

Међународни рачуноводствени стандард 19

Примања запослених

Циљ

Циљ овог стандарда је прописивање начина рачуноводства и обелодањивања примања запослених. Овим Стандардом се од ентитета захтева да призна:

- (а) обавезу, када је запослени пружао 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

1 Овај стандард послодавац треба да примењује у рачуноводству за сва примања запослених, осим оних за које се примењује IFRS 2 *Плаћања акцијама*.

2 Овај стандард се не бави извештавањем планова примања запослених (види IAS 26 – *Рачуноводство и извештавање планова пензијских примања*).

3 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 допринесе националним, државним, гранским или другим плановима за више послодаваца; 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.

4 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.

5 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.

6 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 сматрају и директори и остало управљачко особље.

Дефиниције

7 **Следећи изрази се користе у овом стандарду са наведеним значењима:**

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

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.

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.

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.

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

Планови за више послодаваца су планови дефинисаних доприноса (који нису државни планови) или планови дефинисаних примања (који нису државни планови) којима се:

(а) 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.

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.

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.

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

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

Средства плана обухватају:

(а) средства која се држе у дугорочном фонду за примања запослених; и

(б) полисе осигурања које се тичу истих.

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

(а) 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.

Квалификована полиса осигурања¹ је полиса осигурања коју је издао осигураватељ који није повезана страна (сходно дефиницији из IAS 24) 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.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити или обавеза измирити између обавештених, вољних страна у оквиру независне трансакције.

Принос на средства плана чине камате, дивиденде 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.

Актуарски губици и добици обухватају:

(а) искуствена прилагођавања (ефекат разлике између претходних актуарских претпоставки и онога што се стварно догодило), и

(б) ефекат промена актуарских претпоставки.

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

¹ Квалификујућа полиса осигурања не мора неопходно да буде уговор о осигурању, као што је дефинисано у IFRS 4 *Уговори о осигурању*.

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).

Краткорочна примања запослених

8 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) учешћа у добити и премије који доспевају за плаћање у току дванаест месеци након краја периода у коме запослени пружају повезане услуге и

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

9 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

10 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 износ. 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 IAS 2 – *Залихе* и IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема*).

Параграфи 11, 14 и 17 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

11 Ентитет треба да призна очекивани трошак краткорочних примања запослених у облику плаћених одсустава, сходно параграфу 10 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.

12 Ентитет може да изврши надокнаду запосленима за одсуство поводом различитих разлога, укључујући одмор, болест и краткорочну неспособност за рад, породилско 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.

13 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.

14 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 крају извештајног периода.

15 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.

Пример који илуструје параграфе 14 и 15

Ентитет има 100 запослених од којих сваки има право на пет радних дана плаћеног одсуства због болести током сваке године. Неискоришћено право на одсуство због болести може се пренети унапред за једну календарску годину. То одсуство због болести се прво изузима из права за текућу годину а затим и из било каквог салда пренетог из претходне године (на LIFO основи). На дан 31.12.20X1., просечно неискоришћено право је два дана по запосленом. Ентитет очекује, на основу претходног искуства за које очекује да ће се наставити, да ће 92 запослена искористити не више од пет дана плаћеног одсуства због болести током 20X2, а да ће преосталих 8 запослених искористити у просеку шест и по дана сваки.

Ентитет очекује да ће платити додатних 12 дана боловања као резултат неискоришћених права која су се кумулирала 31. децембра 20X1. (по један и по дан за сваког од 8 запослених). Стога ентитет признаје обавезу једнаку плаћањима за 12 дана плаћеног одсуства због болести.

16 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.

Учешћа у добити и бонус планови

17 Ентитет треба да призна очекивани трошак учешћа у добити и исплата бонуса, сходно параграфу 10, 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.

18 Према неким плановима за расподелу добити запослени добијају учешће у добити само ако остају у ентитету одређени временски период. Такви планови стварају изведену обавезу, како запослени пружају услуге тако се увећава износ који треба да буде плаћен ако остану у радном односу до краја наведеног периода. Одмеравање таквих изведених обавеза одражава могућност да неки запослени оду без примања исплата учешћа у добити.

Пример који илуструје параграф 18

План учешћа у добити захтева од неког ентитета да исплати одређени део своје добити за дату годину запосленима који су пружали услуге током те године. Ако ниједан запослени не оде током године укупне исплате по основу учешћа у добити за ту годину ће износити 3% добити. Ентитет процењује да ће промене у структури умањити те исплате на 2,5% добити.

Ентитет признаје обавезу и расход од 2,5% добити.

19 Ентитет не мора имати законску обавезу да би исплатило бонус. Без обзира на то, у неким случајевима ентитет практикује исплате бонуса. У таквим случајевима, ентитете 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.

20 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.

21 Обавеза по основу планова за учешће у добити и бонуса настаје из рада запосленог а не из трансакције са власницима датог ентитета. Стога ентитет признаје трошак за планове учешћа у добити и бонуса не као расподелу добити већ као расход.

22 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 126–131).

Обелодањивање

23 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о краткорочним примањима запослених, остали Међународни рачуноводствени стандарди могу да захтевају та обелодањивања. На пример, IAS 24, захтева обелодањивања о примањима запослених на кључним управљачким местима. IAS 1 – *Презентација финансијских извештаја*, захтева обелодањивање расхода по основу примања запослених.

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

24 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.

25 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. 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.

26 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.

27 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.

28 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 и осигураних примања.

Планови за више послодаваца

29 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 120А.

30 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 44–46, 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.

31 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.

32 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 способен да идентификује свој удео у исходном 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 30.

32А 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 добитку или губитку.

Пример који илуструје параграф 32А

Ентитет учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца који не припрема вредновање плана на основу IAS 19. Због тога он обрачунава план као план дефинисаних доприноса. Вредновање финансирања које не узима у обзир IAS 19 исказује у плану дефицит од 100 милиона. Овај план је путем уговора са послодавцима који учествују у плану договорио распоред доприноса који ће елиминисати овај дефицит током наредних пет година. Укупни доприноси ентитета на основу уговора су 8 милиона.

Ентитет признаје обавезу за доприносе који су кориговани за временску вредност новца и једнака расходу у добитку или губитку.

32Б IAS 37 – 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 који 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.

33 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 којима је подељен ризик између различитих ентитета под заједничком контролом

34 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.

34А Ентитет који учествује у таквом плану треба да прибави информације о плану у целини одмереном у складу са IAS 19 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 IAS 19, 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. Остале групе ентитета треба да признају, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, трошак једнак њиховом доприносу који треба да се плати за одређени период.

34Б 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 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 34А – све информације о плану као целини у складу са параграфима 120–121.

(д) ако ентитет обрачунава допринос који треба да плати за период у складу са параграфом 34А, информације о плану као целини као што се то захтева параграфима 120А(б)–(е), (ј), (н), (о), (љ) и 121. Остала обелодањивања које захтева параграф 120А се не примењују.

35 [Брисан]

Државни планови

36 Ентитет треба да обрачуна државни план на исти начин као и план за више послодаваца (види параграфе 29 и 30).

37 Планови примања запослених 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) које није под контролом нити утицајем извештајног ентитета. Неки планови, утврђени од стране ентитета, пружају и обавезна примања која замењују примања која би иначе била обухваћена државним планом и допунска добровољна примања. Такви планови нису државни планови.

38 Државни планови се по својој природи карактеришу као планови дефинисаних примања или дефинисаних доприноса, на основу обавеза датог ентитета према том плану. 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 исплаћена из будућих доприноса. Без обзира на то, у већини државних планова, ентитет нема законску или изведену обавезу да плати та примања: његова једина обавеза је да плати дате доприносе како они доспевају, а ако ентитет престане да запошљава учеснике државног плана неће имати обавезу да исплати примања зарађена од стране сопствених запослених током претходних година. Из овог разлога су државни планови обично планови дефинисаних доприноса. Међутим, у ретким случајевима када је државни план – план дефинисаних примања, ентитет примењује поступак прописан параграфима 29 и 30.

Осигурана примања

39 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.

40 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.

41 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 7) и

(б) признаје остале полисе осигурања као права на повраћај (ако те полисе задовољавају критеријуме из параграфа 104А).

42 Тамо где је нека полиса осигурања на име одређеног учесника у плану или групе учесника у плану, и

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, намирне 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

43 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

44 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 IAS 2 – *Залихе*, и IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема*).

45 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 78.

Обелодањивање

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

47 Тамо где то захтева IAS 24, ентитет обелодањује информације о доприносима за планове дефинисаних доприноса за кључно управљачко особље.

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних примања

48 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 оне могу да буду измирене много година након што су запослени извршили повезане услуге.

Признавање и одмеравање

49 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.

50 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 67–71) 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 72–91);

(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 102–104);

(д) одређивање укупног износа актуарских добитака и губитака и износ оних актуарских добитака и губитака које треба признати (види параграфе 92–95);

(е) када се план уводи или мења, одређивање проистеклих трошкова прошлих услуга (види параграфе 96–101); и

(ф) када је тај план укинут или измирен, одређивање проистеклог добитка или губитка (види параграфе 109–115).

Када неки ентитет има више од једног плана дефинисаних примања, тај ентитет примењује процедуре за сваки материјално значајан план посебно.

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

Рачуноводствено обухватање изведене обавезе

52 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.

53 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

54 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 64);

(б) плус сваки актуарски добитак (минус сваки актуарски губитак) који нису признати због поступка датог у параграфима 92–93;

(ц) минус сваки трошак прошлих услуга који још није признат (види параграф 96);

(д) минус фер вредност средстава плана на крају извештајног периода (ако постоје) из којих ће те обавезе бити директно измирене (види параграфе 102–104).

55 Садашња вредност обавеза за дефинисано примање је бруто обавеза пре одузимања фер вредности свих средстава плана.

56 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 крају извештајног периода.

57 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 краја извештајног периода. 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 краја извештајног периода.

58 Износ одређен параграфом 54 може бити негативан (средство). Ентитет треба да мери резултујуће средство по нижем од:

(а) износа одређеног параграфом 54; и

(б) збира:

(i) свих кумулативних непризнаних нето актуарских губитака и трошкова прошлих услуга (види параграфе 92, 93 и 96); 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 78.

58А Примена параграфа 58 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 54, следеће ставке, до обима у коме оне настају, док је средство дефинисане користи одређено у складу са параграфом 58(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 58(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 54;

(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 58(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 54.

58Б Параграф 58А ентитет примењује само уколико он има, на почетку или на крају рачуноводственог периода, суфицит² 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 54(б)(i), увећаће износ назначен у параграфу 58. Уколико тај пораст није компензован једнаким смањењем садашње вредности економских користи то га квалификује за признавање у складу са параграфом 58(б)(ii), доћи ће до увећања укупног нето збира, назначеног у параграфу 58(б) и, услед тога, до признавања добитка. У параграфу 58А 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 54, у обиму у ком ти актуарски добитци редукују непризнате кумулативне актуарске губитке. Параграф 58А забрањује признавање губитка у тим околностима. Примери примене овог параграфа налазе се у Додатку Ц.

59 Средство може настати тамо где је план дефинисаног примања има претерано покриће у фонду или у неким случајевима где се актуарски добитци 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 редуција будућих доприноса или рефундације новца, било директно у тај ентитет или индиректно – другом плану који има дефицит.

60 Ограничење из параграфа 58(б) не може се превазићи одложеним признавањем одређених актуарских губитака (види параграфе 92 и 93) нити одређених трошкова прошлих услуга (види параграф 96) осим како је специфицирано у параграфу 58А. Међутим, ово ограничење се не превазилази прелазним могућностима из параграфа 155(б). Параграф 120А(ф)(iii) захтева да ентитет обелодани сваки износ који није признат као средство због ограничења из параграфа 58(б).

Пример који илуструје параграф 60

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)
Непризнато повећање обавеза при првој примени овог Стандарда, према параграфу 155(б)	(50)
Негативни износ одређен према параграфу 54	(320)
Садашња вредност доступних будућих рефундирања и умањења будућих доприноса	90
<i>Ограничење према параграфу 58(б) се израчунава као што следи:</i>	
<i>Непризнати актуарски губици</i>	110
<i>Непризнати трошак прошлих услуга</i>	70
<i>Садашња вредност доступних будућих рефундирања и умањења будућих доприноса</i>	90
<i>Ограничење</i>	270
<i>270 је мање од 320. Стога тај ентитет признаје средство од 270 и обелодањује да је ограничење смањило књиговодствену вредност датог средства за 50 (види параграф 120А (ф)(iii)).</i>	

Добитак или губитак

61 Ентитет треба да призна нето збир следећих износа, у добитку или губитку, 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 63–91);

² Суфицит – прекорачење фер вредности планираних средстава у односу на садашњу вредност обавезе утврђене за економску корист.

- (б) трошкови камата (види параграф 82);
- (ц) очекивани принос на свако средство плана (види параграфе 105–107) и на свако право на надокнаду (параграф 104А);
- (д) актуарски добици и губици, као што је захтевано у складу са рачуноводственом политиком ентитета (видети параграфе 92–93Д);
- (е) трошкови прошлих услуга (види параграф 96);
- (ф) ефекти свих укидања или намирења (види параграфе 109 и 110); и
- (г) ефекат ограничења из параграфа 58(б), само ако није признат ван добитка или губитка у складу са параграфом 93Ц.

62 Остали Међународни рачуноводствени стандарди захтевају укључење одређених трошкова примања запослених у трошкове (вредност) средстава као што су залихе или некретнина, постројења и опреме (види IAS 2 и IAS 16). Сви трошкови примања по престанку запослења укључени у трошкове оваквих средстава, укључују адекватан део компонената наведених у параграфу 61.

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

63 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 неизвестност 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 64–66);
- (б) да се примања доделе периодима услуга (види параграфе 67–71) и
- (ц) да се доставе актуарске претпоставке (види параграфе 72–91).

Актуарски методи вредновања

64 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.

65 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 67–71) и одмерава сваку ту јединицу засебно да би се дошло до финалне обавезе (види параграфе 72–91).

Пример који илуструје параграф 65

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)	131	131	131	131	131
– текућој претходним годинама	131	262	393	524	655
<i>Почетна обавеза</i>	–	89	196	324	476
<i>Камата по стопи од 10%</i>	–	9	20	33	48
<i>Трошак текућих услуга</i>	89	98	108	119	131
<i>Крајња обавеза</i>	89	196	324	476	655

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.

66 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

67 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 износивама даљих примања на основу плана, сем оних из будућих повећања зараде.

68 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.

Пример који илуструје параграф 68

1. 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 краја извештајног периода.

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 крају извештајног периода.

2. 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.

69 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.

Примери који илуструју параграф 69

<p>1. План плаћа примања од 100 за сваку годину стажа. Та примања постају стечена након десет година стажа. <i>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.</i></p> <p>2. План накнађује примања од 100 за сваку годину стажа, искључујући услуге пре 25. године живота. Примања постају стечена одмах. <i>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.</i></p>
--

70 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.

<p>Примери који илуструју параграф 70</p> <p>1. Према одређеном плану се исплађује једнократна сума примања од 1,000 на коју се стиче право после десет година стажа. План не пружа будућа примања за наредне услуге. <i>Примање од 100 (1.000 подељено са десет) се додељују свакој од првих десет година. Трошак текућих услуга у свакој од првих десет година одсликава вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати десет година стажа. Никаква примања се не додељују каснијим годинама. наставља се...</i></p>
--

<p>... наставак</p> <p>Примери који илуструју параграф 70</p> <p>2. Према плану се исплађује 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. <i>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.</i></p> <p>3. 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. <i>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</i></p>

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.

4. Медицински план по престанку запослења надокнађује 10% медицинских трошкова запослених, ако тај запослени оде после више од десет а мање од двадесет година стажа, а 50% тих трошкова ако запослени оде после двадесет 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.

71 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 краја извештајног периода, али неће створити допунску обавезу. Стога:

(а) у сврхе параграфа 67(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.

Пример који илуструје параграф 71

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.

Актуарске претпоставке

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

73 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 78–82);

(ii) нивои будућих зарада и примања (види параграфе 83–87);

(iii) у случају медицинских примања, будући медицински трошкови, укључујући тамо где су значајни, трошак администрирања захтевима и исплатама примања (види параграфе 88–91); и

(iv) очекивана стопа приноса на средства плана (види параграфе 105–107).

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

75 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.

76 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 IAS 29 – 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.

77 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

78 Стопа која се користи за дисконтовање обавеза по основу примања по престанку запослења (и са покрићем у фонду и без покрића), треба да буде одређена у односу на тржишне приносе на крају извештајног периода за висококвалитетне корпоративне обвезнице. У земљама где не постоји развијено тржиште за овакве обвезнице, треба користити тржишне приносе (на крају извештајног периода) на државне обвезнице. Валута и рок корпоративних или државних обвезница треба да буду у складу са валутом и процењеним роком обавеза по основу примања по престанку запослења.

79 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.

80 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.

81 У неким случајевима се може десити да не постоји развијено тржиште 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 краћи 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.

82 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, због тога што се обавеза у билансу стања признаје након умањења за фер вредност свих средстава плана и због тога што неки актуарски добици и губици, као и неки трошкови претходних услуга нису тренутно признати. Прилог А, између осталог, илуструје обрачун трошкова камате.

Актуарске претпоставке: зараде, примања и медицински трошкови

83 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 крају извештајног периода; 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.

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

85 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 98(ц)).

86 Актуарске претпоставке не одражавају промене будућих примања које нису утврђене у формалним условима датог плана (или изведене обавезе) на крају извештајног периода. 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.

87 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.

88 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.

89 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.

90 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.

91 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 83(ц) и 87).

Актуарски добици и губици

92 У мерењу својих обавеза по основу дефинисаних примања, сходно параграфу 54, ентитет треба да према параграфу 58 А призна део (одређен на начин из параграфа 93) 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.

93 Део актуарских добитака и губитака који ће бити признати за сваки план дефинисаних примања чини суфицит одређен параграфом 92, 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 92.

93А Ако ентитет, као што је то дозвољено параграфом 93, усвоји политику признавања актуарских добитака и губитака у периоду у којем настају, може их признавати у укупном осталом резултату, у складу са параграфима 93Б–93Д, у случају да то чини и за:

(а) све своје планове дефинисаних примања; и

(б) све своје актуарске добитке и губитке.

93Б Актуарски добици и губици признати у укупном осталом резултату као што то дозвољава параграф 93А треба да буду презентовани у оквиру извештаја о укупном резултату.

93Ц Ентитет који признаје актуарске губитке и добитке у складу са параграфом 93А треба такође да призна сва кориговања настала због ограничења из параграфа 58(б) у укупном осталом резултату.

93Д Актуарски добици и губици и кориговања настала због ограничења из параграфа 58(б) који су признати у укупном осталом резултату се признају одмах у нераспоређеном добитку. Они се не рекласификују поново у добитку или губитку у наредном периоду.

94 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 105–107).

95 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%. [Прилог А илуструје поступак са актуарским добицима и губицима, између осталог.] Стандард такође дозвољава систематске методе за брже признавање, под условом да ти методи задовољавају услове изнете у параграфу 93. Овакви дозвољени методи укључују, на пример, тренутно признавање свих актуарских добитака и губитака, и унутар и ван “коридора”. Параграф 155(б) (iii) објашњава потребу за разматрањем било ког непризнатог дела пренетих обавеза у рачуноводству за наредне актуарске добитке.

Трошкови прошлих услуга

96 При одмеравању својих обавеза по основу дефинисаних примања, сходно параграфу 54 – ентитет треба да 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.

97 Трошкови прошлих услуга настају када неки ентитет уводи план дефинисаних примања или мења примања платива према постојећем плану дефинисаних примања. Овакве промене су повраћај за услуге запослених током периода до стицања права на примања. Стога се трошак прошлих услуга признаје током тог периода, без обзира на чињеницу да се тај трошак односи на услуге запослених у ранијим периодима. Трошак прошлих услуга се одмерава као промена обавезе која настаје из те промене (види параграф 64).

Пример који илуструје параграф 97

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 20X5. ентитет повећава пензију на 2,5% последње плате за сваку годину стажа, почев од 1. јануара 20X1. На датум повећања, садашња вредност додатних примања за услуге од 1. јануара 20X1. до 1. јануара 20X5, је као што следи:

Запослени са више од пет година стажа на датум 1.1.X5.	150
Запослени са мање од пет година стажа на датум 1.1.X5.	1120
(просечан период до стицања: три године)	
	<u>270</u>

Ентитет одмах признаје 150 јер су ова примања већ стечена. Ентитет признаје 120 на праволинијској основи током три године од 1. јануара 20X5.

98 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 85(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).

99 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 намирeње. Стога ентитет допуњава амортизациони план за трошак прошлих услуга, само ако постоји укидање или намирeње.

100 Тамо где ентитет смањује примања која треба да плати према постојећем плану дефинисаних примања, произошло 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.

101 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

102 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).

103 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.

104 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 54 (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

104А Кад и једино 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.

104Б 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 7, чине средства плана. Ентитет обрачунава те квалификоване полисе осигурања као и сва остала средства плана, а параграф 104А се не примењује (види параграфе 39–42 и 104).

104Ц Када нека полиса осигурања није квалификована, онда она не представља средство плана. Параграф 104А 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 54; 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 54 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 92 и 93. Параграф 120(ц)(vii) захтева од ентитета да обелодани сажет опис везе између права на повраћај и обавезе у вези с њим.

Пример који илуструје параграфе 104А–104Ц

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
<i>Непризнати актуарски добици од 17 су нето кумулативни актуарски добици од дате обавезе и од права на повраћај.</i>	

104Д Ако право на повраћај настаје по основу полисе осигурања 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 54 (а која подлеже било каквом смањењу које се захтева уколико тај повраћај није у потпуности наплатив).

Принос на средства плана

105 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 92.

106 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.

Пример који илуструје параграф 106	
На дан 1. јануара 20X1, 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 20X1, 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 20X1. су били 60.	
1. јануара 20X1. 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 20X1. 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 20X1	1.175
Фер вредност средстава плана на дан 31. децембра 20X1	15.000
Минус фер вредност средстава плана на дан 1. јануара 20X1.	(10.000)
Минус примљени доприноси	(4.900)
Плус плаћена примања	1.900
Стварни принос на средства плана	2.000
<i>наставља се...</i>	

... наставак

Пример који илуструје параграф 106

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 92, 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 (20X2.), ентитет у билансу успеха признаје актуарски добитак од 25 (1.525 минус 1.500) подељен очекиваним просечним преосталим радним веком запослених. Очекивани принос на средства плана за 20X2. годину ће се заснивати на тржишним очекивањима на дан 1.1. X2. за приносе током целокупног трајања обавезе.

107 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.

Пословне комбинације

108 У пословној комбинацији, ентитет признаје средства и обавезе које настају по основу примања по престанку запослења по садашњој вредности дате обавезе, умањеној за фер вредност свих средстава плана (види IAS 22 – Пословне комбинације). Садашња вредност обавезе укључује све што следи, чак и ако стицалац још није признао исте ставке на датум стицања:

(а) актуарске добитке и губитке који су настали пре датума стицања (било да спадају или не спадају у “коридор” од 10%);

(б) трошак прошлих услуга који је настао променом примања или увођењем плана, пре датума стицања и

(ц) износе које према прелазним одредбама параграфа 155(б) стицалац није признао.

Ограничења и намирења

109 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 92 и 96, нису претходно признати.

110 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).

111 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.

111А 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.

112 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.

113 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 39) да плати будуће износе, ако осигуравач не исплати примања запосленима наведена у полиси осигурања. Параграфи 104А–104Д обрађују признавање и мерење права на надокнаду по полисама осигурања које не спадају у средства плана.

114 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.

115 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 (као и прелазних износа који су остали непризнати сходно параграфу 155(б)). 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.

Пример који илуструје параграф 115

Ентитет укида сегмент пословања и запослени у сегменту који је укинут неће зарадити будућа 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; средства плана са фер вредношћу од 820 и нето кумулативне непризнате актуарске добитке од 50. Ентитет је први пут применио стандард пре годину дана. Ово је увећало нето обавезу за 100, што је тај ентитет решио да призна током пет година (види параграф 155(б)). Ограничење смањује нето садашњу вредност дате обавезе за 100, на 900.

Од претходно непризнатих актуарских добитака и транзиционих износа, 10% (100/1,000) се односи на део обавеза који је елиминисан ограничењем. Стога је ефекат тог ограничења као што следи:

	Пре ограни- чења	Добитак од ограни- чења	После ограни- чења
Нето садашња вредност обавезе	1.000	(100)	900
Фер вредност средстава плана	(820)	–	(820)
	180	(100)	80
Непризнати актуарски добици	50	(5)	45
Непризнати транзициони износ (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Нето обавеза призната у извештају о финансијској позицији	150	(97)	53

Презентација

Компензација (пребијање)

116 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.

117 Критеријуми за пребијање су слични онима који су постављени за финансијске инструменте у IAS 32 – Финансијски инструменти: Презентација.

Разграничење између текућег и нетекућег/краткорочног и дугорочног

118 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

119 Овај стандард не прецизира да ли неки ентитет треба да прикаже трошкове текућих услуга, трошкове камата и очекивани принос на средства плана, као компоненте једне позиције прихода или расхода, у извештају о укупном резултату.

Обелодањивање

120 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.

120А 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) пословним комбинацијама,

(ix) ограничењима и

(x) намирењима.

(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 104А, 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) намирењима.

(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 92);

(ii) трошкове прошлих услуга који нису признати у извештају о финансијској позицији (видети параграф 96);

(iii) сваки износ који није признат као средство, услед ограничења из параграфа 58(б);

(iv) фер вредност на крају извештајног периода сваког права на повраћај признатог као средство према параграфу 104А (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 параграфом 104А;

(v) актуарске добитке и губитке;

(vi) трошкови прошлих услуга;

(vii) ефекат сваког ограничења или намирења; и

(viii) ефекат ограничења из параграфа 58(б).

(х) укупан износ признат у укупном осталом резултату за сваку од следећих ставки:

(i) актуарски добици и губици; и

(ii) ефекат ограничења из параграфа 58(б).

(и) за ентитете који признају актуарске добитке и губитке у укупном осталом резултату у складу са параграфом 93А, 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 104А.

(н) примарне актуарске претпоставке употребљене на крају извештајног периода, укључујући, тамо где је то применљиво:

(i) дисконтне стопе;

(ii) очекиване стопе приноса на свако средство плана за периоде приказане у финансијским извештајима;

(iii) очекиване стопе приноса за периоде приказане у финансијским извештајима, на свако право на повраћај признато као средство у складу са параграфом 104А;

(iv) очекиване стопе раста зарада (и промене индекса или друге варијабле наведене у формалним или изведеним условима плана, као основе за раст будућих примања);

(v) стопе тренда медицинских трошкова; и

(vi) 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.

(o) 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 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 крају извештајног периода и

(B) средстава плана изражених као (1) износ или као (2) проценат средстава плана на крају извештајног периода.

(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 након извештајног периода.

121 Параграф 120A(6) 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 52. Даљи детаљи се не траже.

122 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, на пример – разликовање домаћих од иностраних планова или

(b) 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.

123 Параграф 30 захтева допунска обелодањивања о плановима дефинисаних примања за више послодавца, који се третирају као да су планови дефинисаних доприноса.

124 Тамо где се то захтева IAS 24, ентитет објављује информације о:

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

(b) примањима по престанку запослења за кључно менаџерско особље.

125 Када то захтева IAS 37, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама које настају из обавеза за примања по престанку запослења.

Остала дугорочна примања запослених

126 Остала дугорочна примања запослених укључују, на пример:

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

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

(c) примања по основу дугорочне неспособности;

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

(e) одложену надокнаду која доспева у року од дванаест месеци или више од краја периода у коме је зарађена.

127 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:

(a) актуарски добици и губици се признају одмах и не примењује се “коридор” и

(b) сви трошкови прошлих услуга се одмах признају.

Признавање и одмеравање

128 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 64),

(б) минус фер вредност средстава плана (ако постоје) на крају извештајног периода, из којих се директно подмирују дате обавезе (види параграфе 102–104).

При мерењу дате обавезе, ентитет треба да примени параграфе 49–91, изузимајући параграфе 54 и 61. Ентитет треба да примени параграф 104А при признавању и мерењу било ког права на повраћај.

129 За остала дугорочна примања запослених, ентитет треба да призна нето суму следећих износа као расход или приход (сходно параграфу 58), 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 63–91);

(б) трошка камате (види параграф 82);

(ц) очекивани принос на свако средство плана (види параграфе 105–107) и свако право на повраћај признато као средство (види параграф 104А);

(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 намирена (види параграфе 109 и 110).

130 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.

Обелодањивање

131 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 IAS 1. Тамо где то захтева IAS 24, ентитет обелодањује информације о осталим дугорочним примањима запослених за кључно менаџерско особље.

Отпремнине

132 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

133 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.

134 Ентитет демонстрира решеност да оконча запослење када и само када тај ентитет има детаљан званичан план за окончање и нема реалну могућност 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.

135 Ентитет може бити обавезан путем законских прописа, уговора или других аранжмана са запосленима или њиховим представницима, или 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.

136 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.

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

138 Када неки ентитет признаје отпремнине, он ће можда морати да обрачуна и ограничење пензијских примања или друга примања запослених (види параграф 109).

Одмеравање

139 Када отпремнине доспевају за исплату у периоду дужем од 12 месеци након извештајног периода, треба их дисконтовати коришћењем дисконтне стопе наведене у параграфу 78.

140 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

141 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 намирања далека.

142 Сходно захтеву из IAS 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.

143 Тамо где се то тражи IAS 24, ентитет обелодањује информације о отпремнинама за кључно менаџерско особље.

144–152 [Брисан]

Прелазне одредбе

153 Овај део прецизира прелазне поступке за планове дефинисаних примања. Када неки ентитет по први пут примењује овај стандард за остала примања запослених, тај ентитет примењује IAS 8 – *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.

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

(а) садашњу вредност дате обавезе (види параграф 64) на датум примене;

(б) минус фер вредност, на датум примене, средстава плана (ако постоје) из којих ће се те обавезе директно намирити (види параграфе 102–104);

(ц) минус сваки трошак прошлих услуга који према параграфу 96 треба да буде признат у каснијим периодима.

155 Ако је транзициона обавеза већа од обавезе која би била призната на исти датум према ранијој рачуноводственој политици датог ентитета, тај ентитет треба да начини неопозив избор и призна овај пораст као део своје обавезе за дефинисано примање сходно параграфу 54:

(а) тренутно, према IAS 8; или

(б) као расход на праволинијској основи током пет година од датума примене. Ако неки ентитет одабере (б) онда треба да:

(i) примени ограничење описано у параграфу 58(б) при мерењу сваког средства признатог у извештају о финансијској позицији;

(ii) обелодани на крају сваког извештајног периода: (1) износ пораста који остаје непризнат и (2) износ признат у текућем периоду;

(iii) ограничи признавање накнадних актуарских добитака (али не и негативног трошка прошлих услуга) као што следи. Ако неки актуарски добитак треба признати према параграфима 92 и 93, ентитет треба да призна тај актуарски добитак само до мере у којој ти нето кумулативно непризнати актуарски добици (пре признавања овог актуарског добитка) премашују непризнати део прелазне обавезе; и

(iv) укључи повезани део непризнате транзиционе обавезе у одређивање сваког накнадног добитка или губитка при намирању или ограничењу.

Ако је транзициона обавеза мања од обавезе која би била призната на исти датум према ранијој рачуноводственој политици тог ентитета, тај ентитет треба да призна такво смањење тренутно – сходно IAS 8.

156 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” од 10%, наведен у параграфу 92.

Пример који илуструје параграфе 154 до 156

На дан 31. децембра 1998. извештај о финансијској позицији неког ентитета укључује пензијску обавезу од 100. Ентитет усваја Стандард од 1. јануара 1999., када садашња вредност те обавезе према Стандарду износи 1.300 а

фер вредност средстава плана је 1.000. 1. јануара 1993. тај ентитет је побољшао пензије (трошак за не-стечена примања:160; просечни преостали период на исти датум до стицања права: 10 година).	
<i>Транзициони ефекат је као што следи:</i>	
Садашња вредност обавезе	1.300
Фер вредност средстава плана	(1.000)
Минус: трошак прошлих услуга који ће бити признат (64) у каснијим периодима (160 x 4/10)	
Транзициона обавеза	236
Обавеза која је већ призната	100
Пораст обавезе	136
<i>Ентитет може изабрати да призна пораст од 136 било одмах или током периода у трајању до 5 година. Тај избор је неопозив.</i>	
На дан 31. децембра 1999. садашња вредност обавезе према овом Стандарду је 1.400 а фер вредност средстава плана је 1.050. Нето кумулативни непризнати актуарски добици од датума примене Стандарда су 120. Очекивани просечан преостали радни век запослених који учествују у датом плану је био осам година. Ентитет је усвојио политику тренутног признавања свих актуарских добитака и губитака, сходно одобрењу из параграфа 93.	
<i>Ефекат ограничења из параграфа 155(б) (iii) је као што следи:</i>	
<i>Нето кумулативни непризнати актуарски добици</i>	120
<i>Непризнати део транзиционе обавезе (136 x 4/5)</i>	(109)
<i>Максимални добитак који може бити признат (параграф 11 155(б) (iii))</i>	

Датум ступања на снагу

157 Овај Међународни рачуноводствени стандард ступа на снагу за финансијске извештаје који се односе на периоде са почетком од или после 1. јануара 1999, осим како је наведено у параграфима 159 и 159Ц. Ранија примена се подстиче. Ако неки ентитет примењује овај стандард на трошкове пензијских примања за финансијске извештаје који се односе на периоде са почетком пре 1. јануара 1999, тај ентитет треба да обелодани чињеницу да је применило овај стандард уместо IAS 19 – Трошкови пензијских примања, одобреног 1993.

158 Овај стандард замењује IAS 19 – Трошкови пензијских примања, одобрен 1993.

159 Следеће ступа на снагу за годишње финансијске извештаје³ који се односе на периоде са почетком 1. јануара 2001. или након тога:

(а) измењена дефиниција средстава плана из параграфа 7 и повезане дефиниције средстава која се држе у фондовима за дугорочна примања запослених, и квалификоване полисе осигурања, и

(б) захтеви за признавање и мерење за повраћаје, из параграфа 104А, 128 и 129 и повезана обелодањивања из параграфа 120А(ф)(iv), 20А(г)(iv), 120(м) и 20А(н)(iii).

Ранија примена се подстиче. Ако та ранија примена утиче на финансијске извештаје, ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

159А Измене у параграфу 58А постају применљиве за финансијске извештаје који се односе на периоде који се завршавају 31. маја 2002. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ранија примена утиче на финансијске извештаје ентитет треба да обелодани ту чињеницу.

159Б Ентитет треба да примени измене у параграфима 32А, 34–34Б, 61 и 120–121 за годишње периоде које почињу 1. јануара 2006. или касније. Ранија примена се подстиче. У случају да ентитет примењује ове измене пре 1. јануара 2006, он треба да обелодани ту чињеницу.

159Ц Опција у параграфима 93А–93Д може се користити за годишње периоде који се завршавају 16. децембра 2004. или касније. Ентитет које користи опцију за годишње периоде који почињу пре 1. јануара 2006. треба такође да примењује и измене из параграфа 32А, 34–34Б, 61 и 120–121.

159Д Параграфи 7, 8(б), 32Б, 97, 98 и 111 су измењени а параграф 111А додат у оквиру *Побољшања IFRS* која су објављена у мају 2008. године. Ентитет примењује измене параграфа 7, 8(б) и 32Б за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу. Ентитет примењује измене параграфа 97, 98, 111 и 111А за промене

³ Параграфи 159 и 159А се односе на “годишње финансијске извештаје” у складу са експлицитнијим језиком за писање датума ступања на снагу усвојеним 1998. године. Параграф 157 се односи на “годишње финансијске извештаје”.

примања које настају 1. јануара 2009. године или касније.

160 IAS 8 се примењује кад ентитет мења своје рачуноводствене политике да би се приказао утицај измене наведен у параграфима 159–159Д. При примени ових промена ретроспективно, сходно захтеву из IAS 8, ентитет третира ове промене као да су биле усвојене истовремено са остатком овог стандарда. Изузетак је да ентитет може да обелодани изнесе захтеване параграфима 120А(п) као износи који су одређивани за сваки годишњи период проспективно од првог годишњег периода презентираних у финансијским извештајима у којем ентитет по први пут употребљава измене параграфа 120А.

161 Објављивањем IAS 1 (ревидираног 2007. године) измењена је терминологија у свим IFRS. Осим тога су измењени и параграфи 93А-93Д, 106 (Пример) и 120А. Ентитет примењује те измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Ако ентитет буде примењивао IAS 1 (ревидиран 2007. године) за неки ранији период, примењиваће и измене за тај ранији период.