена свакој од првих десет година чине 1% садашње вредности очекиваних медицинских трошкова. За ове запослене нема примања која су додељена услугама између краја десете године и процењеног датума одласка.*

*За запослене за које се очекује да оду у току десет година, не додељују се никакве примања.*

**Пример за илустрацију параграфа 84: Додељивање примања рачуноводственим периодима**

**AG13.** Запослени имају право на примања од 3% последње плате за сваку годину стажа пре навршене 55. године живота.

*Примање од 3% процењене последње плате се додељује свакој години све до 55. године живота. Ово је датум од када даље услуге запосленог неће водити материјалном износу даљих примања на основу плана. Нема примања која се додељује услугама након ових година старости.*

**Пример за илустрацију параграфа 113: Обрачунавање трошкова прошлих услуга**

AG14. Ентитет има пензијски план који обезбеђује пензију од 2% последње плате последње плате за сваку годину стажа. Право на примање стиче се након пет година стажа. На дан 1. јануара 20X9. ентитет повећава пензију на 2,5% последње плате за сваку годину стажа, почев од 1. јануара 20X5. На датум повећања, садашња вредност додатних примања за услуге од 1. јануара 20X5. до 1. јануара 20X9, је као што следи:

Запослени са више од пет година стажа на датум 1.1.X9.	150
Запослени са мање од пет година стажа на датум 1.1.X9. (просечан период до стицања: три године)	1120
	270

Ентитет одмах признаје 150 јер су ова примања већ стечена. Ентитет признаје 120 на праволинијској основи током три године од 1. јануара 20X9.

#### Пример за илустрацију параграфа 121 – 123: Повраћаји

AG15. Повраћаји:

Садашња вредност обавезе	1.241
Непризнати актуарски добици	17
Обавеза призната у извештају о финансијској позицији	1.258
Права према полисама осигурања која тачно одговарају износу и временском распореду неких примања која се исплаћују по основу датог плана. Ова примања имају садашњу вредност од 1.092	1.092

Непризнати актуарски добици од 17 су нето кумулативни актуарски добици од дате обавезе и од права на повраћај.

#### Пример за илустрацију параграфа 125 – 127: Принос на средства плана

AG16. На дан 1. јануара 20X7, фер вредност средстава плана је била 10.000 а нето кумулативни непризнати актуарски добици су били 760. На дан 30. јуна 20X1. план је платио примања од 1.900 и примио доприносе од 4.900. На дан 31. децембра 20X7, фер вредност средстава плана је била 15.000 а садашња вредност обавеза по основу дефинисаних примања је била 14.792. Актуарски губици из дате обавезе за 20X7. су били 60.

1. јануара 20X7. извештајни ентитет је сачинио следеће процене засноване на тржишним ценама на тај датум:

	%
Приход од камате и дивиденди након исплате пореза који плаћа фонд	9,25
Реализовани и нереализовани добици од средстава плана (након опорезивања)	2,00
Административни трошкови	(1,00)
Очекивана стопа приноса	10,25
За 20X7. очекивани и стварни приноса на средства плана су као што следи:	
Принос на 10.000 држаних 12 месеци, по 10,25%	1.025
Принос на 3.000 држаних 6 месеци по 5% (еквивалент 10,25% годишње, са каматом на камату сваких 6 месеци)	150
Очекивани принос на средства плана за 20X7	1.175
Фер вредност средстава плана на дан 31. децембра 20X7	15.000
Минус фер вредност средстава плана на дан 1. јануара 20X7.	(10.000)
Минус примљени доприноси	(4.900)
Плус плаћена примања	1.900
Стварни принос на средства плана	2.000

Разлика између очекиваног приноса на средства плана (1.175) и стварног приноса на средства плана (2.000) представља актуарски добитак од 825. Стога су кумулативни нето непризнати актуарски добици 1.525 (760 плус 825 мање 60). Према параграфу 105, границе коридора су успостављене на 1.500 ((i) 10% од 15.000 или (ii) 10% од 14.792, у зависности од тога која је вредност већа). Следеће године (20X8.), ентитет у суфицију или дефициту признаје актуарски добитак од 25 (1.525 минус 1.500) подељен очекиваним просечним преосталим радним веком запослених.

Очекивани принос на средства плана за 20X8. годину ће се заснивати на тржишним очекивањима на дан 1.1. 20X8. за приносе током целокупног трајања обавезе.

**Пример за илустрацију параграфа 135:****Рачуноводствено обухватање ограничења без намирења**

AG17. Ентитет је обавезан на основу закона да прекине директно пружање услуга прикупљања и одлагања отпада. Запослени у овом сегменту чији је рад прекинут неће више зарађивати примања. Ово је ограничење без намирења. Користећи текуће актуарске претпоставке (укључујући текуће тржишне каматне стопе и остале текуће тржишне цене) непосредно пре ограничења, ентитет има обавезу по основу: дефинисаног примања са нето садашњом вредношћу од 1.000; средстава плана чија је фер вредност 820 и нето кумулативних непризнатих актуарских добитака од 50. Ограничење смањује нето садашњу вредност дате обавезе за 100, на 900.

*Од претходно непризнатих актуарских добитака, 10% (100/1.000) се односи на део обавеза који је елиминисан ограничењем. Стога је ефекат тог ограничења као што следи:*

	Пре ограничења	Добитак од ограничења	После ограничења
Нето садашња вредност обавезе	1.000	(100)	900
Фер вредност средстава плана	(820)	-	(820)
	180	(100)	80
Непризнати актуарски добици	50	(5)	45
Нето обавеза призната у извештају о финансијској позицији	230	(105)	125

**Пример за илустрацију параграфа 166 до 168: Одрешивање почетне обавезе**

AG18. На дан 31. децембра 2010. извештај о финансијској позицији неког ентитета укључује пензијску обавезу од 100. Ентитет усваја Стандард од 1. јануара 2011., када садашња вредност те обавезе према Стандарду износи 1.300 а фер вредност средстава плана је 1.000. Првог јануара 2005. тај ентитет је побољшао пензије (трошак за не-стечена примања: 160; просечни преостали период на исти датум до стицања права: 10 година).

Почетни ефекат је као што следи:

Садашња вредност обавезе	1.300
Фер вредност средстава плана	(1.000)
Минус: трошак прошлих услуга који ће бити признат у каснијим периодима (160 x 4/10)	(64)
Почетна обавеза	236
Обавеза која је већ призната у складу са претходном политиком	100
Додатна обавеза	136

Ентитет признаје додатну обавезу од 136 као почетни акумулирани суфицит или дефицит.

## Основа за закључивање

*Ова основа за закључивање прати MPC-ЈС 25, али није његов део,*

**Развој MPC-ЈС 25 је базиран на IASB-овој ревидираној верзији IAS 19, објављеној 2004. године.**

*Увод*

- BC1. IPSASB-ов програм хармонизације IFRS је важан елемент програма рада IPSASB. Политика IPSASB је да се хармонизију MPC-ЈС на обрачунској основи са IFRS које је објавио IASB тамо где је то одговарајуће за ентитете у јавном сектору.
- BC2. Главна карактеристика пословања великог броја ентитета јавног сектора је висок интензитет рада што значи да ће трошкови и обавезе који се односе на примања запослених вероватно бити од великог значаја за процењивање финансијске успешности и финансијске позиције тих ентитета. Зато је неопходно да ентитети јавног сектора у финансијским извештајима опште намене наведу трошкове и обавезе који се односе на примања запослених, и да ти подаци буду утврђени на систематичан и доследан начин. Такође је важно да корисници извештаја имају увид у релевантна обелодањивања.
- BC3. Доношење стандарда који се бави примањима запослених је раније одлагано из два разлога. Први, IPSASB је одлучио да одреди приоритете за пројекте који се односе на јавни сектор, укључујући пројекте везане за социјална примања која обезбеђују ентитети јавног сектора у трансакцијама које нису трансакције размене и за приходе из таквих трансакција. Други, почетком ове деценије је изгледало да би могло доћи до значајних промена IAS 19. IPSASB истиче да IASB тренутно ради на пројекту који се бави примањима по одласку у мировину. Овај пројекат се спроводи у две фазе које укључују фундаменталан преглед свих аспеката рачуноводства примања по престанку запослења. Прва фаза је део краткорочног пројекта приближавања IASB и FASB. Иако овај пројекат може да идентификује проблеме који се могу решити релативно брзо, IPSASB сматра да развој предлога за фундаменталне промене рачуноводства примања по престанку запослења није довољно напредовао да би могао да оправда одлагање овог стандарда. IPSASB ће наставити да прати развој пројекта IASB.

*Комбиновани програми социјалне заштите и државни планови*

BC4. У многим правним системима, примања по престанку запослења се плаћају преко комбинованог програма социјалне заштите. Комбиновани програми социјалне заштите такође пружају погодности који нису у надокнада у замену за услуге које пружају запослени или су их пружали бивши запослени. IPSASB је закључио да, због тога што су комбиновани програми социјалне заштите веома важни у појединим правним системима, укључујући и један број европских земаља, треба да буду дефинисани и захтеви у вези са њиховим третманом. Овај стандард у параграфу 10 даје дефиницију комбинованог програма социјалне заштите која обухвата обе компоненте таквих програма.

BC5. Овај стандард се не бави свим потенцијалним обавезама ентитета јавног сектора у склопу комбинованог програма социјалне заштите. Како се овај стандард бави примањима запослених извештајног ентитета, у његовом делокругу су само примања, платива у оквиру комбинованих програма социјалне заштите, која представљају накнаду за услуге које пружа запослени извештајног ентитета. IPSASB се бави одређеним другим накнадама које су плативе у оквиру комбинованих програма социјалне заштите у склопу посебног пројекта који се бави социјалним примањима.

BC6. Овај стандард задржава захтев из IAS 19 према коме ентитет рачуноводствено обухвата државни план на исти начин као план за више послодаваца. IPSASB је закључио да би требало да обезбеди додатне коментаре како би се појаснио приступ рачуноводству државних планова у ентитетима јавног сектора. Параграф 46 садржи обориву претпоставку да ће контролни ентитет окарактерисати државни план као план дефинисаних примања. Само у случајевима када се та претпоставка обори, државни план ће се рачуноводствено обухватати као план дефинисаних доприноса.

*Планови дефинисаних примања*

*када су ентитети учесници под заједничком контролом*

BC7. У јавном сектору, вероватно ће бити много случајева у којима ентитети под заједничком контролом учествују у плановима дефинисаних примања. IAS 19 садржи коментар у вези са плановима дефинисаних примања који расподељују ризике између ентитета под заједничком контролом. IPSASB сматра да су захтеви из IAS 19 прикладни за јавни сектор. IPSASB такође сматра да

је примерено да се нагласи да уколико не постоји уговорни споразум, обавезујући аранжман или дефинисана политика по којој се од појединачног ентитета наплаћују нето трошкови дефинисаних примања за план у целини, није прикладно да контролисани ентитети врше обрачун на основу дефинисаних примања. У таквим случајевима контролни ентитет треба да рачуноводствено обухвата такве планове на основу дефинисаних примања у консолидованим финансијским изјавама. Контролисани ентитет (а) врши обрачун на основу дефинисаних доприноса, (б) идентификује контролни ентитет, и (ц) обелодањује да контролни ентитет врши обрачун на основу дефинисаних примања у својим консолидованим финансијским извештајима. Ово се огледа у параграфу 41. Контролисани ентитет такође врши обелодањивања наведена у параграфу 42.

#### *Дисконтне стопе*

BC8. IAS 19 захтева усвајање дисконтне стопе на основу тржишног приноса на висококвалитетне корпоративне обвезнице на датум извештавања. IPSASB је одлучио да дисконтне стопе треба да одражавају временску вредност новца, и сматра да ентитетима треба препустити да одреде динамику којом се најбоље постиже тај циљ. IPSASB сматра да се временска вредност новца можда најбоље огледа у односу на тржишни принос на државне обвезнице, висококвалитетне корпоративне обвезнице или неки други финансијски инструмент. Дисконтна стопа која се користи не треба да укључује ризик повезан са обавезама дефинисаних примања или кредитним ризицима специфичним за дати ентитет. Постоји додатни захтев у погледу обелодањивања у параграфу 141(н) (ii) којим се обавештавају корисници о основи на којој је утврђена дисконтна стопа.

BC9. IPSASB је сматрао да треба да пружи смернице за помоћ ентитетима који послују у земљама у којима не постоји ни развијено тржиште за државне обвезнице, нити развијено тржиште висококвалитетних корпоративних обвезница приликом одређивања дисконтне стопе која одражава временску вредност новца. IPSASB признаје да ће утврђивање одговарајуће дисконтне стопе вероватно бити тешко питање за ентитете који послују у таквим правним системима, као и да такви ентитети могу да буду у процесу прелаза, или су недавно прешли на обрачунску основу рачуноводства. Међутим, IPSASB је закључио да то није проблем који се односи само на јавни сектор, као и да не постоје довољно јасни разлози који се односе на специфичне карактеристике јавног сектора да би се обезбедиле такве смернице.

#### *Актуарски добици и губици – коридор*

BC10. IPSASB је разматрао рачуноводствене захтеве за актуарске добитке и губитке. Конкретно, IPSASB је разматрао да ли приступ наведен у IAS 19 познат под називом коридор, у складу са којим актуарски добици и губици морају да се признају одмах само у случају да не улазе у унапред одређене параметре, који се односи на фер вредност средстава плана и књиговодствену вредност обавеза дефинисаних примања на последњи датум извештавања, треба да буде усвојен у овом стандарду. IPSASB је уважаио став оних који тврде да је приступ који подразумева коридор концептуално лош и да доводи до неоправданог одлагања прихода и расхода. Међутим, IPSASB је закључио да не постоје разлози специфични за јавни сектор због којих би требало да се уклоне одредбе у вези са коридором и захтева непосредно признавање свих актуарских добитака и губитака. IPSASB је стога одлучио да у овом стандарду задржи приступ који се заснива на коридору као и да омогући ентитетима да одаберу било коју од три опције које дозвољава IAS 19 за обухватање актуарских добитака и губитака који су унутар коридора. То су:

- (а) непризнавање
- (б) признавање на систематичној и доследној основи актуарских добитака и губитака који се односе на све планове дефинисаних примања у извештају о финансијској успешности; и
- (ц) признавање на систематичној и доследној основи актуарских добитака и губитака који се односе на све планове дефинисаних примања који су ван извештаја о финансијској успешности.

#### *Актуарски добици и губици:*

*Презентација у којој је признавање ван извештаја о финансијској успешности*

BC 11. Када је IPSASB развио ED 31, “Примања запослених”, у IAS 19 (2004) и IAS 1 се захтевало да се термин „извештај о променама на капиталу“ промени у „извештај о признатом приходу и расходу“ у случајевима када је ентитет усвојио политику признавања актуарских добитака и губитака за све

своје планове дефинисаних примања ван биланса успеха. Комплет финансијских извештаја у MPC-JC 1 “Презентација финансијских извештаја”, не садржи “извештај о признатом приходу и расходу.” Зато је IPSASB разматрао да ли MPC-JC 1 треба да се измени како би се термин „извештај о променама на нето имовини/капиталу“ промени у „извештај о признатом приходу и расходу“ у одређеним околностима, или да ли ентитету треба да буде дозвољено да признаје актуарске добитке и губитке у постојећем „извештају о променама на нето имовини/капиталу“, као што се захтева у MPC-JC 1. IPSASB је одлучио да би требало, у складу са својим циљем промовисања конвергенције са IFRS, да се измени MPC-JC 1 тако да се термин „извештај о променама на нето имовини/капиталу“ замени са „извештај о признатом приходу и расходу“ када само укључује одређене ставке, укључујући актуарске добитке и губитке. Овај приступ је у начелу подржан на консултацијама.

BC12. IASB је након тога издао ревидирани IAS 1 који је садржао и последичне измене IAS 19. Тиме су избрисане референце на извештај о признатом приходу и расходу и захтева се да се актуарски добици и губици признати ван добитка или губитка буду презентовани као саставни део укупног осталог резултата. IPSASB још није разматрао ревидирани IAS 1. Не желећи да усвоји приступ који за циљ има конвергенцију са приступом у IFRS који је већ замењен, IPSASB је одлучио да усвоји захтев према којем, када се актуарски добици и губици признају ван извештаја о финансијској успешности, они би требало да буду презентовани у извештају о променама на нето имовини/капиталу.

#### *Рефундације*

BC13. Иако је захтев у односу на рефундације у IAS 19 уопштен, повезани коментар је написан из перспективе полиса осигурања које нису квалификоване полисе осигурања, и стога нису средства плана. IPSASB је разматрао да ли могу да се јаве случајеви у јавном сектору, где би други ентитет јавног сектора могао да уђе у правно обавезујућу обавезу да обезбеди део или цео издатак који је потребан за измирење обавезе дефинисаних примања извештајног ентитета. IPSASB је сматрао да би могле да се јаве такве околности. Из тог разлога ED 31 садржи проширени коментар у ком се прихвата да могу да настану такве околности. У неким поднесцима је наведено да је овај ревидирани коментар збуњујући. Прихватајући овај став, IPSASB је одлучио да употреби исти коментар као у IAS 19, као и да обавезе ентитет да утврди да ли има средство које проистиче из права на рефундацију према дефиницији таквог средства коју је објавио IPSASB.

#### *Остала дугорочна примања запослених:*

##### *примања за дуготрајну неспособност за рад*

BC14. IAS 19 наводи примања за дуготрајну неспособност за рад као пример „осталих дугорочних примања запослених“. IAS 19 наводи да „одмеравање осталих дугорочних примања запослених обично не подлеже истом степену неизвесности као одмеравање примања по престанку запослења“ и да „увођење или промене осталих дугорочних примања запослених ретко узрокују значајан износ трошкова прошлих услуга“. У јавном сектору. Примање за неспособност за рад у вези са појединим областима пружања услуга, као што је војна, може бити финансијски веома значајно, а повезани актуарски добици или губици нестабилни.

BC15. Зато MPC-JC 25 садржи и обориву претпоставку да примања по основу дугорочне неспособности за рад обично не подлежу истом степену несигурности, као одмеравање примања по престанку запослења. Када ова претпоставка може да се оповргне, ентитет разматра да ли нека или сва примања по основу дугорочне неспособности за рад треба да се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима за примања по престанку запослења.

#### *Остала дугорочна примања запослених:*

##### *накнада коју плаћа ентитет док појединац не започне нови радни однос*

BC16. Иако се не сматра да је вероватно да су такве околности широко распрострањене, IPSASB је признао да може бити случајева у којима извештајни ентитет није обавезан уговором да исплаћује надокнаду бившем запосленом одвојено од отпремнине док он/она започне нови радни однос. Списак осталих дугорочних примања из параграфа 147 је због тога измењен како би укључио такве околности.

#### *Начини имплементације*

BC17. IPSASB је признао да примена захтева овог стандарда у вези са обавезама које проистичу из планова дефинисаних примања може проузроковати тешкоће великом броју ентитета јавног

сектора. Тренутно, многи ентитети јавног сектора не признају обавезе које су повезане са тим обавезама па зато можда немају ни системе који обезбеђују информације неопходне за извештавање у складу са захтевима овог стандарда. Када ентитети признају обавезе које се односе на обавезе које проистичу из планова дефинисаних примања, то може да буде по различитој основи у односу на захтеве овог стандарда. У неким случајевима, усвајање овог стандарда може да доведе до тензија у вези са буџетским пројекцијама и другим проспективним информацијама.

BC18. IAS 19 захтева да ентитети који усвајају овај стандард одреде обавезу при преласку на његову примену. Када је износ ове обавезе већи него обавеза која би била призната на исти датум у складу са претходном рачуноводственом политиком, IAS 19 дозвољава ентитетима да ту разлику третирају као трошак применом пропорционалне методе током периода од пет година од датума усвајања.

BC19. Утицај који ће повећање обавеза узроковано применом овог стандарда имати на на финансијску успешност и финансијску позицију вероватно ће створити потешкоће великом броју ентитета јавног сектора. Међутим, као што је истакнуто у параграфу BC17, једно од значајнијих питања би могло да буде прикупљање самих информација. IPSASB је због тога закључио да би овај стандард требало да ступи на снагу за извештајне периоде који почињу 1. јануара 2011 или касније, како би ентитети јавног сектора имали времена за развој нових и побољшање постојећих система. У складу са овим циљем, у првој години примене не захтевају се упоредне информације. Раније примена се подстиче.

BC20. У параграфу 16б, овај стандард захтева од ентитета да се утврди почетна обавеза за планове дефинисаних примања. Пошто ентитети не морају да усвоје овај стандард до извештајних периода који почињу 1. јануара 2011. или касније, IPSASB је закључио да није неопходно да се донесе прелазна одредба која дозвољава ентитету да расходује током периода било коју разлику између почетне обавезе и обавезе која би била призната у складу са претходном рачуноводственом политиком. Да би се избегло потенцијално изобличење финансијске успешности у првој години усвајања, и да би се одржала усклађеност са MPC-ЈС 3, "Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке", овај стандард захтева да се разлика између почетне обавезе и обавезе која би била призната у складу са претходном рачуноводственом политиком на исти датум извештавања, пренесе у почетни акумулирани суфицит или дефицит.

BC21. IPSASB је такође разматрао да ли ви, у светлу потешкоћа које би извештајни ентитети могли да имају при састављању информација, било прикладно да се они ослободе појединих обавеза у вези са захтевима за обелодањивање наведеним у параграфу 141 овог стандарда. Ова обелодањивања захтевају почетна салда која се односе на већи број компоненти обавеза и средстава плана или информација о трендовима који покривају текући извештајни период и претходна четири извештајна периода. IPSASB је закључио да би, пошто ће неким ентитетима бити потребан дужи уводни период за развој система, такво ослобађање било прикладно. Зато је укључено у овај стандард, у параграфима 173 и 175.

#### **Ревидирање MPC-ЈС 25 као резултат IASB-овог Пројекта побољшања IFRS из 2008 године.**

BC22 IPSASB је прегледао ревидиране делове IAS 19 укључене у *Побољшања IFRS* која је издао IASB у мају 2008, и начелно се сложио са разлозима IASB за ревидирање стандарда. IPSASB је закључио да нису постојали разлози специфични за јавни сектор који би узроковали неусвајање измена.

## Примери за илустрацију

Ови примери прате МРС–ЈС 25, али нису његов део.

### Дефинисана примања са покрићем у фонду

Изводи из извештаја о укупном резултату и извештаја о финансијској позицији су дати као прикази ефеката трансакција описаних у даљем тексту. Ови делови не морају нужно да се подударају са свим обелодањивањима и приказима захтеваним од стране осталих стандарда.

Пратеће информације

IE1. Следеће информације су дате о плановима дефинисаних примања са покрићем у фонду. Да би обрачун камате био једноставан, претпоставља се да се све трансакције дешавају на крају године. Садашња вредност датих обавеза и фер вредност средстава плана су у збиру износиле 1.000, 1. јануара 20X1. Нето кумулативни непризнати актуарски добици су на тај датум били 140.

	20X1	20X2	20X3
Дисконтна стопа на почетку године	10,0%	9,0%	8,0%
Очекивана стопа повраћаја од средстава плана на почетку године	12,0%	11,1%	10,3%
Трошак текуће службе	130	140	150
Исплаћена примања	150	180	190
Уплаћени доприноси	90	100	110
Садашња вредност обавеза 31. децембра	1.141	1.197	1.295
Фер вредност средстава плана 31. децембра	1.092	1.109	1.093
Очекивани просечни преостали радни век запослених (година)	10	10	10

IE2. У 20x8. план је допуњен ради давања допунских примања почев од 1. јануара 20x8. Садашња вредност допунских примања за рад запослених пре 1. јануара 20x8. је 1. јануара 20x8. била 50 за стечена примања, а 30 за нестечена примања. Од 1. јануара 20x8. предузеће је проценило просечан период током којег ће нестечена примања постати стечена током три године; трошак минулог рада који настаје из допунских нестечених примања се стога признаје по праволинијској основи током три године. Трошак минулог рада који настаје из допунских стечених примања се тренутно признаје (параграф 112 овог стандарда). Предузеће је прихватило политику признавања актуарских добитака и губитака према минималним захтевима из параграфа 106.

### Промене садашње вредности обавеза и фер вредности средстава плана

IE3. Први корак је сумирање промена садашње вредности датих обавеза и фер вредности средстава плана и њихово коришћење ради одређивања износа актуарских добитака и губитака у датом периоду. У њих спадају:

	20x7.	20x8.	20x9.
Садашња вредност обавезе 1. јануара	1.000	1.141	1.197
Трошкови камате	100	103	96
Трошак текуће службе	130	140	150
Трошак минулог рада – нестечена примања	–	30	–
Трошак минулог рада – стечена примања	–	50	–
Исплаћена примања	(150)	(180)	(190)
Актуарски (добитак) губитак за ту обавезу (износ/цифра салда)	61	(87)	42
Садашња вредност обавезе 31. децембра	<u>1.141</u>	<u>1.197</u>	<u>1.295</u>
Фер вредност средстава плана 1. јануара	1.000	1.092	1.109
Очекивани повраћај од средстава плана	120	121	114
рагДоприноси	90	100	110
Исплаћена примања	(150)	(180)	(190)
Актуарски (добитак) губитак од средстава плана (износ/цифра салда)	32	(24)	(50)
Фер вредност средстава плана 31. децембра	<u>1.092</u>	<u>1.109</u>	<u>1.093</u>

Границе “коридора”

IE4. Следећи корак јесте одређивање граница “коридора”, а затим упоређивање истих са кумулативним непризнатим актуарским добицима и губицима, ради одређивања нето актуарског добитка или губитка који треба признати у наредном периоду. Према параграфу 105 овог стандарда, границе “коридора” су успостављене као већи од следећа два износа:

- (а) 10% садашње вредности обавезе пре одузимања средстава плана, и
- (б) 10% фер вредности било каквих средстава плана.

IE5. Те границе и признати и непризнати актуарски добици и губици су следећи:

	20x7.	20x8.	20x9.
Нето кумулативни непризнати актуарски добици (губици) 1. јануара	140	107	170
Границе “коридора” 1. јануара	100	114	120
Вишак (А)	40	-	50
Просечни очекивани преостали радни векови (године) (Б)	10	10	10
Актуарски добитак (губитак) који треба да се призна (А/Б)	4	-	5
Непризнати актуарски добици (губици) 1. јануара	140	107	170
Актуарски добитак (губитак) за дату годину – из обавезе	(61)	87	(42)
Актуарски добитак (губитак) за дату годину – из средстава плана	32	(24)	(50)
Подзбир	111	170	78
Признати актуарски добитак (губитак)	(4)	-	(5)
Непризнати актуарски добици (губици) 31. децембра	107	170	73

**Износи признати у извештају о финансијској позицији и извештају о финансијској успешности, и повезане анализе**

IE6. Коначни корак јесте одређивање износа који треба да буду признати у извештају о финансијској позицији и извештају о финансијској успешности које у вези с тим треба обелоданити, у складу са параграфом 141(ф), (г) и (м) овог Стандарда (анализе чије се обелодањивање захтева у складу са параграфом 141(ц) и (е) дате су у одељку овог Додатка “Промене у фер вредности обавеза и у фер вредности средстава плана”). То су:

	20x7.	20x8.	20x9.
Садашња вредност обавезе	1.141	1.197	1.295
Фер вредност средстава плана	(1.092)	(1.109)	(1.093)
	49	88	202
Непризнати актуарски добици (губици)	107	170	73
Непризнати трошак минулог рада – нестечена примања	–	20	(10)
<b>Обавеза призната у извештају о финансијској позицији</b>	<b>156</b>	<b>238</b>	<b>265</b>
Трошак текуће службе	130	140	150
Трошак камате	100	103	96
Очекивани принос на средства плана	(120)	(121)	(114)
Нето актуарски (добитак) губитак признат током те године	(4)	–	(5)
Трошак минулог рада – нестечена примања	–	10	10
Трошак минулог рада – стечена примања	–	50	–
<b>Расход признат у извештају о финансијској успешности</b>	<b>106</b>	<b>182</b>	<b>137</b>
Стварни принос на средства плана			
Очекивани принос на средства плана	120	121	114
Актуарски добитак (губитак) од средстава плана	32	(24)	(50)
Стварни принос на средства плана	152	97	64

Напомена: види пример који илуструје параграфе 121–123, за приказивање накнада/исплата.

**Обелодањивање**

*Изводи из напомена уз финансијске извештаје приказују како се захтевана обелодањивања могу спојити у случају ентитета који пружају различита примања запослених. Ти изводи не подлежу нужно свим захтевима за обелодањивање и приказивање из IPSAS 25 и осталих Међународних рачуноводствених стандарда. Они нарочито не илуструју обелодањивање:*

*(а) рачуноводствених политика за примања запослених (види MPC-JC 1 – Презентација финансијских извештаја). Према параграфу 141(а) овог стандарда, захтева се да ово обелодањивање садржи рачуноводствену политику датог ентитета за признавање актуарских добитака и губитака; или*

*(б) начелног опис типа датог плана (параграф 141(б)).*

*(ц) начелног описа основе која је коришћена при одређивању опште очекиване стопе повраћаја од средстава (параграф 141(л)).*

*(д) примања запослених датих главном менаџерском особљу (види MPC-JC 20 Обелодањивања повезаних страна).*

*(е) примања на основу акција (видети међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави плаћањима на основу акција).*

IE7. Пример за илустрацију обелодањивања:

*Обавезе за примања запослених*

Износи признати у извештају о финансијској позицији су следећи:

Пензиони планови дефинисаних	Здравствена заштита по престанку
------------------------------	----------------------------------

	примања		запослења	
	20x8.	20x7.	20x8.	20x7.
Садашња вредност фундираних обавеза	20.300	17.400	-	-
Фер вредност средстава плана	(18.420)	(17.280)	-	-
	1.880	120	-	-
Садашња вредност обавеза без покрића	2.000	1.000	7.337	6.405
Непризнати актуарски добитак (губитак)	(1.605)	840	(2.707)	(2.607)
Непризнати трошак минулог рада	(450)	(650)	-	-
Нето обавеза	<u>1.825</u>	<u>1.310</u>	<u>4.630</u>	<u>3.798</u>
Износи у извештају о финансијској позицији:				
Обавеза	1.825	1.400	4.630	3.798
Средстава	-	(90)	-	-
Нето обавеза	<u>1.825</u>	<u>1.310</u>	<u>4.630</u>	<u>3.798</u>

Средства из пензионог плана укључују обичне емитоване акције (у име извештавајућег предузећа) са фер вредношћу од 317 (20x7 : 281). Средства плана такође укључују имовину коју користи (извештавајуће предузеће), са фер вредношћу од 200 (20x7:185).

Износи признати у суфициту или дефициту су следећи:

	Пензиони планови дефинисаних примања		Здравствена заштита по престанку запослења	
	20x8.	20x7.	20x8.	20x7.
Трошак текућег рада	850	750	479	411
Камата на обавезу	950	1.000	803	705
Очекивани повраћај од средстава плана	(900)	(650)	803	705
Нето актуарски (добити) губици признати за ту годину	(70)	(20)	150	140
Трошак минулог рада	200	200		
Губици (добити) од умањења и намирења	175	(390)		
Збир, укључен у "трошкове особља"	<u>1.205</u>	<u>980</u>	<u>1.432</u>	<u>1.256</u>
Стварни повраћај од средстава плана	600	2.250	-	-

Флукутирања нето обавезе признате у извештају о финансијској позицији су следећа:

	Пензиони планови дефинисаних примања		Здравствена заштита по престанку запослења	
	20x8.	20x7.	20x8.	20x7.
Почетно дефинисање обавеза за примања	18.400	11.600	6.405	5.439
Трошкови рада	850	750	479	411
Трошкови камата	950	1.000	803	705
Актуарски губитак (добитак)	2.350	950	250	400
Губици (добити) од умањења	(500)	-		
Обавезе престале измирењем	-	(350)		
Обавезе настављене у пословној комбинацији	-	5.000		
Промене разлика у девизним плановима	900	(150)		
Плаћена примања	<u>(650)</u>	<u>(400)</u>	<u>(600)</u>	<u>(550)</u>

Закључно дефинисање обавеза за примања	22.300	18.400	7.337	6.405
--	--------	--------	-------	-------

Промене фер вредности средстава плана су следеће:

	Пензиони планови дефинисаних примања	
	20x8.	20x7.
Почетна фер вредност планираних средстава	17.280	9.200
Очекивани повраћај	900	650
Актуарски добици и губици	(300)	1.600
Средства расподељена за намирење	(400)	-
Доприноси за послодавца	700	350
Средства стечена у пословној комбинацији	-	6.000
Промена разлика у девизним плановима	890	(120)
Исплаћена примања	(650)	(400)
	<u>18.420</u>	<u>17.280</u>

Овај ентитет очекује допринос од 900 за свако примање дефинисано пензијским плановима у 20X9. Главне категорије средстава плана у процентима у односу на укупан план су следеће:

	20x8.	20x7.
Европски капитал	30%	35%
Северноамерички капитал	16%	15%
Европске обавезе	31%	28%
Северноамеричке обавезе	18%	17%
Некретнине	5%	5%

Основне актуарске претпоставке на крају извештајног периода (изражене као пондерисани просеци) (изражене у процентима):

	20x8.	20x7.
Дисконтна стопа на 31. децембра	5,0%	6,5%
Очекивани принос на средства плана 31. децембра	5,4%	7,0%
Очекивано повећање плата	5%	4%
Очекивано повећање пензија	3%	2%
Процент запослених који се одлучују за рано пензионисање	30%	30%
Пораст годишњих трошкова за бригу о здрављу	8%	8%
Очекиване максималне промене државних здравствених накнада	3%	2%

Претпостављена оцена тренда трошкова бриге о здрављу има значајан ефекат на признате износе суфицита или дефицита. Појединачни проценат најзначајнијих промена у претпостављеној оцени тренда трошкова имао би следеће ефекте:

	Појединачни проценат раста	Појединачни проценат опадања
Ефекат укупних трошкова рада и трошкова камате	190	(150)
Ефекат обавеза за дефинисана примања	1.000	(900)

Износи за садашњи и четири претходна периода су следећи:

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Обавезе за дефинисана примања	(22.300)	(18.400)	(11.600)	(10.582)	(9.144)
Средства плана	18.420	17.280	9.200	8.502	10.000
Суфицит / дефицит	(3.880)	(1.1210)	(2.400)	(2.800)	856
Искуство усклађивања са планом обавеза	(1.111)	(768)	(69)	543	(642)
Искуство усклађивања са планом средстава	(300)	1.600	(1.078)	(2.890)	2.777

Здравствена заштита по престанку запослења

	20X8	20X7	20X6	20X5	20X4
Обавезе за дефинисана примања	7.337	6.405	5.439	4.923	4.221
Искуство усклађивања са планом	(232)	829	490	(174)	(103)

обавеза					
---------	--	--	--	--	--

Извештајни ентитет такође учествује у плану дефинисаних примања за све јединице локалне управе у правном систему У, који обезбеђује пензије везане за коначне годишње зараде и финансиран је уплатама током времена. Није практично могуће да се одреди садашња вредност обавеза групе на основи која се значајно разликује од основе употребљене у финансијским извештајима (извештавајућег предузећа). (Опиши основу) По тој основи, финансијски извештаји на основу плана до 30. јуна 20х6. приказују обавезу без покрића од 27.525. Обавеза без покрића ће условити будуће исплате од стране послодаваца који учествују. Овај план има отприлике 75.000 учесника, од којих су отприлике 5.000 тренутно или бивше запослени (име извештавајућег предузећа), или њихова зависна лица. Расход признат у извештају о финансијској успешности, који је једнак доприносима доспелим за ту годину, а није укључен у наведене износе је био 230 (20х7 : 215). Будући групни доприноси могу бити прилично увећани ако се друга предузећа повуку из датог плана.

### Илустрација примене параграфа 70

Приказ

IE8. Параграф 69 одређује горњу границу средства дефинисаног примања која се може признати.

**69. Износ одређен параграфом 65 може бити негативан (средство). Ентитет треба да мери резултујуће средство по нижем од:**

**(а) износа одређеног параграфом 65; и**

**(б) збира:**

**(i) свих кумулативних непризнатих нето актуарских губитака и трошкова прошлих услуга (види параграфе 105, 106 и 112); и**

**(ii) садашње вредности свих економских користи доступних у облику рефундације из датог плана или умањења будућих доприноса према томе плану. Садашња вредност тих економских примања треба да буде одређена коришћењем дисконтне стопе наведене у параграфу 91.**

IE9. Без параграфа 70 (видети ниже), параграфа 69(б)(i) имали би смо следећу консеквенцу: понекад би разлике настале при признавању актуарског губитка(добитка) одређене износом специфицираним у параграфу 65 водиле у добитак (губитак) признат у извештају о финансијској успешности.

IE10. Следећи пример илуструје ефекте примене параграфа 69 без параграфа 70. У примеру се претпоставља да сагласно политици правног лица нису признати актуарски добици и губици унутар “коридора” и да се амортизовање актуарског добитка и губитка врши изван “коридора”.(Да ли је “коридор” коришћен није значајно. Проблем може настати увек када се разликује признавање према параграфу 65.)

Пример 1 – Ефекти примене параграфа 69 без параграфа 70

	А	Б	Ц	Д=А+Ц	Е=Б+Ц	Е=мање од Д или Е	Г
Година	Суфицит у плану	Расположиве економске користи (параграф 69(б)(ii))	Губици који нису признати према параграфу 65	Параграф 65	Параграф 69(б)	Горња граница средства, тј. признат а средства	Приход признат у другој години
1	100	0	0	100	0	0	-
2	70	0	30	100	30	30	30

IE11. На крају прве године уочен је вишак од 100 у плану (колона А у табели изнад), али не економске користи су биле расположиве правном лицу или отплата умањених будућих допринос<sup>а</sup> (колона Б). При том нема непризнатих прихода и расхода према параграфу 65 (колона Ц). Значи, ако средства нису на горњој граници средство од 100, биће признато по садашњој вредности дефинисаној према параграфу 69 (колона Д). Горња граница средства према параграфу умањује имовину до нуле (колона Ф).

IE12. У другој години актуарски губитак по плану је 30 и он тада умањује вишак од 100 на 70 (колона А) чије је признавање одложено према параграфу 65 (колона Ц) . Дакле, ако средство није на

горњој граници, средство од 100 (колона Д) ће бити признато. Горња граница средства и према параграфу 70 ће бити 30 (колона Е). Средство од 30 ће бити признато (колона Ф), што повећава приход (колона Г) и истовремено, то је вишак од кога правном лицу не могу бити смањене користи. IE13. Слични контраефекти могу да настану код актуарског добитка (у обиму у коме они редукују кумулативне непризнате актуарске и губитке).

#### Параграф 70

IE14. Параграф 70 забрањује признавање добитака (губитака) који потичу само од трошкова минулог рада и актуарских губитака (добитака)

**70. Примена параграфа 69 не треба да узрокује признавање добитка само као резултата актуарског губитка или трошка прошлих услуга у текућем периоду, или губитка који је био признат једино као резултат актуарског добитка текућег периода. Ентитет у том смислу треба да призна одмах, у складу са параграфом 65, следеће ставке, до обима у коме оне настају, док је средство дефинисане користи одређено у складу са параграфом 69(б):**

**(а) нето актуарске губитке текућег периода и трошак прошлих услуга текућег периода у обиму у ком превазилазе било које умањење садашње вредности економских користи назначених у параграфу 69(б)(ii). Уколико не постоји промена или пораст садашње вредности економских користи, укупне нето актуарске губитке текућег периода и трошак прошлих услуга текућег периода треба признати одмах, у складу са параграфом 65;**

**(б) нето актуарске добитке текућег периода, након умањења за трошак прошлих услуга текућег периода, у обиму у ком они превазилазе сваки пораст садашње вредности економских користи, специфицираних у параграфу 69(б)(ii). Уколико нису наступиле промене или смањења садашње вредности економских користи, укупне нето актуарске добитке текућег периода, након умањења за трошак прошлих услуга текућег периода, треба признати одмах, у складу са параграфом 65.**

IE15. Следећи примери илуструју резултат примене параграфа 70. Према наведеном, претпоставка је да у складу са својом рачуноводственом политиком правно лице није признало актуарске добитке и губитке унутар “ коридора ” и да је амортизација актуарских добитака и губитака изван “ коридора ”. У циљу поједностављења, амортизација непризнатих добитака и губитака периода је игнорисана у овим примерима.

*Пример 1 настављен – усклађивање када постоје актуарски губици и када нема промене у расположивим економским користима*

	А	Б	Ц	Д=А+Ц	Е=Б+Ц	Е=мање од Д или Е	Г
Година	Суфицит у плану	Расположиве економске користи (параграф 69(б)(ii))	Губици који нису признати према параграфу 65	Параграф 65	Параграф 69(б)	Горња граница средства, тј. призната средства	Приход признат у другој години
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

IE16. Чињенице су исте као у примеру 1 изнад. Примена параграфа 70, нема промена у расположивим економским користима ентитет<sup>а</sup> да се укупни актуарски губитак од 30 признаје одмах према параграфу 65. Горња граница средства остаје на нули (колона Ф) и добитак се не признаје.

IE17. У ствари, актуарски губитак од 30 је одмах признат, али неутралише умањење ефеката горње границе средства.

	Средства у извештају о финансијској успешности сагласно параграфу 65 (колона Д изнад)	Ефекти горње границе средства	Горња граница средства (колона Ф изнад)
година 1.	100	(100)	0
година 2.	70	(70)	0
добитак/ (губитак)	(30)	30	0

IE18. У горњем примеру не постоји промена у садашњој вредности расположивих економских користи правног лица. Примена параграфа 70 постаје много сложенија када постоје промене садашње вредности расположиве економске користи као сто је илустровано у следећем примеру.

*Пример 2 – усклађивање када постоје актуарски губици и умањење расположивих економских користи*

	А	Б	Ц	Д=А+Ц	Е=Б+Ц	Е=мање од Д или Е	Г
Година	Суфицит у плану	Расположиве економске користи (параграф 69(б)(ii))	Губици који нису признати према параграфу 65	Параграф 65	Параграф 69(б)	Горња граница средства, тј. призната средства	Приход признат у другој години
1	60	30	40	100	70	70	-
2	25	20	50	75	70	70	0

IE19. На крају прве године постоји суфицит према плану од 60 (колона А) и расположива економска корист од 30 (колона Б). Постоје и непризнати губици од 40, сагласно параграфу 5 (колона Ц). Ако није постојала горња граница неко средство од 100 биће признато (колона Д). Горња граница средства ограничава средство на 70 (колона Ф).

IE20. У другој години актуарски губитак од 35 према плану умањује суфицит са 60 на 25 (колона А). Расположиве економске користи правног лица смањују се за 10 од 30 на 20 (колона Б). Примена параграфа 58А, актуарски губитак од 35 анализиран је у наставку:

Актуарски губитак изједначен са умањењем економских користи	10
Актуарски губитак већи од умањења економских користи	25

IE21. У складу са параграфом 70, 25 од актуарског губитка је признато одмах у складу са параграфом 6<sup>5</sup> (колона Д). Умањење економске користи од 10 укључено је у кумулативни непризнати губитак који је повећан за 50 (колона Ц). Горња граница средства, дакле остаје на 70 (колона Е) и добитак није признат.

IE22. У резултату, актуарски губитак од 25 је признат одмах, али је неутрализован умањењем ефекта горње границе средства.

	Средство у извештају о финансијској позицији сагласно параграфу 65 (колона Д изнад)	Ефекти горње границе средства	Горња граница средства (колона Ф изнад)
година 1.	100	(30)	70
година 2.	75	(5)	70
добитак/(губитак)	(25)	25	0

*Пример 3 – усклађивање када је присутан актуарски добитак и умањење расположиве економске користи ентитета*

	А	Б	Ц	Д=А+Ц	Е=Б+Ц	Ф=мање од Д или Е	Г
Година	Суфицит у плану	Расположиве економске користи (параграф 58(б)(ii))	Губици који нису признати према параграфу 54	Параграф 54	Параграф 58(б)	Горња граница средства, тј. призната средства	Приход признат у другој години
1	60	30	40	100	70	70	-
2	110	25	40	150	65	65	(5)

IE23. На крају прве године постоји суфицит према плану од 60 (колона А) и расположиве економске користи од 30 (колона Б). Постоје и непризнати губици од 40, сагласно параграфу 65 тако од раст до горње границе средства не изазива никакве ефекте (колона Ц). Ако не би постојала горња граница неко средство од 100 би било признато (колона Д). Горња граница средства ограничава средство на 70 (колона Ф).

IE24. У другој години актуарски добитак од 50 према плану увећава суфицит са 60 на 110 (колона А). Расположиве економске користи правног лица смањују се за 5 (колона Б). Примена параграфа 70, овде не повећава расположиве економске користи правног лица. Због тога се цео актуарски добитак од 50 признаје одмах у складу са параграфом 65 (колона Д) и укупан непризнат губитак према параграфу 65 остаје на 40 (колона Ц). Горња граница средства се смањује на 65 због чега се умањују и економске користи. Такво умањење не представља актуарски губитак који је дефинисан у МРС-ЈС 25 и због тога се не квалификује за одложено признавање.

IE25. У ствари, актуарски добитак од 50 је признат одмах, али је (више него) поравнање наниже имало ефекат на горњу границу средства.

	Средство у извештају о финансијској позицији сагласно параграфу 54 (колона Д изнад)	Ефекти горње границе средства	Горња граница средства (колона Ф изнад)
година 1.	100	(30)	70
година 2.	150	(85)	65
добитак/(губитак)	50	(55)	(5)

IE26. У оба претходна примера 2 и 3 је дошло до умањивања расположиве економске користи ентитета. Међутим, у примеру 2 губитак није признат, док је у примеру 3 губитак признат. Ове разлике у третману су конзистентне са третманом промена садашње вредности економских користи пре него што је параграф 70 био усвојен. Сврха параграфа 70 је спречавање признавања добитка(губитка) насталог поводом трошкова минулог рада или актуарског губитка(добитка). Уколико је могуће, све друге консеквенце одложеног признавања и горње границе средстава су остављене неизмењене.

Пример 4 – Усклађивање у периоду у коме горња граница средства престаје да има ефекат

	А	Б	Ц	Д=А+Ц	Е=Б+Ц	Е=мање од Д или Е	Г
Година	Суфицит у плану	Расположиве економске користи (параграф 69(б)(ii))	Губици који нису признати према параграфу 65	Параграф 65	Параграф 69(б)	Горња граница средства, тј. признат а средства	Приход признат у другој години
1	60	25	40	100	65	65	-
2	(50)	0	115	65	115	65	0

IE27. На крају прве године постоји суфицит према плану од 60 (колона А) и расположиве економске користи правног лица од 25 (колона Б). Постоје и губици од 40 који нису признати сагласно параграфу 65 јер раст до горње границе средства нема било какав ефекат (колона Ц). Дакле, ако нема горње границе средства, средство од 100 треба да буде признато (колона Д). Горња граница средства ограничава средства на 65 (колона Ф).

IE28. У другој години актуарски губитак од 110 према плану своди суфицит са 60 на дефицит од 50 (колона А). Распоживе економске користи ентитета смањују се за 25 и своде на 0 (колона Б). Приликом примене параграфа 70 потребно је да се одреди колико актуарски губитак истовремено повећава корисност средства која је дефинисана параграфом 69(б). Када суфицит добије облик дефицита, износ детерминисан параграфом 65 је нижи од нето збира добијеног применом параграфа 69(б). Значи, актуарски губитак који је у порасту кад су присутне одређене користи од средства дефинисане у складу са параграфом 69(б) је губитак који умањује суфицит до нуле, то јест за 60. Актуарски губитак је стога анализиран на следећи начин:

Актуарски губитак који се расте када се одређене користи средства одмеравају преко параграфа 69(б):	
Актуарски губитак изједначен са умањењем економских користи	25
Актуарски губитак који је већи од умањења економских користи	35
	<hr/>
	60
Актуарски губитак који расте када се средства дефинисаних примања одмеравају према параграфу 65:	
Укупан актуарски губитак	50
	<hr/>
	110
	<hr/>

IE29. У складу са параграфом 70, 35 од актуарског губитка је признато одмах у складу са параграфом 65 (колона Д); 75 (25 + 50) од актуарског губитка је укључено у кумулативни непризнати губитак који је порастао на 115 (колона Ц). Износ одређен параграфом 65 је 65 (колона Д) и према параграфу 69(б) добија се 115 (колона Е). Средства се признају по нижем од ова два износа, то јест по 65 (колона Е), и при том нема признавања било каквог добитка или губитка (колона Г).

IE29. У резултату, актуарски губитак од 25 је признат одмах, али је неутрализован (изједначен) умањењем ефекта горње границе средства.

	Средство у извештају о	Ефекти	Горња
--	------------------------	--------	-------

	<b>финансијској позицији сагласно параграфу 54 (колона Д изнад)</b>	<b>горње границе средства</b>	<b>граница средства (колона Ф изнад)</b>
година 1.	100	(35)	65
година 2.	65	0	65
добитак/(губитак)	(35)	35	0

### Напомене

1. У примени параграфа 70 у ситуацији када долази до пораста садашње вредности расположивих економских користи у ентитету, важно је подсећање да садашња вредност расположивих економских користи не може да премаши суфицит у односу на план.
2. Практично, корист унапређења честих резултата у вези са трошковима минулог рада и порастом очекиваних будућих доприноса одређених порастом трошкова минулог рада у наредним годинама. Очекивани раст доприноса може изазвати повећање расположивих економских користи правног лица у облику предвиђеног умањења тих будућих доприноса. Забрана насупрот признавању постиже једино као резултат трошкове минулог рада у садашњем периоду, што није превенција у односу на признавање, јер се добија раст економских користи. Слично томе, променом актуарске претпоставке овог случаја актуарски губитак може такође да повећа очекиване будуће доприносе и стога расположиве економске користи ентитета добијају облик умањења будућих доприноса. Поред тога забраном у односу на признавање постиже се једино као резултат актуарски губитак садашњег периода што не спречава признавање раста економских користи.

<sup>н</sup>а основу тренутних услова плана.

<sup>т</sup>ермин „расположиве економске користи ентитета“ се односи на економске користи који су квалификоване за признавање по параграфу 69(б)(ii).

<sup>п</sup>римена параграфа 70 дозвољава да се признавање неких актуарских добитака и губитака одложи према параграфу 65 и да се тако укључи у израчунавање горње границе средства. На пример, кумулативни непризнати актуарски губици који су се нагомилали иако износ утврђен у параграфу 69(б) није нижи од износа утврђеног параграфом 65 се неће признати одмах у тренутку када износ утврђен у параграфу 69(б) постане нижи. Уместо тога, њихово признавање ће и даље бити одложено у складу са рачуновдственом политиком ентитета. Кумулативни непризнати губици у овом примеру су губици чије признавање се одлаже иако се примењује параграф 70.

<sup>у</sup> примеру који прати параграф 73 IPSAS 25, садашња вредност расположивих будућих отплата доприноса не може да пређе суфицит у плану од 90.

## Поређење са IAS 19

MPC–JC 25 сачињен је првенствено у складу са IAS 19 (2004.) и садржи измене укључене у *Побољшања IFRS* објављена у мају 2008. Главне разлике између MPC–JC 25 и IAS 19 су следеће

- MPC–JC 25 садржи додатне смернице у вези са плановима премија за јавни сектор.
- За дисконтовање обавеза по престанку запослења, IAS 19 захтева од ентитета да примењују дисконтну стопу засновану на приносу висококвалитетних корпоративних обвезница у складу са валутом и процењеним роком обавеза за примања по престанку запослења. MPC–JC 25 захтева да ентитети примењују стопу која одражава временску вредност новца. MPC–JC 25 такође садржи захтев да ентитет обелодањује основу на којој је одређена стопа дисконтовања.
- Овај стандард садржи и обориву претпоставку да примања по основу дугорочне неспособности за рад обично не подлежу истом степену несигурности као одмеравање примања по престанку запослења. Када ова претпоставка може да се оповргне, ентитет разматра да ли нека или сва примања по основу дугорочне неспособности за рад треба да се рачуноводствено обухватају у складу са захтевима за примања по престанку запослења. IAS 19 не садржи такву претпоставку.
- MPC–JC 25 захтева од ентитета да утврди почетну обавезу за планове дефинисаних примања приликом прве примене. Ако је ова обавеза већа или мања од обавезе која би била призната на исти датум према ранијој рачуноводственој политици датог ентитета, тај ентитет признаје овај пораст/смањење као почетни акумулирани суфицит или дефицит. IAS 19 захтева од ентитета да утврде транзициону обавезу за планове дефинисаних примања, ако је тај износ већи него обавеза која би била призната на исти датум у складу са претходном рачуноводственом политиком, ентитету је дозвољено да признаје ту разлику током пет година од датума усвајања.
- У MPC–JC 25 се користи различита терминологија, у неким примерима, од оне из IAS 19. Најзначајнији примери су коришћење термина “извештај о финансијској успешности”. Еквивалентан термин из IAS 19 је “биланс успеха”.