

32012R0475

6.6.2012.

SLUŽBENI LIST EUROPSKE UNIJE

L 146/1

**UREDBA KOMISIJE (EU) br. 475/2012****od 5. lipnja 2012.****o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća u vezi s Međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS) 1 i Međunarodnim računovodstvenim standardom (MRS) 19****(Tekst značajan za EGP)**

EUROPSKA KOMISIJA,

uzimajući u obzir Ugovor o funkcioniranju Europske unije,

uzimajući u obzir Uredbu (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda <sup>(1)</sup>, a posebno njezin članak 3. stavak 1.,

budući da:

(1) Uredbom Komisije (EZ) br. 1126/2008 <sup>(2)</sup> usvojeni su određeni međunarodni standardi i tumačenja koji su postojali 15. listopada 2008.

(2) Dana 16. lipnja 2011. Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (OMRS) objavio je izmjene MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja – Prezentiranje stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (dalje u tekstu „izmjene MRS-a 1”) i MRS-a 19 *Primanja zaposlenika* (dalje u tekstu „izmjene MRS-a 19”). Cilj izmjena MRS-a 1 je učiniti prikaz sve većeg broja stavaka ostale sveobuhvatne dobiti jasnijim te pomoći korisnicima financijskih izvještaja da razlikuju između stavaka ostale sveobuhvatne dobiti koje se mogu naknadno prenijeti u dobit ili gubitak i stavaka koje se nikada ne mogu prenijeti u dobit ili gubitak. Izmjenama MRS-a 19 korisnicima financijskih izvještaja treba se pomoći da bolje razumiju kako planovi definiranih primanja utječu na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove subjekta. Cilj je standarda propisati računovodstvo i objavljivanje u vezi s primanjima zaposlenika.

(3) Savjetovanje sa Skupinom tehničkih stručnjaka (STS) Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (ESSFI) potvrđuje da izmjene MRS-a 1 i izmjene MRS-a 19 zadovoljavaju tehničke kriterije za usvajanje iz članka 3. stavka 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002.

(4) Uredbu (EZ) br. 1126/2008 treba stoga na odgovarajući način izmijeniti.

(5) Mjere predviđene ovom Uredbom u skladu su s mišljenjem Računovodstvenog regulatornog odbora,

DONIJELA JE OVU UREDBU:

**Članak 1.**

Prilog Uredbi (EZ) br. 1126/2008 mijenja se kako slijedi:

1. Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* izmjenjuje se kako je određeno u Prilogu ovoj Uredbi.

2. Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 1, MSFI 5, MSFI 7, MRS 12, MRS 20, MRS 21, MRS 32, MRS 33 i MRS 34 izmjenjuju se u skladu s izmjenama MRS-a 1 kako je određeno u Prilogu ovoj Uredbi.

3. Međunarodni računovodstveni standard (MRS) 19 *Primanja zaposlenika* izmjenjuje se kako je određeno u Prilogu ovoj Uredbi.

<sup>(1)</sup> SL L 243, 11.9.2002., str. 1.

<sup>(2)</sup> SL L 320, 29.11.2008., str. 1.

4. Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 1, MSFI 8, MSFI 13, MRS 1, MRS 24 i Tumačenje 14 Stalnog odbora za tumačenje (SOT) izmjenjuju se u skladu s izmjenama MRS-a 19 kako je određeno u Prilogu ovoj Uredbi.

*Članak 2.*

1. Svako trgovačko društvo primjenjuje izmjene iz stavaka 1. i 2. članka 1. najkasnije od početka svoje prve financijske godine od 1. srpnja 2012. i nadalje.

2. Svako trgovačko društvo primjenjuje izmjene iz stavaka 3. i 4. članka 1. najkasnije od početka svoje prve financijske godine od 1. siječnja 2013. i nadalje.

*Članak 3.*

Ova Uredba stupa na snagu trećeg dana od dana objave u *Službenom listu Europske unije*.

Ova je Uredba u cijelosti obvezujuća i izravno se primjenjuje u svim državama članicama.

Sastavljeno u Bruxellesu 5. lipnja 2012.

Za Komisiju  
Predsjednik  
José Manuel BARROSO

## PRILOG

## MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARDI

MRS 1	<b>MRS 1</b> <i>Prezentiranje financijskih izvještaja – Prezentiranje stavaka ostale sveobuhvatne dobiti</i>
MRS 19	<b>MRS 19</b> <i>Primanja zaposlenika</i>

**IZMJENE MRS-a 1****Prezentiranje financijskih izvještaja**

Stavak 7. mijenja se.

7. Sljedeći se pojmovi upotrebljavaju u ovom Standardu u sljedećem značenju:

...

*Bilješke* sadrže informacije kao dopunu informacijama koje su prikazane u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, ...

Stavak 10. mijenja se, dodaje se stavak 10.A i briše se stavak 12.

10. Potpuni set financijskih izvještaja čine:

... izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti razdoblja;

...

Subjekti mogu upotrebljavati drukčije nazive za navedene izvještaje od onih koji se upotrebljavaju u ovom Standardu. Na primjer, subjekt može upotrebljavati naziv „izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti” umjesto naziva „izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti”.

10.A Subjekt može prikazati jedan izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti uz prikaz dobiti ili gubitka te ostale sveobuhvatne dobiti u dva odjeljka. Odjeljci se prikazuju zajedno, pri čemu se odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak prikazuje prvi i iza njega odmah slijedi odjeljak o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Subjekt može odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak prikazati kao odvojeni izvještaj o dobiti ili gubitku. U tom slučaju odvojeni izvještaj o dobiti ili gubitku neposredno prethodi izvještaju u kojem se prikazuje ostala sveobuhvatna dobit i koji započinje prikazom dobiti ili gubitka.

Naslovi iznad stavaka 81. i 82. te stavak 82. mijenjaju se i stavak 81. briše se. Stavci 81.A i 81.B, naslov i stavak 82.A dodaju se i brišu se stavci 83. i 84.

**Izvještaj o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti**

81.A U izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti), pored odjeljaka koji se odnose na dobit ili gubitak i ostalu sveobuhvatnu dobit, prikazuju se:

- (a) dobit ili gubitak;
- (b) ukupna ostala sveobuhvatna dobit;
- (c) sveobuhvatna dobit razdoblja koja je jednaka ukupnoj dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Ako subjekt odvojeno prikazuje izvještaj o dobiti ili gubitku, ne prikazuje odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak u izvještaju u kojem prikazuje sveobuhvatnu dobit.

81.B Pored odjeljaka koji se odnose na dobit ili gubitak te ostalu sveobuhvatnu dobit, subjekt prikazuje sljedeće stavke dobiti ili gubitka te ostale sveobuhvatne dobiti razdoblja raspoređene kako slijedi:

(a) dobit ili gubitak razdoblja koji se pripisuje:

- i. nekontrolirajućim udjelima; i
- ii. vlasnicima matice;

(b) sveobuhvatnu dobit razdoblja koja se pripisuje:

- i. nekontrolirajućim udjelima; i
- ii. vlasnicima matice.

Ako dobit ili gubitak prikazuje u odvojenom izvještaju, subjekt u tom izvještaju prikazuje stavku iz točke (a).

*Informacije koje se prikazuju u odjeljku koji se odnosi na dobit ili gubitak ili u izvještaju o dobiti ili gubitku*

82. Pored stavaka propisanih drugim MSFI-jevima, odjeljak koji se odnosi na dobit ili gubitak ili izvještaj o dobiti ili gubitku uključuje stavke koje prikazuju sljedeće iznose za razdoblje:

(a) prihode;

- (b) financijske troškove;
- (c) udjele u dobiti ili gubitku pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata obračunane metodom udjela;
- (d) porezni rashod;
- (e) [briše se];
- (ea) jedinstveni iznos za sve obustavljene aktivnosti (vidjeti MSFI 5);
- (f) – (i) [brišu se].

*Informacije koje se prikazuju u odjeljku koji se odnosi na ostalu sveobuhvatnu dobit*

82.A U odjeljku koji se odnosi na ostalu sveobuhvatnu dobit prikazuju se stavke s iznosima ostale sveobuhvatne dobiti ostvarene u razdoblju razvrstane prema vrsti (uključujući udjel ostale sveobuhvatne dobiti pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata obračunanih metodom udjela) te objedinjeno za one stavke koje se sukladno drugim MSFI-jevima:

- (a) neće naknadno prenijeti u dobit ili gubitak; i
- (b) naknadno prenose u dobit ili gubitak ako su ispunjeni određeni uvjeti.

Stavci 85. – 87., 90., 91., 94., 100. i 115. te naslov iznad stavka 97. mijenjaju se i dodaje se stavak 139.J.

- 85. Subjekt u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prikazuje dodatne stavke, naslove i međubrojve ako je takav prikaz važan za razumijevanje financijske uspješnosti subjekta.
- 86. Budući da se učinci različitih aktivnosti, transakcija i drugih događaja subjekta razlikuju prema učestalosti, mogućnosti nastanka dobiti ili gubitka te predvidivosti, objavljivanje elemenata financijske uspješnosti pomaže korisnicima u razumijevanju ostvarene financijske uspješnosti i izradi projekcija buduće financijske uspješnosti. Subjekt uključuje dodatne stavke u izvještaj ili izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te izmjenjuje upotrijebljene opise i redosljed stavaka ako je to neophodno radi pojašnjenja elemenata financijske uspješnosti. ...
- 87. Subjekt ni jednu stavku prihoda ili rashoda ne prikazuje kao izvanrednu stavku u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama.
- 90. Subjekt u izvještaju o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti i u bilješkama objavljuje iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući usklađivanja na temelju reklasifikacije.
- 91. Subjekt može stavke ostale sveobuhvatne dobiti prikazati:
  - (a) umanjene za pripadajuće porezne učinke; ili
  - (b) prije pripadajućih poreznih učinaka u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te stavke.

Ako odabere alternativu (b), subjekt raspoređuje porez na stavke koje se naknadno mogu prenijeti u dobit ili gubitak te na stavke koje se naknadno neće prenositi u dobit ili gubitak.

- 94. Subjekt može usklađivanja na temelju reklasifikacije prikazati u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama. Subjekt koji usklađivanja na temelju reklasifikacije prikazuje u bilješkama prikazuje stavke ostale sveobuhvatne dobiti nakon svakog povezanog usklađivanja na temelju reklasifikacije.

*Informacije koje se prikazuju u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama*

- 100. Subjekti se potiču da analizu iz stavka 99. prikažu u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.
- 115. U nekim okolnostima može biti neophodno ili poželjno promijeniti redosljed određenih stavaka u bilješkama. Na primjer, subjekt može kombinirati informacije o promjenama fer vrijednosti priznatima u dobiti ili gubitku s informacijama o dospijeću financijskih instrumenata, iako se prva objavljivanja odnose na izvještaj ili izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dok se potonja odnose na izvještaj o financijskom položaju. Neovisno o tome, subjekt zadržava sustavnu strukturu bilježaka u mjeri u kojoj je to moguće.

139.J U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011. stavci 7., 10., 82., 85. – 87., 90., 91., 94., 100. i 115. mijenjaju se, dodaju se stavci 10.A, 81.A, 81.B i 82.A i brišu se stavci 12., 81., 83. i 84. Subjekti primjenjuju navedene izmjene na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2012. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje navedene izmjene na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

#### IZMJENE DRUGIH MSFI-jeva

U ovom su dodatku navedene izmjene drugih MSFI-jeva koje su posljedica izmjena MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* koje je objavio Odbor. Subjekt primjenjuje izmjene kada primjenjuje izmjene MRS-a 1 u *Prezentiranju stavaka ostale sveobuhvatne dobiti*.

#### MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja

Stavak 21. mijenja se i dodaje se stavak 39.K.

21. Radi usklađivanja s MRS-om 1, prvi financijski izvještaji subjekta u skladu s MSFI-jevima uključuju najmanje tri izvještaja o financijskom položaju, dva izvještaja o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena izvještaja o dobiti ili gubitku (ako se prikazuju), dva izvještaja o novčanim tokovima i dva izvještaja o promjenama glavnice i pripadajuće bilješke, uključujući usporedne informacije.

39.K U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 21. mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### MSFI 5 Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i obustavljene aktivnosti

Stavak 33.A mijenja se i dodaje se stavak 44.I.

33.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A. MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), u tom se izvještaju prikazuje i odjeljak koji se odnosi na obustavljene aktivnosti.

44.I U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 33.A mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### MSFI 7 Financijski instrumenti: objavljivanje

Stavak 27.B mijenja se i dodaje se stavak 44.Q.

27.B Za pokazatelje fer vrijednosti priznate u izvještaju o financijskom položaju subjekt objavljuje za svaku klasu financijskih instrumenata:

...

(c) za pokazatelje fer vrijednosti na trećoj razini hijerarhije fer vrijednosti, usklađivanje od početnih do zaključnih stanja, uz odvojen prikaz promjena tijekom razdoblja koje se mogu pripisati:

i. ukupnim dobitima ili gubicima razdoblja priznatim u dobit ili gubitak, uključujući opis u vezi s tim gdje su prikazani u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti;

...

(d) iznos ukupnih dobitaka ili gubitaka razdoblja iz točke (c) podtočke i. koji su uključeni u dobit ili gubitak i mogu se pripisati dobitima ili gubicima koji se odnose na stavke aktive i pasive na kraju izvještajnog razdoblja, uključujući opis u vezi s tim gdje su navedeni dobiti ili gubici prikazani u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

...

44.Q U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 27.B mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### MRS 12 Porez na dobit

Stavak 77. mijenja se, briše se stavak 77.A i dodaje se stavak 98.B.

77. Porezni rashod (prihod) koji se odnosi na dobit ili gubitak iz redovnih aktivnosti prikazuje se u sklopu dobiti ili gubitka u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

98.B U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 77. mijenja se i stavak 77.A briše se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### **MRS 20 Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći**

Stavak 29. mijenja se, briše se stavak 29.A i dodaje se stavak 46.

29. Potpore povezane s dobiti prikazuju se u sklopu dobiti ili gubitka, pod odvojenim nazivom ili pod općim naslovom kao što je „Ostali prihodi”; alternativno, potpore se odbijaju u izvještavanju o povezanim rashodima.

46. U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011. stavak 29. mijenja se i stavak 29.A briše se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### **MRS 21 Učinci promjena deviznih tečajeva**

Stavak 39. mijenja se i dodaje se stavak 60.H.

39. Rezultati i financijski položaj subjekta čija funkcijska valuta nije valuta gospodarstva obilježenog hiperinflacijom preračunavaju se u neku drugu prezentacijsku valutu primjenom sljedećih postupaka:

...

(b) prihodi i rashodi u svakom se izvještaju u kojem se prikazuju dobit ili gubitak i ostala sveobuhvatna dobit (tj. uključujući usporedne informacije) preračunavaju prema tečajevima na datum transakcije; i

(c) ...

60.H U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 39. mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### **MRS 32 Financijski instrumenti: prezentiranje**

Stavak 40. mijenja se i dodaje se stavak 97.K.

40. Dividende klasificirane kao rashod mogu u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti biti iskazane zajedno s kamatama na ostale obveze ili kao zasebna stavka. Pored zahtjeva iz ovog Standarda, objavljivanje kamata i dividenda podliježe zahtjevima MRS-a 1 i MSFI-ja 7. U određenim se okolnostima, zbog razlika između kamata i dividenda koje su povezane s pitanjima kao što je mogućnost poreznog odbitka, preporučuje odvojeno objavljivanje ovih stavaka u izvještaju ili izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Porezni učinci objavljuju se u skladu s MRS-om 12.

97.K U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavak 40. mijenja se. Subjekt primjenjuje navedenu izmjenu kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### **MRS 33 Zarada po dionici**

Stavci 4.A, 67.A, 68.A i 73.A mijenjaju se i dodaje se stavak 74.D.

4.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* (kako je izmijenjen 2011.), zarade po dionici prikazuju se samo u tom odvojenom izvještaju.

67.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), on prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici u tom odvojenom izvještaju kako je propisano stavcima 66. i 67.

68.A Ako subjekt prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), on prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici za obustavljene aktivnosti u tom odvojenom izvještaju ili u bilješkama kako je propisano stavkom 68.

73.A Stavak 73. primjenjuje se i na subjekte koji pored osnovne i razrijeđene zarade po dionici objavljuju iznose po dionici primjenjujući izvještajnu stavku dobiti ili gubitka koja ovim Standardom nije propisana kao obvezna.

74.D U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavci 4.A, 67.A, 68.A i 73.A mijenjaju se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

#### **MRS 34 Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine**

Stavci 8., 8.A, 11.A i 20. mijenjaju se i dodaje se stavak 51.

8. Financijski izvještaj za razdoblje tijekom godine uključuje najmanje sljedeće komponente:
- ...
- (b) skraćeni izvještaj ili skraćene izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti;
- (c) ...
- 8.A Ako stavke dobiti ili gubitka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), subjekt prikazuje skraćene informacije za razdoblje tijekom godine iz tog odvojenog izvještaja.
- 11.A Ako prikazuje stavke dobiti ili gubitka u odvojenom izvještaju kako je opisano u stavku 10.A MRS-a 1 (kako je izmijenjen 2011.), subjekt prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici u tom odvojenom izvještaju.
- 20 Izvještaji za razdoblje tijekom godine uključuju financijske izvještaje (skraćene ili cjelovite) za sljedeća razdoblja:
- ...
- (b) izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj godini za tekuće razdoblje tijekom godine i kumulativno za tekuću financijsku godinu do datuma razdoblja s usporednim izvještajima o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za usporediva razdoblja tijekom godine (tekuća razdoblja i razdoblje od početka godine do datuma razdoblja) za prethodnu financijsku godinu. Ako je to dopušteno MRS-om 1 (kako je izmijenjen 2011.), izvještaj o razdoblju tijekom godine može uključivati izvještaj ili izvještaje o dobiti ili gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za svako razdoblje.
51. U skladu s *Prezentiranjem stavaka ostale sveobuhvatne dobiti* (izmjenama MRS-a 1) donesenim u lipnju 2011., stavci 8., 8.A, 11.A i 20 mijenjaju se. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u lipnju 2011.

### **MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 19**

#### ***Primanja zaposlenika***

##### **CILJ**

1. Cilj je ovog Standarda propisati računovodstvo i objavljivanje primanja zaposlenika. Temeljem Standarda subjekt mora priznati:
- (a) obvezu kada je zaposlenik obavio rad u zamjenu za primanja zaposlenika koja se trebaju isplatiti u budućnosti; i
- (b) rashod kada subjekt iskoristi gospodarsku korist koja proizlazi iz rada koji je zaposlenik obavio u zamjenu za primanja zaposlenika.

##### **PODRUČJE PRIMJENE**

2. Poslodavci primjenjuju ovaj Standard u računovodstvu svih primanja zaposlenika, osim onih na koja se primjenjuje MSFI 2 *Plaćanja na temelju dionica*.
3. Ovaj se Standard ne bavi pitanjem izvještavanja prema planovima primanja zaposlenika (vidjeti MRS 26 *Računovodstvo i izvještavanje o planovima mirovinskih primanja*).
4. Primanja zaposlenika na koja se primjenjuje ovaj Standard uključuju primanja predviđena:
- (a) formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i pojedinačnih zaposlenika, skupina zaposlenika ili njihovih predstavnika;
- (b) zakonskim zahtjevima ili granskim sporazumima prema kojima su subjekti dužni uplaćivati doprinose u nacionalne, državne, granske ili druge planove više poslodavaca; ili



- (c) onim neformalnim praksama koje dovode do izvedene obveze. Neformalna praksa dovodi do nastanka izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu, nego zaposlenicima isplatiti primanja. Primjer izvedene obveze je promjena u neformalnoj praksi subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu odnosu između subjekta i njegovih zaposlenika.
5. Primanja zaposlenika uključuju:
- (a) kratkoročna primanja zaposlenika, kao što su sljedeća, ako se očekuje njihova potpuna namira u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad:
- i. nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje;
  - ii. plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje;
  - iii. sudjelovanje u dobiti i bonusi; i
  - iv. nenovčane koristi za sadašnje zaposlenike (kao što su zdravstvena zaštita, stambeni smještaj, automobili i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge);
- (b) primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su:
- i. mirovine (na primjer same mirovine i jednokratne otpremnine prilikom umirovljenja); i
  - ii. druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa;
- (c) druga dugoročna primanja zaposlenika, kao što su:
- i. dugoročno plaćeno odsustvo kao što je dopust za višegodišnji radni staž ili studijski dopust;
  - ii. jubilarne nagrade ili druga primanja na temelju višegodišnjeg radnog staža; i
  - iii. davanja za dugotrajnu invalidnost; i
- (d) otpremnine.
6. Primanja zaposlenika uključuju primanja dana samim zaposlenicima ili njihovim uzdržanim osobama ili korisnicima i mogu se namiriti isplatom (ili davanjem roba ili usluga) izravno zaposlenicima, njihovim supružnicima, djeci ili drugim uzdržanim osobama ili drugima, kao što su osiguravajuća društva.
7. Zaposlenik može raditi u subjektu u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, povremeno ili privremeno. Za potrebe ovog Standarda, zaposlenici uključuju direktore i drugo rukovodeće osoblje.

#### DEFINICIJE

8. U ovom Standardu sljedeći pojmovi imaju navedena značenja:

##### **Definicije primanja zaposlenika**

*Primanja zaposlenika* su svi oblici naknada koje subjekt daje u zamjenu za rad zaposlenicima ili zbog prestanka radnog odnosa.

*Kratkoročna primanja zaposlenika* su primanja zaposlenika (izuzev otpremnina) za koja se očekuje da će biti u cijelosti namirena u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad.

*Primanja nakon prestanka radnog odnosa* su primanja zaposlenika (izuzev otpremnina i kratkoročnih primanja zaposlenika) nakon prestanka radnog odnosa.

*Druga dugoročna primanja zaposlenika* su sva primanja zaposlenika koja nisu kratkoročna primanja zaposlenika, primanja nakon prestanka radnog odnosa i otpremnine.

*Otpremnine* su primanja zaposlenika koja se zaposlenicima daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa na temelju:

- (a) odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika prije datuma odlaska u redovnu mirovinu; ili
- (b) odluke zaposlenika da prihvati ponuđena primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

#### **Definicije koje se odnose na klasifikaciju planova**

*Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa* su formalni ili neformalni sporazumi prema kojima subjekt jednom zaposleniku ili više zaposlenika osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa.

*Planovi definiranih doprinosa* su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obvezu daljnjeg uplaćivanja doprinosa ako fond ne posjeduje dovoljno sredstava da zaposlenicima isplati sva primanja koja se odnose na tekući i minuli rad zaposlenika.

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

*Planovi više poslodavaca* su planovi definiranih doprinosa (izuzev državnih planova) ili planovi definiranih primanja (izuzev državnih planova) na temelju kojih se:

- (a) objedinjuju sredstva doprinosa koje su uplatili različiti subjekti koji nisu pod zajedničkim nadzorom; i
- (b) navedena sredstva upotrebljavaju kako bi se osigurala primanja zaposlenicima više od jednog subjekta i to tako da su doprinosi i primanja utvrđeni bez obzira na identitet subjekta koji zapošljava zaposlenike.

#### **Definicije koje se odnose na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja**

*Neto obveza (imovina) na temelju definiranih primanja* je manjak ili višak usklađen za svaki učinak ograničavanja neto imovine na temelju definiranih primanja do gornje granice vrijednosti imovine.

*Manjak ili višak* je:

- (a) sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja umanjena za
- (b) fer vrijednost imovine plana (ako postoji).

*Gornja granica vrijednosti imovine* je sadašnja vrijednost svake gospodarske koristi koja je dostupna u obliku povrata sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa koji se uplaćuju u plan.

*Sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja* je sadašnja vrijednost očekivanih budućih plaćanja potrebnih za namiru obveze proizišle iz tekućeg i minulog rada zaposlenika koja se ne umanjuje za neku imovinu plana.

*Imovina plana obuhvaća:*

- (a) imovinu koji drži fond za dugoročna primanja zaposlenika; i
- (b) kvalificirane police osiguranja.

*Imovina koju drži fond za dugoročna primanja zaposlenika* je imovina (izuzev neprenosivih financijskih instrumenata koje izdaje subjekt izvjestitelj):

- (a) koju drži subjekt (fond) koji je pravno odvojen od subjekta izvjestitelja i postoji isključivo radi isplaćivanja ili financiranja primanja zaposlenika; i
- (b) koja je raspoloživa samo za isplatu ili financiranje primanja zaposlenika, a nije raspoloživa vjerovnicima subjekta izvjestitelja (čak ni u slučaju stečaja) i koja mu ne može biti vraćena, osim:

- i. ako preostala imovina fonda nije dovoljna za ispunjenje svih obveza iz plana ili obveza subjekta izvjestitelja na temelju primanja zaposlenika; ili
- ii. ako se imovina vraća subjektu izvjestitelju kako bi mu se nadoknadila primanja koja je već isplatio zaposlenicima.

*Kvalificirana polica osiguranja* je polica osiguranja (\*) koju izdaje osiguravatelj koji nije povezana osoba (kako je definirano u MRS-u 24 *Objavljivanje povezanih osoba*) subjekta izvjestitelja ako se primici na temelju police:

- (a) mogu iskoristiti isključivo za plaćanje ili financiranje primanja zaposlenika u okviru plana definiranih primanja; i
- (b) nisu raspoloživi vjerovnicima subjekta izvjestitelja (čak ni u slučaju stečaja) i ne mogu mu se isplatiti, osim:
  - i. ako primici ne predstavljaju višak imovine koji nije potreban za ispunjavanje svih povezanih obveza na temelju primanjima zaposlenika iz police; ili
  - ii. ako se primici vraćaju subjektu izvjestitelju kako bi mu se nadoknadila primanja koja je već isplatio zaposlenicima.

*Fer vrijednost* je vrijednost po kojoj se može razmijeniti imovina ili namiriti obveza između obaviještenih i voljnih strana u nepristranoj transakciji.

#### **Definicije koje se odnose na trošak definiranih primanja**

*Trošak rada* obuhvaća:

- (a) *trošak tekućeg rada*, koji je povećanje sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja kao posljedica rada zaposlenika u tekućem razdoblju;
- (b) *trošak minulog rada*, koji je promjena sadašnje vrijednosti obveza na temelju definiranih primanja za rad zaposlenika u ranijim razdobljima kao posljedica izmjene plana (uvođenja, ukidanja ili promjena plana definiranih primanja) ili ograničenja (značajnog smanjenja broja zaposlenika obuhvaćenih planom od strane subjekta); i
- (c) svaki dobitak ili gubitak po namiri.

*Neto kamata na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja* je promjena neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja tijekom razdoblja kao posljedica proteka vremena.

*Revalorizacija neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja* obuhvaća:

- (a) aktuarske dobitke i gubitke;
- (b) prinos na imovinu plana, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja; i
- (c) svaku promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja.

*Aktuarski dobitci i gubici* su promjene sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja kao posljedica:

- (a) usklađenja na temelju iskustva (učinaka razlika između ranijih aktuarskih pretpostavaka i onoga što se stvarno dogodilo); i
- (b) učinaka promjena aktuarskih pretpostavaka.

*Prinos na imovinu plana* su kamate, dividende i drugi prihodi ostvareni iz imovine plana, zajedno s realiziranim i nerealiziranim dobitcima ili gubicima iz imovine plana, umanjeni za:

- (a) sve troškove upravljanja imovinom plana; i
- (b) sav plativi porez za sami plan, osim poreza uključenog u aktuarske pretpostavke upotrijebljene za mjerenje sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja.

(\*) Kvalificirana polica osiguranja nije nužno ugovor o osiguranju kako je definirano MSFI-jem 4 *Ugovori o osiguranju*.

*Namira* je transakcija kojom se ukidaju sve daljnje zakonske ili izvedene obveze za dio ili sva primanja predviđena planom definiranih primanja, a koja nije isplata primanja zaposlenicima ili u njihovo ime koja je utvrđena u uvjetima plana i uključena u aktuarske pretpostavke.

#### KRATKOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIKA

9. Kratkoročna primanja zaposlenika uključuju stavke kao što su sljedeće ako se očekuje da će biti u cijelosti namirena u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad:
- (a) nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje;
  - (b) plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje;
  - (c) sudjelovanje u dobiti i bonusi; i
  - (d) nenovčane koristi za postojeće zaposlenike (kao što su zdravstvena zaštita, stambeni smještaj, automobili i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge).
10. Subjekt ne treba reklasificirati kratkoročno primanje zaposlenika ako dođe do privremene promjene vremena u kojem subjekt očekuje namiru. Međutim, ako se promijene obilježja primanja (kao što je promjena iz neakumulirajućeg primanja u akumulirajuće primanje) ili ako promjena očekivanog vremena namire nije privremena, subjekt razmatra je li primanje još uvijek u skladu s definicijom kratkoročnih primanja zaposlenika.

#### Priznavanje i mjerenje

*Sva kratkoročna primanja zaposlenika*

11. Ako je zaposlenik tijekom obračunskog razdoblja radio u subjektu, nediskontirani iznos kratkoročnih primanja zaposlenika za koja se očekuje da će biti plaćena u zamjenu za obavljene rad subjekt priznaje:
- (a) kao obvezu (odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već isplaćenih iznosa. Ako je već isplaćeni iznos veći od nediskontiranog iznosa primanja, subjekt razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, na primjer, smanjenja budućih plaćanja ili novčanog povrata;
  - (b) kao rashod, osim ako se nekim drugim MSFI-jem propisuje ili dopušta da se primanja uračunaju u trošak sredstva (vidjeti, na primjer, MRS 2 *Zalihe* i MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema*).
12. U stavcima 13., 16. i 19. objašnjeno je kako subjekt primjenjuje stavak 11. na kratkoročna primanja zaposlenika u obliku plaćenog odsustva te planova sudjelovanja u dobiti i isplate bonusa.

*Kratkoročna plaćena odsustva*

13. Subjekt priznaje očekivani trošak kratkoročnih primanja zaposlenika u obliku plaćenog odsustva sukladno stavku 11. kako slijedi:
- (a) u slučaju akumulirajućih plaćenih odsustava, kada zaposlenik obavlja rad kojim povećava svoje pravo na buduća plaćena odsustva;
  - (b) u slučaju neakumulirajućih plaćenih odsustava, pri pojavi odsustava.
14. Subjekt može zaposlenicima plaćati odsustvo s rada iz različitih razloga, uključujući praznike, bolest i kratkotrajnu invalidnost, roditeljski i roditeljski dopust, sudjelovanje u radu porote ili vojnu službu. Pravo na plaćeno odsustvo dijeli se na dvije kategorije:
- (a) akumulirajuća; i
  - (b) neakumulirajuća odsustva.
15. Akumulirajuće plaćeno odsustvo je ono koje se prenosi u sljedeća razdoblja i može se iskoristiti u budućim razdobljima ako se pravo za tekuće razdoblje ne iskoristi u cijelosti. Akumulirajuće plaćeno odsustvo može biti stečeno (drugim

riječima, zaposlenici imaju pravo na gotovinsko plaćanje za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta) ili nestečeno (kada zaposlenici nemaju pravo na gotovinsko plaćanje za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta). Obveza nastaje kada zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju svoje pravo na buduća plaćena odsustva. Ova obveza postoji i priznaje se čak i bez stečenog prava na gotovinsko plaćanje za plaćeno odsustvo, iako na mjerenje te obveze utječe mogućnost da zaposlenici napuste subjekt prije nego iskoriste akumulirana plaćena odsustva bez stečenog prava na gotovinsko plaćanje.

16. Subjekt mjeri očekivani trošak akumulirajućih plaćenih odsustava kao dodatni iznos za koji očekuje da će ga platiti zbog akumuliranja neiskorištenog prava na kraju izvještajnog razdoblja.
17. Metodom navedenom u prethodnom stavku obveza se mjeri u visini dodatnih plaćanja čiji se nastanak očekuje isključivo zbog činjenice da se primanja akumuliraju. U mnogim slučajevima subjekt možda neće trebati izraditi detaljne izračune kako bi procijenio da ne postoji značajna obveza na temelju neiskorištenih plaćenih odsustava. Na primjer, obveza na temelju bolovanja mogla bi biti značajna samo ako postoji formalni ili neformalni dogovor da se neiskorišteno plaćeno bolovanje može iskoristiti kao plaćeni godišnji odmor.

Primjer za ilustraciju stavaka 16. i 17.

Subjekt ima 100 zaposlenika od kojih svaki ima pravo na pet radnih dana plaćenog bolovanja godišnje. Neiskorišteno bolovanje može se prenijeti u narednu kalendarsku godinu. Prvo se uzima pravo na plaćeno bolovanje u tekućoj godini, a potom neiskorišteno pravo preneseno iz prethodne godine (metodom zadnji ulaz – prvi izlaz). Na dan 31. prosinca 20X1. prosječno neiskorišteno pravo je dva dana po zaposleniku. Na temelju dosadašnjeg iskustva za koje se očekuje da će se nastaviti, subjekt očekuje da će 92 zaposlenika uzeti najviše pet dana bolovanja u 20X2. i da će svaki od preostalih osmero zaposlenika koristiti u prosjeku šest i pol dana.

*Subjekt očekuje da će platiti dodatnih dvanaest dana bolovanja na temelju neiskorištenog prava akumuliranog na dan 31. prosinca 20X1. (po jedan i pol dan za svakog od osmero zaposlenika). Prema tome, subjekt priznaje obvezu koja je jednaka dvanaest dana plaćenog bolovanja.*

18. Neakumulirajuće plaćeno odsustvo ne prenosi se u naredno razdoblje, već ističe ako se pravo iz tekućeg razdoblja ne iskoristi u cijelosti te se njime zaposlenicima ne daje pravo na gotovinsko plaćanje za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta. Ovo je uobičajeno kod plaćenog bolovanja (u mjeri u kojoj ne dolazi do povećanja budućih prava zbog neiskorištenih prava u prošlosti), roditeljskog ili roditeljskog dopusta ili plaćenog odsustva zbog sudjelovanja u radu porote ili vojne službe. Subjekt ne priznaje obvezu ili rashod sve do trenutka odsustva zato što se radom zaposlenika ne povećava iznos primanja.

*Planovi sudjelovanja u dobiti i planovi isplate bonusa*

19. Subjekt priznaje očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa prema stavku 11. onda i samo onda:
  - (a) kada subjekt ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takva plaćanja kao rezultat prošlog događaja; i
  - (b) ako je moguća pouzdana procjena obveze.

Sadašnja obveza postoji onda i samo onda kada subjekt nema realnu alternativu, osim da izvrši plaćanja.

20. Prema nekim planovima sudjelovanja u dobiti, zaposlenici primaju udio u dobiti samo ako ostanu u subjektu određeno razdoblje. Takvi planovi dovode do nastanka izvedene obveze budući da zaposlenici obavljaju rad kojim povećavaju iznos koji treba platiti ako ostanu u službi sve do kraja određenog razdoblja. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposlenici napuste subjekt bez primanja udjela u dobiti.

Primjer za ilustraciju stavka 20.

Prema planu sudjelovanja u dobiti, subjekt je dužan određeni dio svoje dobiti za godinu isplatiti zaposlenicima koji rade tijekom cijele godine. Ako ni jedan zaposlenik ne napusti subjekt tijekom godine, ukupno plaćanje udjela u dobiti za godinu iznos 3 posto dobiti. Subjekt procjenjuje da će se zbog fluktuacije zaposlenika iznos za isplatu smanjiti na 2,5 posto dobiti.

Subjekt priznaje obvezu i rashod u visini od 2,5 posto dobiti.

21. Subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa. Neovisno o tome, u nekim slučajevima u subjektu postoji praksa isplate bonusa. U takvim slučajevima subjekt ima izvedenu obvezu jer nema realnu alternativu, osim da isplati bonus. Mjerenje izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposlenici napuste subjekt bez primanja bonusa.
22. Subjekt može pouzdano procijeniti svoju zakonsku ili izvedenu obvezu prema planu sudjelovanja u dobiti ili planu isplate bonusa onda i samo onda:
  - (a) ako formalni uvjeti plana sadrže formulu za određivanje iznosa primanja;
  - (b) ako subjekt određuje iznose koje treba isplatiti prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja; ili
  - (c) ako dosadašnja praksa pruža jasni dokaz o iznosu izvedene obveze subjekta.
23. Obveza prema planovima sudjelovanja u dobiti i planovima isplate bonusa proizlazi iz rada zaposlenika, a ne iz transakcija s vlasnicima subjekta. Prema tome, subjekt priznaje trošak planova sudjelovanja u dobiti i planova isplate bonusa kao rashod, a ne kao raspodjelu dobiti.
24. Ako se ne očekuje da će plaćanja na temelju sudjelovanja u dobiti i isplate bonusa u cijelosti biti namirena u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad, ta su plaćanja druga dugoročna primanja zaposlenika (vidjeti stavke 153. – 158.).

#### Objavljivanje

25. Iako se na temelju ovog Standarda ne zahtijeva posebno objavljivanje kratkoročnih primanja zaposlenika, ono može biti propisano drugim MSFI-jevima. Na primjer, u MRS-u 24 zahtijeva se objavljivanje primanja zaposlenika za ključno rukovodeće osoblje. U MRS-u 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja* zahtijeva se objavljivanje troškova primanja zaposlenika.

#### PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: RAZLIKA IZMEĐU PLANOVA DEFINIRANIH DOPRINOSA I PLANOVA DEFINIRANIH PRIMANJA

26. Primanja nakon prestanka radnog odnosa obuhvaćaju sljedeće stavke:
  - (a) mirovine (na primjer same mirovine te jednokratne otpremnine prilikom umirovljenja); i
  - (b) druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa.

Aranžmani prema kojima subjekt osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na sve takve aranžmane, neovisno o tome obuhvaćaju li oni osnivanje zasebnog subjekta za uplatu doprinosa i isplatu primanja ili ne.

27. Ovisno o ekonomskom sadržaju plana izvedenom iz njegovih glavnih uvjeta, planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa razvrstavaju se u planove definiranih doprinosa ili planove definiranih primanja.
28. Planom definiranih doprinosa zakonska ili izvedena obveza subjekta ograničena je na iznos koji je subjekt pristao uplaćivati u fond. Stoga je iznos primanja nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika određen iznosom doprinosa koje je subjekt (a možda i zaposlenik) uplatio u plan primanja nakon prestanka radnog odnosa ili osiguravajućem društvu, zajedno s prinosom ostvarenim na uplaćene doprinose. Kao posljedica toga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizik ulaganja (da će uložena sredstva biti nedostatna za ostvarivanje očekivanih primanja) u bitnome snosi zaposlenik.
29. Primjeri u kojima obveza subjekta nije ograničena na iznos koji je subjekt pristao uplaćivati u fond su zakonske ili izvedene obveze subjekta na temelju:

- (a) formule plana primanja koja nije vezana isključivo uz iznos doprinosa i prema kojoj je subjekt dužan osigurati daljnje doprinose ako imovina nije dostatna za isplatu primanja utvrđenih prema toj formuli;
  - (b) jamstva, neizravno putem plana ili izravno, određenog prinosa na doprinose; ili
  - (c) neformalnih praksa koje dovode do nastanka izvedene obveze. Na primjer, izvedena obveza može nastati kada je subjekt u dosadašnjem poslovanju zbog inflacije povećavao primanja za svoje bivše zaposlenike, čak i ako za to ne postoji zakonska obveza.
30. Prema planovima definiranih primanja:
- (a) subjekt ima obvezu svojim sadašnjim i bivšim zaposlenicima osigurati ugovorena primanja; i
  - (b) aktuarski rizik (da će trošak primanja biti veći od očekivanog) i rizik ulaganja u bitnome snosi subjekt. Ako je aktuarsko iskustvo ili iskustvo ulaganja lošije od očekivanog, obveza subjekta može se povećati.
31. U staccima 32. – 49. objašnjena je razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja u kontekstu planova više poslodavaca, planova definiranih primanja s podjelom rizika između subjekata pod zajedničkim nadzorom, državnih planova i osiguranih primanja.

#### **Planovi više poslodavaca**

32. Subjekt razvrstava plan više poslodavaca kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja nadilazi formalne uvjete).
33. Ako subjekt sudjeluje u planu više poslodavaca i ako se ne primjenjuje stavak 34., subjekt:
- (a) obračunava svoj razmjerni udjel u obvezi na temelju definiranih primanja, imovini plana i trošku povezanom s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja; i
  - (b) objavljuje informacije propisane staccima 135. – 148. (isključujući stavak 148. točku (d)).
34. Ako na raspolaganju nema dovoljno informacija za primjenu računovodstva definiranih primanja u sklopu plana definiranih primanja više poslodavaca, subjekt:
- (a) obračunava plan u skladu sa staccima 51. i 52. kao da je riječ o planu definiranih doprinosa; i
  - (b) objavljuje informacije propisane stavkom 148.
35. Jedan od primjera plana definiranih primanja više poslodavaca je onaj u kojem:
- (a) se plan financira na osnovi obustava doprinosa pri isplati plaća u iznosu za koji se očekuje da će biti dostatan za isplatu primanja koja dospijevaju u istom razdoblju, dok će se buduća primanja zarađena u tekućem razdoblju isplaćivati iz budućih doprinosa; i
  - (b) se primanja zaposlenika utvrđuju prema duljini njihova radnog staža, a uključeni subjekti nemaju realnu opciju povlačenja iz plana bez plaćanja doprinosa za primanja koja su zaposlenici zaradili do datuma povlačenja iz plana. Takav plan dovodi do nastanka aktuarskog rizika za subjekt: ako je konačni trošak već zarađenih primanja na kraju izvještajnog razdoblja viši od očekivanog, subjekt će morati povećati svoje doprinose ili uvjeriti zaposlenike da prihvate smanjenje primanja. Stoga je takav plan definiran kao plan definiranih primanja.
36. Ako je na raspolaganju dovoljno informacija o planu definiranih primanja više poslodavaca, subjekt obračunava svoj razmjerni udjel u obvezi na temelju definiranih primanja, imovini plana i trošku nakon prestanka radnog odnosa povezanih s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja. Međutim, subjekt možda neće moći dovoljno pouzdano odrediti svoj udjel u financijskom položaju i financijskoj uspješnosti plana za potrebe računovodstva. Do toga može doći:

- (a) ako su planom uključeni subjekti izloženi aktuarskom riziku povezanom sa sadašnjim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata, zbog čega ne postoji sustavna i pouzdana osnovica za raspoređivanje obveze, imovine plana i troškova na pojedinačne subjekte koji sudjeluju u planu; ili
- (b) ako subjekt nema pristup dostatnim informacijama o planu za udovoljavanje zahtjevima ovog Standarda.

U tim slučajevima subjekt obračunava plan kao da je riječ o planu definiranih doprinosa i objavljuje informacije propisane stavkom 148.

37. Između plana više poslodavaca i sudionika u planu može postojati ugovor kojim se utvrđuje kako će se sudionicima isplaćivati višak iz plana (ili financirati manjak). Sudionik plana više poslodavaca koji ima takav ugovor i koji plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu sa stavkom 34. priznaje imovinu ili obvezu proizišlu iz ugovora te nastale prihode ili rashode koji ulaze u dobit ili gubitak.

Primjer za ilustraciju stavka 37. (\*)

Subjekt sudjeluje u planu definiranih primanja više poslodavaca u sklopu kojeg se ne provodi vrednovanje plana sukladno MRS-u 19. Stoga plan obračunava kao da je riječ o planu definiranih doprinosa. Procjena sredstava za financiranje koja se ne provodi sukladno MRS-u 19 pokazuje manjak u planu od 100 milijuna JV\*. U planu je ugovorom definiran vremenski raspored uplate doprinosa poslodavaca koji sudjeluju u planu kojim će se manjak eliminirati tijekom sljedećih pet godina. Ukupni iznos doprinosa subjekta na temelju ugovora je 8 milijuna JV.

*Subjekt priznaje obvezu na temelju doprinosa usklađenu za vremensku vrijednost novca te u istom iznosu iskazuje rashod koji ulazi u dobit ili gubitak.*

38. Planovi više poslodavaca razlikuju se od zajednički upravljanih planova. Zajednički upravljani plan samo je zbroj planova pojedinačnih poslodavaca koji su objedinjeni kako bi se uključenim poslodavcima omogućilo udruživanje sredstava radi ulaganja i smanjenja troškova upravljanja ulaganjima te administrativnih troškova, ali se tražbine različitih poslodavaca razdvajaju isključivo u korist njihovih zaposlenika. Zajednički upravljani planovi ne predstavljaju poseban problem u računovodstvu jer su informacije o njima lako dostupne, što omogućuje da se s njima postupa na isti način kao i sa svakim drugim planom pojedinačnog poslodavca te zbog toga što takvi planovi ne izlažu uključene subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata. Prema definicijama iz ovog Standarda subjekt mora razvrstati zajednički upravljani plan kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja nadilazi formalne uvjete).
39. Pri utvrđivanju vremena priznavanja i načina mjerenja obveze koja se odnosi na likvidaciju plana definiranih primanja više poslodavaca ili povlačenje subjekta iz plana definiranih primanja više poslodavaca, subjekt primjenjuje MRS 37 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*.

#### **Planovi definiranih primanja u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkim nadzorom**

40. Planovi definiranih primanja u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkim nadzorom, na primjer matrica i njezina društva kćeri, nisu planovi više poslodavaca.
41. Subjekt koji sudjeluje u takvom planu pribavlja informacije o planu kao cjelini vrednovanom u skladu s ovim Standardom na temelju pretpostavaka koje se primjenjuju na plan kao cjelinu. Ako postoji ugovor ili službena politika u skladu s kojima se pojedinačnim subjektima unutar skupine zaračunavaju neto troškovi definiranih primanja za plan kao cjelinu vrednovan u skladu s ovim Standardom, subjekt u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima priznaje tako zaračunani neto trošak definiranih primanja. Ako ne postoji takav ugovor ili takva politika, neto trošak definiranih primanja priznaje se u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima subjekta unutar skupine koji je pravno poslodavac nositelj plana. Ostali subjekti unutar skupine u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima priznaju trošak u iznosu jednakom doprinosu koji treba platiti za razdoblje.

(\*) U ovom su Standardu novčani iznosi označeni u „jedinici valute (JV)“.



42. Sudjelovanje u takvom planu za svaki je subjekt unutar skupine transakcija s povezanom osobom. Prema tome, subjekt u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima objavljuje informacije propisane stavkom 149.

#### **Državni planovi**

43. Subjekt računovodstveno iskazuje državni plan na isti način kao plan više poslodavaca (vidjeti stavke 32. – 39.).
44. Državni se planovi uspostavljaju zakonodavstvom kako bi obuhvatili sve subjekte (ili sve subjekte određene kategorije, na primjer, određenog sektora) i njima upravlja državna ili lokalna uprava ili neko drugo tijelo (na primjer neovisna agencija posebno osnovana u tu svrhu) koje nije pod nadzorom ili utjecajem subjekta izvjestitelja. Nekim se planovima koje uspostavlja subjekt osiguravaju obvezna primanja, kao zamjena za primanja koja bi inače bila obuhvaćena državnim planom, i dodatna primanja na dobrovoljnoj osnovi. Takvi planovi nisu državni planovi.
45. Državni se planovi karakteriziraju kao planovi definiranih primanja ili planovi definiranih doprinosa, ovisno o obvezi subjekta iz plana. Mnogi se državni planovi financiraju na osnovi obustava doprinosa pri isplati plaća u iznosu za koji se očekuje da će biti dostatan za plaćanje potrebnih primanja koja dospijevaju u istom razdoblju, dok će se buduća primanja zarađena u tekućem razdoblju isplaćivati iz budućih doprinosa. Neovisno o tome, u većini državnih planova subjekt nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obvezu isplaćivanja budućih primanja; njegova jedina obveza je plaćanje doprinosa po dospijeću, a ako prestane zapošljavati članove državnog plana, subjekt neće imati nikakvu obvezu isplaćivati primanja koja su njegovi zaposlenici zaradili prethodnih godina. Iz tog su razloga državni planovi obično planovi definiranih doprinosa. Međutim, ako je državni plan plan definiranih primanja, subjekt primjenjuje stavke 32. – 39.

#### **Osigurana primanja**

46. Subjekt može plaćati premije osiguranja za financiranje planova primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekt s takvim planom postupi kao s planom definiranih doprinosa, osim ako će subjekt imati (izravno ili neizravno putem plana) zakonsku ili izvedenu obvezu:

- (a) izravnog plaćanja primanja zaposlenika po dospijeću; ili
- (b) plaćanja dodatnih iznosa ako osiguratelj ne plati sva buduća primanja zaposlenika u vezi s tekućim i minulim radom zaposlenika.

Ako zadrži takvu zakonsku ili izvedenu obvezu, subjekt s planom postupi kao s planom definiranih primanja.

47. Prianja koja su osigurana policom osiguranja ne moraju biti izravno ili automatski povezana s obvezom subjekta za primanja zaposlenika. U slučaju planova primanja nakon prestanka radnog odnosa koji obuhvaćaju police osiguranja, računovodstvo i financiranje razlikuju se jednako kao i kod drugih financiranih planova.

48. Ako subjekt financira primanja nakon prestanka radnog odnosa putem doprinosa za policu osiguranja prema kojoj subjekt (izravno ili neizravno putem plana, putem mehanizma za utvrđivanje budućih premija ili kao osoba povezana s osigurateljem) zadržava zakonsku ili izvedenu obvezu, plaćanje premija ne smatra se aranžmanom definiranih doprinosa. Iz toga slijedi da subjekt:

- (a) kvalificiranu policu osiguranja obračunava kao imovinu plana (vidjeti stavak 8.); i
- (b) druge police osiguranja priznaje kao pravo na povrat sredstava (ako police ispunjavaju kriterije iz stavka 116.).

49. Ako polica osiguranja glasi na ime određenog sudionika plana ili skupine sudionika plana i ako subjekt nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obvezu pokriveni ni jedan gubitak na temelju police, subjekt nema obvezu isplatiti primanja zaposlenicima, već odgovornost za isplatu primanja snosi isključivo osiguratelj. Isplata fiksnih premija

prema takvim ugovorima u bitnome je namira obveze na temelju primanja zaposlenika, a ne ulaganje radi ispunjenja obveze. Slijedom toga, subjekt više nema imovinu ili obvezu. Prema tome, subjekt postupa s takvim plaćanjima kao s doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa.

#### PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: PLANOVI DEFINIRANIH DOPRINOSA

50. Računovodstvo planova definiranih doprinosa je jednostavno jer je obveza subjekta izvijestitelja za svako razdoblje utvrđena iznosima koje treba uplatiti za to razdoblje. Slijedom toga, za mjerenje obveze ili rashoda nisu potrebne nikakve aktuarske pretpostavke jer ne postoji mogućnost aktuarskih dobitaka ili gubitka. Štoviše, obveze se mjere na osnovi nediskontiranog iznosa, osim ako se ne očekuje njihova potpuna namira u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad.

#### Priznavanje i mjerenje

51. Ako je zaposlenik u određenom razdoblju radio u subjektu, subjekt priznaje doprinos koji treba uplatiti u plan definiranih doprinosa u zamjenu za taj rad:
- (a) kao obvezu (odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već plaćenih doprinosa. Ako su već plaćeni doprinosi veći od doprinosa za obavljene rad prije kraja izvještajnog razdoblja, subjekt razliku priznaje kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) u mjeri u kojoj će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, na primjer, smanjenja budućih plaćanja ili novčanog povrata;
  - (b) kao rashod, osim ako se nekim drugim MSFI-jem propisuje ili dopušta da se doprinosi uračunaju u trošak sredstva (vidjeti, na primjer, MRS 2 i MRS 16).
52. Doprinosi koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa i za koje se ne očekuje da će biti u cijelosti namireni u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad diskontiraju se primjenom diskontne stope navedene u stavku 83.

#### Objavljivanje

53. Subjekt objavljuje iznos priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.
54. Ako je to propisano MRS-om 24, subjekt objavljuje informacije o doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa za ključno rukovodeće osoblje.

#### PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: PLANOVI DEFINIRANIH PRIMANJA

55. Računovodstvo planova definiranih primanja je složeno jer su za mjerenje obveze i rashoda potrebne aktuarske pretpostavke i jer postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Nadalje, obveze se mjere na diskontiranoj osnovi jer mogu biti namirene mnogo godina nakon što je zaposlenik obavio odgovarajući rad.

#### Priznavanje i mjerenje

56. Planovi definiranih primanja mogu biti bez osiguranih sredstava, odnosno mogu u cijelosti ili djelomično biti financirani doprinosima koje subjekt, a ponekad i njegovi zaposlenici, uplaćuju u subjekt ili fond koji je pravno odvojen od subjekta izvijestitelja i iz kojeg se isplaćuju primanja zaposlenicima. Isplata financiranih primanja kada dospiju na naplatu ovisi ne samo o financijskom položaju i uspješnosti ulaganja fonda, nego i o sposobnosti i spremnosti subjekta da nadoknadi svaki manjak imovine fonda. Prema tome, subjekt u bitnome preuzima aktuarski rizik i rizik ulaganja povezan s planom. Slijedom toga, rashod priznat na temelju plana definiranih primanja nije nužno iznos doprinosa dospjelih za to razdoblje.
57. Računovodstvo planova definiranih primanja u subjektu uključuje sljedeće korake:

- (a) utvrđivanje manjka ili viška. To obuhvaća:

- i. primjenu aktuarske metode, odnosno metode projekcije kreditne jedinice, s ciljem pouzdane procjene konačnog troška subjekta za primanje koje je zaposlenik zaradio u zamjenu za svoj tekući i minuli rad

(vidjeti stavke 67. – 69.). To od subjekta zahtijeva da utvrdi koji se iznos primanja može pripisati tekućim i ranijim razdobljima (vidjeti stavke 70. – 74.) te procijeni (aktuarske pretpostavke) demografske varijable (kao što su fluktuacija i smrtnost zaposlenika) i financijske varijable (kao što je buduće povećanje plaća i troškova zdravstvene zaštite) koje će utjecati na trošak primanja (vidjeti stavke 75. – 98.);

- ii. diskontiranje navedenog primanja radi utvrđivanja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja i troškova tekućeg rada (vidjeti stavke 67. – 69. i 83. – 86.);
  - iii. oduzimanje fer vrijednosti bilo koje imovine plana (vidjeti stavke 113. – 115.) od sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja;
- (b) utvrđivanje iznosa neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja kao iznosa manjka, odnosno viška utvrđenog u točki (a) i usklađenog za svaki učinak ograničavanja neto imovine na temelju definiranih primanja do gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti stavak 64.);
- (c) utvrđivanje iznosa koji se priznaju kao dobit ili gubitak:
- i. troška tekućeg rada (vidjeti stavke 70. – 74.);
  - ii. svakog troška minulog rada te dobitka ili gubitka po namiri (vidjeti stavke 99. – 112.);
  - iii. neto kamata na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 123. – 126.);
- (d) utvrđivanje rezultata ponovnog vrednovanja neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja koji se priznaju kao ostala sveobuhvatna dobit i obuhvaćaju:
- i. aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti stavke 128. i 129.);
  - ii. prinos na imovinu plana, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 130.); i
  - iii. svaku promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti stavak 64.), isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja.

Ako subjekt ima više planova definiranih primanja, navedene postupke primjenjuje na svaki značajan plan zasebno.

58. Subjekt dovoljno redovito utvrđuje neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja kako se iznosi priznati u financijskim izvještajima ne bi bitno razlikovali od iznosa koji bi bili utvrđeni na kraju izvještajnog razdoblja.
59. Ovim se Standardom subjekt potiče, ali se od njega ne zahtijeva da za mjerenje svih materijalnih obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa angažira ovlaštenog aktuara. Iz praktičnih razloga subjekt može prije kraja izvještajnog razdoblja od ovlaštenog aktuara zatražiti detaljnu procjenu obveze. Neovisno o tome, rezultati se procjene ažuriraju tako da se uvrste sve materijalne transakcije i druge značajne promjene okolnosti (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) do kraja izvještajnog razdoblja.
60. U nekim slučajevima, procjenama, prosjecima i skraćenim izračunima mogu se osigurati pouzdane približne vrijednosti detaljnih izračuna prikazanih u ovom Standardu.

#### **Računovodstvo izvedenih obveza**

61. Subjekt obračunava ne samo svoju zakonsku obvezu prema formalnim uvjetima plana definiranih primanja, nego i izvedenu obvezu koja proizlazi iz neformalne prakse subjekta. Neformalna praksa dovodi do nastanka izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu, nego zaposlenicima isplatiti primanja. Primjer izvedene obveze je promjena u neformalnoj praksi subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu odnosu između subjekta i njegovih zaposlenika.

62. Formalnim uvjetima plana definiranih primanja subjektu se može dopustiti ukidanje obveze u okviru plana. Neovisno o tome, subjektu je obično teško (bez plaćanja) ukinuti svoju obvezu na temelju plana ako treba zadržati zaposlenike. Prema tome, ako nije dokazano suprotno, u računovodstvu primanja nakon prestanka radnog odnosa pretpostavlja se da će subjekt koji trenutačno obećava takva primanja nastaviti to činiti i tijekom preostalog radnog vijeka zaposlenika.

#### **Izvještaj o financijskom položaju**

63. Subjekt priznaje neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja u izvještaju o financijskom položaju.
64. Ako subjekt u planu definiranih primanja ostvaruje višak, neto imovinu na temelju definiranih primanja mjeri manjom od sljedećih vrijednosti:
- (a) viškom iz plana definiranih primanja; i
  - (b) gornjom granicom vrijednosti imovine koja se utvrđuje primjenom diskontne stope navedene u stavku 83.
65. Neto imovina na temelju definiranih primanja može nastati zbog više uplaćenih sredstava u plan definiranih primanja ili zbog aktuarskih dobitaka. U tom slučaju subjekt priznaje neto imovinu na temelju definiranih primanja:
- (a) jer subjekt ima pravo raspolaganja resursima, a to je mogućnost uporabe viška za stvaranje budućih koristi;
  - (b) jer navedeno raspolaganje proizlazi iz prošlih događaja (doprinosa koje je subjekt uplatio i rada koji je zaposlenik obavio); i
  - (c) jer su subjektu na raspolaganju buduće gospodarske koristi u obliku smanjenja budućih doprinosa ili novčanog povrata izravno subjektu ili neizravno uplatom u neki drugi plan u kojem je ostvaren manjak. Gornja granica vrijednosti imovine je sadašnja vrijednost navedenih budućih koristi.

#### **Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza na temelju definiranih primanja i trošak tekućeg rada**

66. Na konačni trošak plana definiranih primanja mogu utjecati mnoge varijable, kao što su visina zadnje plaće, fluktuacija i smrtnost zaposlenika, doprinosi zaposlenika i kretanja u troškovima zdravstvene zaštite. Konačni trošak plana je neizvjestan i ta bi neizvjesnost mogla potrajati dulje vrijeme. Za mjerenje sadašnje vrijednosti obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa i s njima povezanih troškova tekućeg rada nužno je:
- (a) primijeniti metodu aktuarske procjene (vidjeti stavke 67. – 69.);
  - (b) primanja rasporediti na razdoblja rada (vidjeti stavke 70. – 74.); i
  - (c) izvesti aktuarske pretpostavke (vidjeti stavke 75. – 98.).

#### *Metoda aktuarske procjene*

67. Subjekt za određivanje sadašnje vrijednosti svojih obveza na temelju definiranih primanja i povezanih troškova tekućeg rada te, ako je primjenjivo, troška minulog rada primjenjuje metodu projekcije kreditne jedinice.
68. Metoda projekcije kreditne jedinice (ponekad se naziva metoda obračuna primanja proporcionalno radu ili metoda određivanja primanja prema godinama radnog staža) podrazumijeva da svako razdoblje rada dovodi do nastanka dodatne jedinice prava na primanje (vidjeti stavke 70. – 74.) i njome se svaka jedinica mjeri zasebno kako bi se utvrdila konačna obveza (vidjeti stavke 75. – 98.).

#### **Primjer za ilustraciju stavka 68.**

Jednokratno je primanje plativo nakon prestanka rada u iznosu od jedan posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža. Plaća u prvoj godini je 10 000 JV uz pretpostavku da će svake godine rasti 7 posto (složeni obračun, tj. povećanje se pribraja stanju na kraju prethodne godine). Primijenjena diskontna stopa je 10 posto godišnje. U sljedećoj je tablici prikazano kako se obveza izračunava za zaposlenika za kojeg se očekuje da napusti subjekt na kraju pete godine uz pretpostavku da se aktuarske pretpostavke neće mijenjati. Zbog jednostavnosti, u ovom su primjeru izostavljena dodatna usklađenja potrebna za prikaz vjerojatnosti da zaposlenik napusti subjekt na raniji ili kasniji datum.

Godina	1.	2.	3.	4.	5.
	JV	JV	JV	JV	JV
<i>Primanje koje se pripisuje:</i>					
— ranijim godinama	0	131	262	393	524
— tekućoj godini (1 % zadnje plaće)	131	131	131	131	131
— tekućoj i ranijim godinama	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Početna obveza	—	89	196	324	476
Kamata od 10 %	—	9	20	33	48
Trošak tekućeg rada	89	98	108	119	131
Zaključna obveza	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

*Napomena:*

1. Početna obveza jednaka je sadašnjoj vrijednosti primanja koja se pripisuje ranijim godinama.
2. Trošak tekućeg rada jednak je sadašnjoj vrijednosti primanja koja se pripisuje tekućoj godini.
3. Zaključna obveza jednaka je sadašnjoj vrijednosti primanja koja se pripisuje tekućoj i ranijim godinama.

69. Subjekt diskontira cijelu obvezu na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa čak i ako očekuje da će dio obveze biti namiren u roku od dvanaest mjeseci nakon izvještajnog razdoblja.

*Pripisivanje primanja razdobljima rada*

70. Pri utvrđivanju sadašnje vrijednosti obveza na temelju definiranih primanja i povezanog troška tekućeg rada te, ako je primjenjivo, troška minulog rada, subjekt pripisuje primanje razdobljima rada prema formuli za obračun primanja navedenoj u planu. Međutim, ako će rad zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do znatno većeg iznosa primanja nego u ranijim godinama, subjekt primanja pripisuje pravocrtno:
- (a) od datuma kada je rad zaposlenika prvi put doveo do nastanka prava na primanja iz plana (neovisno o tome jesu li primanja uvjetovana daljnjim radom ili nisu);
  - (b) do datuma kada daljnji rad zaposlenika neće dovesti do nastanka nikakvog značajnog iznosa daljnjih primanja iz plana, osim daljnjeg povećanja plaće.
71. U skladu s metodom projekcije kreditne jedinice, subjekt mora pripisati primanje tekućem razdoblju (radi utvrđivanja troška tekućeg rada) te tekućim i ranijim razdobljima (radi utvrđivanja sadašnje vrijednosti obveza na temelju definiranih primanja). Subjekt primanje pripisuje razdobljima u kojima nastaje obveza osiguravanja primanja nakon prestanka radnog odnosa. Ta obveza nastaje kada zaposlenici rade u zamjenu za primanja nakon prestanka radnog odnosa za koja subjekt očekuje da će ih isplaćivati u budućim izvještajnim razdobljima. Aktuarskim se metodama subjektu omogućuje dovoljno pouzdano mjerenje navedene obveze kako bi opravdao priznavanje obveze.

*Primjeri za ilustraciju stavka 71.*

1. Prema planu definiranih primanja, za svaku se godinu radnog staža prilikom odlaska u mirovinu isplaćuje jednokratno primanje u iznosu 100 JV.

*Primanje od 100 JV pripisuje se svakoj godini. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost od 100 JV. Sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja je sadašnja vrijednost od 100 JV pomnožena brojem godina radnog staža do kraja izvještajnog razdoblja.*

*Ako je primanje plativo odmah kada zaposlenik napušta subjekt, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja određuju se prema datumu očekivanog odlaska zaposlenika. Prema tome, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja su zbog učinka diskontiranja manji od iznosa koji bi bili utvrđeni da je zaposlenik otišao na kraju izvještajnog razdoblja.*

2. Planom je predviđena mjesečna mirovina u visini 0,2 posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža. Mirovina se isplaćuje od 65. godine života.

*Primanje koje je na očekivani datum odlaska u mirovinu jednako sadašnjoj vrijednosti mjesečne mirovine u visini 0,2 posto procijenjene zadnje plaće i plativo od očekivanog datuma odlaska u mirovinu do očekivanog datuma smrti pripisuje se svakoj godini radnog staža. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost tako utvrđenog primanja. Sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja je sadašnja vrijednost mjesečnih mirovina u visini 0,2 posto zadnje plaće pomnožena brojem godina radnog staža do kraja izvještajnog razdoblja. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja diskontiraju se jer isplata mirovina počinje sa 65. godinom života.*

72. Radom zaposlenika nastaje obveza na temelju plana definiranih primanja, čak i ako su primanja uvjetovana budućim radnim odnosom (drugim riječima, primanja još nisu stečeno pravo). Radom zaposlenika prije datuma stjecanja prava nastaje izvedena obveza jer se s krajem svakog uzastopnog izvještajnog razdoblja smanjuje količina budućeg rada koji zaposlenik mora odraditi kako bi ostvario pravo na primanje. Subjekt pri mjerenju obveze na temelju definiranih primanja uzima u obzir vjerojatnost da neki zaposlenici neće ispuniti neke od uvjeta za stjecanje prava na primanje. Slično tome, premda određena primanja nakon prestanka radnog odnosa, na primjer primanja u sklopu zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa, postaju plativa samo ako određeni događaj nastupi kada zaposlenik nije više u radnom odnosu, obveza nastaje kada zaposlenik obavlja rad kojim će ostvariti pravo na primanje u slučaju nastupa određenih događaja. Vjerojatnost nastanka određenog događaja utječe na mjerenje obveze, ali ne određuje postojanje obveze.

Primjeri za ilustraciju stavka 72.

1. Iz plana se isplaćuje primanje od 100 JV za svaku godinu radnog staža. Pravo na primanje stječe se nakon deset godina radnog staža.

*Primanje od 100 JV pripisuje se svakoj godini. U svakoj od prvih deset godina trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražavaju vjerojatnost da zaposlenik neće navršiti deset godina radnog staža.*

2. Iz plana se isplaćuje primanje od 100 JV za svaku godinu radnog staža, osim za rad prije navršenih 25 godina života. Pravo na primanja stječe se odmah.

*Primanje se ne pripisuje radu prije 25. godine života jer se radom prije tog datuma ne stječe pravo na primanja (uvjetovana ili bezuvjetna). Primanje od 100 JV pripisuje se svakoj sljedećoj godini.*

73. Obveza se povećava do datuma od kojeg zaposlenik svojim daljnjim radom neće ostvariti nikakav značajan iznos budućih primanja. Prema tome, sva se primanja pripisuju razdobljima koja završavaju s tim datumom ili prije njega. Primanje se pripisuje pojedinim obračunskim razdobljima prema formuli za obračun primanja navedenoj u planu. Međutim, ako će rad zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do značajno više razine primanja nego ranijih godina, subjekt pripisuje primanje prema pravocrtnoj metodi sve do datuma od kojeg budući rad zaposlenika više neće dovesti do značajnog iznosa budućih primanja. Razlog tome je što će rad zaposlenika u cijelom razdoblju naposljetku dovesti do primanja na navedenoj višoj razini.

Primjeri za ilustraciju stavka 73.

1. Iz plana se isplaćuje jednokratno primanje od 1 000 JV koja se stječe nakon deset godina radnog staža. U planu nije predviđeno nikakvo daljnje primanje za naknadni rad.

*Primanje od 100 JV (1 000 podijeljeno s 10) pripisuje se svakoj od prvih deset godina.*

*Trošak tekućeg rada u svakoj od prvih deset godina odražava vjerojatnost da zaposlenik možda neće navršiti deset godina radnog staža. Nikakvo se primanje ne pripisuje sljedećim godinama.*

2. Iz plana se isplaćuje jednokratna otpremnina od 2 000 JV za odlazak u mirovinu svim zaposlenicima koji su u dobi od 55 godina još uvijek u radnom odnosu i imaju više od dvadeset godina radnog staža ili koji su u dobi od 65 godina i još uvijek u radnom odnosu bez obzira na duljinu radnog staža.

*Za zaposlenike koji su se zaposlili prije 35. godine života, rad prvo dovodi do primanja predviđenih planom za one s 35 godina života (zaposlenik može napustiti subjekt u 30. godini i vratiti se u 33. godini, bez učinka na iznos i vrijeme isplate primanja). Navedena su primanja uvjetovana daljnjim radom. Također, rad koji se obavlja poslije 55. godine života neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za navedene zaposlenike subjekt pripisuje primanje od 100 JV (2 000 podijeljeno s 20) svakoj godini od 35. do 55. godine života.*

*Za zaposlenike koji se zaposle između 35. i 45. godine života rad dulji od dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za navedene zaposlenike subjekt pripisuje primanje od 100 (2 000 podijeljeno s 20) svakoj od prvih dvadeset godina.*

*Za zaposlenike koji se zaposle u 55. godini života rad dulji od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za navedene zaposlenike subjekt pripisuje primanje od 200 JV (2 000 JV podijeljeno s 10) svakoj od prvih deset godina.*

*Za sve zaposlenike trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražavaju vjerojatnost da zaposlenik možda neće navršiti potreban radni staž.*

3. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa nadoknađuje se 40 posto troškova zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika ako zaposlenik napusti subjekt nakon više od deset i manje od dvadeset godina radnog staža i 50 posto navedenih troškova ako zaposlenik napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina radnog staža.

*U skladu s formulom za obračun primanja navedenoj u planu, subjekt pripisuje 4 posto sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite (40 posto podijeljeno s deset) svakoj od prvih deset godina i 1 posto (10 posto podijeljeno s deset) svakoj od drugih deset godina. Trošak tekućeg rada u svakoj godini odražava vjerojatnost da zaposlenik možda neće navršiti radni staž potreban za ostvarivanje dijela primanja ili cjelokupnog primanja. Nikakva se primanja ne pripisuju za zaposlenike za koje se očekuje da će napustiti subjekt u roku od deset godina.*

4. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa nadoknađuje se 10 posto troškova zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa zaposlenika ako zaposlenik napusti subjekt nakon više od deset i manje od dvadeset godina radnog staža i 50 posto navedenih troškova ako zaposlenik napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina radnog staža.

*Rad u kasnijim godinama dovest će do značajno više razine primanja nego u ranijim godinama. Prema tome, za zaposlenike za koje se očekuje da napuste subjekt nakon dvadeset ili više godina subjekt pripisuje primanje pravocrtno u skladu sa stavkom 71. Rad poslije dvadeset godina radnog staža neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Prema tome, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih dvadeset godina je 2,5 posto sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite (50 posto podijeljeno s dvadeset).*

*Za zaposlenike za koje se očekuje da napuste subjekt nakon deset do dvadeset godina radnog staža, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih deset godina iznosi jedan posto sadašnje vrijednosti očekivanih troškova zdravstvene zaštite.*

*Za navedene se zaposlenike ne pripisuje primanje na temelju rada između kraja desete godine i procijenjenog datuma napuštanja subjekta.*

*Nikakva se primanja ne pripisuju za zaposlenike za koje se očekuje da će napustiti subjekt u roku od deset godina.*

74. Ako je iznos primanja konstantan udjel zadnje plaće za svaku godinu radnog staža, buduće povećanje plaća utjecat će na iznos potreban za namiru obveze koja postoji na temelju rada prije kraja izvještajnog razdoblja, ali neće dovesti do nastanka dodatne obveze. Stoga:

- (a) za potrebe stavka 70. točke (b), povećanje plaće ne dovodi do daljnjih primanja, čak ni ako iznos primanja ovisi o zadnjoj plaći; i
- (b) iznos primanja koji se pripisuje svakom razdoblju konstantan je udjel plaće uz koju se primanje vezuje.

Primjer za ilustraciju stavka 74.

Zaposlenici imaju pravo na primanje u visini 3 posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža prije 55. godine života.

*Primanje u visini 3 posto procijenjene zadnje plaće pripisuje se svakoj godini do 55. godine života. To je datum od kojeg daljnji rad zaposlenika neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja u okviru plana. Nikakvo se primanje ne pripisuje za rad nakon navedene godine starosti.*

*Aktuarske pretpostavke*

75. Aktuarske pretpostavke moraju biti nepristrane i međusobno usklađene.
76. Aktuarske su pretpostavke najbolje moguće procjene varijabala subjekta na temelju koji se utvrđuje konačni trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa. Aktuarske pretpostavke obuhvaćaju:
  - (a) demografske pretpostavke o budućim obilježjima sadašnjih i bivših zaposlenika (i osoba koje oni uzdržavaju) koji ispunjavaju uvjete za stjecanje primanja. Demografske se pretpostavke bave pitanjima kao što su:
    - i. smrtnost (vidjeti stavke 81. i 82.);
    - ii. stope fluktuacije zaposlenika, invalidnost i prijevremeno umirovljenje;
    - iii. udjel članova plana s uzdržanim osobama koji će ispunjavati uvjete za stjecanje primanja;
    - iv. udjel članova plana koji će odabrati svaku opciju plaćanja dostupnu u skladu s uvjetima plana; i
    - v. stope potraživanja prema planovima zdravstvene zaštite;
  - (b) financijske pretpostavke koje uključuju stavke kao što su:
    - i. diskontna stopa (vidjeti stavke 83. – 86.);
    - ii. razine primanja, isključujući sve troškova primanja koje snose zaposlenici, i buduća plaća (vidjeti stavke 87. – 95.);
    - iii. u slučaju primanja u sklopu zdravstvene zaštite, budućí troškovi zdravstvene zaštite, uključujući troškove obrade odštetnih zahtjeva (tj. troškove koji će nastati obradom i rješavanjem odštetnih zahtjeva, uključujući pravne troškove i troškove procjenitelja štete) (vidjeti stavke 96. – 98.); i
    - iv. porezi plativi na temelju plana na doprinose koji se odnose na rad prije izvještajnog datuma ili na primanja koja proizlaze iz tog rada.
77. Aktuarske su pretpostavke nepristrane ako nisu nerazborite ni pretjerano konzervativne.
78. Aktuarske su pretpostavke međusobno usklađene ako odražavaju ekonomske veze između čimbenika kao što su inflacija, stopa povećanja plaća i diskontna stopa. Na primjer, sve pretpostavke koje ovise o određenoj razini inflacije (kao što su pretpostavke o kamatnim stopama te povećanju plaće i primanja) u svakom određenom budućem razdoblju podrazumijevaju jednaku razinu inflacije u tom razdoblju.
79. Subjekt određuje diskontnu stopu i druge financijske pretpostavke u nominalnim (iskazanim) veličinama, osim ako su procjene realnih veličina (prilagođenih za inflaciju) pouzdanije, na primjer u hiperinflacijskom gospodarstvu (vidjeti MRS 29 *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*) ili tamo gdje se primanja indeksiraju i gdje postoji razvijeno tržište indeksiranih obveznica u istoj valuti i istog dospjeća.
80. Financijske pretpostavke moraju se zasnivati na tržišnim očekivanjima na kraju izvještajnog razdoblja za razdoblje u kojem se trebaju namiriti obveze.



*Aktuarske pretpostavke: smrtnost*

81. Subjekt utvrđuje pretpostavke o smrtnosti s obzirom na svoju najbolju moguću procjenu smrtnosti članova plana za vrijeme i nakon prestanka radnog odnosa.
82. Za procjenu konačnog troška primanja subjekt uzima u obzir očekivane promjene smrtnosti, na primjer izmjenom standardnih tablica smrtnosti u skladu s procijenjenim poboljšanjem stope smrtnosti.

*Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa*

83. Stopa koja se primjenjuje za diskontiranje obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa (financiranih i bez osiguranih sredstava) određuje se prema tržišnim prinosisima na korporativne obveznice visoke kvalitete na kraju izvještajnog razdoblja. U zemljama u kojima ne postoji razvijeno tržište takvih obveznica primjenjuju se tržišni prinosi na državne obveznice (na kraju izvještajnog razdoblja). Valuta i dospijee korporativnih ili državnih obveznica moraju biti usklađeni s valutom i procijenjenim dospijee obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa.
84. Diskontna stopa je aktuarska pretpostavka sa značajnim utjecajem. Diskontna stopa odražava vremensku vrijednost novca, ali ne i aktuarski rizik ili rizik ulaganja. Nadalje, diskontna stopa ne odražava kreditni rizik specifičan za subjekt koji snose njegovi vjerovnici ni rizik da se buduće iskustvo može razlikovati od aktuarskih pretpostavaka.
85. Diskontna stopa odražava procijenjeno vrijeme isplate primanja. To subjekt u praksi često postiže primjenjujući jedinstvenu prosječnu ponderiranu diskontnu stopu koja odražava procijenjeno vrijeme i iznos primanja za isplatu te valutu u kojoj se primanja trebaju isplatiti.
86. U nekim slučajevima možda ne postoji razvijeno tržište obveznica s dostatno dugim dospijee koje je usklađeno s procijenjenim dospijee svih isplata primanja. U takvim slučajevima subjekt primjenjuje tekuće tržišne stope odgovarajućih razdoblja za diskontiranje kraćih razdoblja plaćanja i procjenjuje diskontnu stopu za duža razdoblja dospijea ekstrapolirajući tekuće tržišne stope prema krivulji prinosa. Mala je vjerojatnost da će ukupna sadašnja vrijednost obveze na temelju definiranih primanja biti posebno osjetljiva na diskontnu stopu primijenjenu na dio primanja koja su plativa nakon konačnog dospijea raspoloživih korporativnih ili državnih obveznica.

*Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i troškovi zdravstvene zaštite*

87. Subjekt mjeri svoje obveze na temelju definiranih primanja na osnovi koja odražava:
- (a) primanja utvrđena uvjetima plana (ili koja proizlaze iz bilo koje izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete) na kraju izvještajnog razdoblja;
  - (b) svako procijenjeno povećanje plaća u budućnosti koje utječe na plativa primanja;
  - (c) učinak svakog ograničenja udjela poslodavca u troškovima budućih primanja;
  - (d) doprinose koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke i kojima se smanjuje konačni trošak subjekta za navedena primanja; i
  - (e) procijenjene buduće promjene razine svih državnih primanja koje utječu na primanja plativa iz plana definiranih primanja onda i samo onda:
    - i. ako su navedene promjene donesene prije kraja izvještajnog razdoblja; ili
    - ii. ako povijesni podaci ili drugi pouzdani dokazi ukazuju na to da će se navedena državna primanja promijeniti na neki predvidiv način, na primjer u skladu s budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine plaća.
88. Aktuarske pretpostavke odražavaju buduće promjene primanja utvrđenih formalnim uvjetima plana (ili izvedene obveze koje nadilaze te uvjete) na kraju izvještajnog razdoblja. To je, na primjer, slučaj:

- (a) ako je subjekt u proteklim razdobljima povećavao primanja kako bi, na primjer, ublažio učinke inflacije i ništa ne ukazuje na to da će se takva praksa u budućnosti promijeniti;
  - (b) ako je subjekt na temelju formalnih uvjeta plana (ili izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete) ili zakonom obvezan sav višak sredstava iz plana upotrijebiti u korist sudionika plana (vidjeti stavak 180. točku (c)); ili
  - (c) ako primanja variraju kao odgovor na ciljane rezultate ili druge kriterije. Na primjer, u uvjetima plana može biti predviđeno da će se isplatiti niža primanja ili od zaposlenika zatražiti dodatne uplate doprinosa ako imovina plana ne bude dostatna. Mjerenje ove obveze odražava najbolju moguću procjenu učinka ciljanih rezultata ili drugih kriterija.
89. Aktuarske pretpostavke ne odražavaju buduće promjene primanja koje nisu utvrđene formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom) na kraju izvještajnog razdoblja. Takve će promjene za posljedicu imati:
- (a) trošak minulog rada u mjeri u kojoj se mijenjaju primanja za rad prije promjene; i
  - (b) trošak tekućeg rada za razdoblja nakon promjene u mjeri u kojoj se mijenjaju primanja za rad nakon promjene.
90. Pri procjenama budućeg povećanja plaća u obzir se uzimaju inflacija, duljina radnog staža, unaprijeđenje i drugi relevantni čimbenici kao što su ponuda i potražnja na tržištu rada.
91. Nekim se planovima definiranih primanja ograničavaju doprinosi koje subjekt mora plaćati. Pri izradi konačnog troška primanja u obzir se uzima učinak ograničenja doprinosa. Učinak ograničenja doprinosa utvrđuje se s obzirom na kraće od sljedećih razdoblja:
- (a) procijenjeni životni vijek subjekta; i
  - (b) procijenjeni životni vijek plana.
92. Nekim se planovima definiranih primanja od zaposlenika ili trećih stranaka zahtijeva sudjelovanje u troškovima plana. Troškovi primanja subjekta umanjuju se za doprinose zaposlenika. Subjekt razmatra dovode li doprinosi trećih stranaka do smanjenja troškova primanja subjekta ili predstavljaju pravo na povrat sredstava kako je opisano u stavku 116. Doprinosi koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke utvrđeni su formalnim uvjetima plana (ili proizlaze iz izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete plana) ili su diskrecijske naravi. Diskrecijskim doprinosima koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke umanjuju se troškovi rada nakon uplaćivanja navedenih doprinosa u plan.
93. Doprinosi zaposlenika ili trećih stranaka koji su utvrđeni formalnim uvjetima plana dovode do smanjenja troškova rada (ako su povezani s radom) ili smanjenja revaloriziranih vrijednosti neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja (npr. ako su doprinosi potrebni radi smanjenja manjka proizišlog iz gubitaka na imovini plana ili aktuarskih gubitaka). Doprinosi koje zaposlenici ili treće stranke uplaćuju u vezi s radom pripisuju se razdobljima rada kao negativno primanje u skladu sa stavkom 70. (tj. neto primanje pripisuje se u skladu s navedenim stavkom).
94. Promjene doprinosa koje uplaćuju zaposlenici ili treće stranke u vezi s radom za posljedicu imaju:
- (a) trošak tekućeg i minulog rada (ako promjene doprinosa koje uplaćuju zaposlenici nisu utvrđene formalnim uvjetima plana i ne proizlaze iz izvedene obveze); ili
  - (b) aktuarske dobitke i gubitke (ako su promjene doprinosa koje uplaćuju zaposlenici utvrđene formalnim uvjetima plana ili proizlaze iz izvedene obveze).
95. Određena primanja nakon prestanka radnog odnosa povezana su s varijablama kao što je razina državnih mirovina ili državne zdravstvene zaštite. Mjerenje takvih primanja odražava najbolju moguću procjenu navedenih varijabala na temelju povijesnih podataka i drugih pouzdanih dokaza.
96. U pretpostavkama o troškovima zdravstvene zaštite uzimaju se u obzir procijenjene buduće promjene troškova zdravstvenih usluga koje proizlaze iz inflacije i određenih promjena troškova zdravstvene zaštite.

97. Za mjerenje primanja u sklopu zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa potrebne su pretpostavke o razini i učestalosti budućih potraživanja te troškovima ispunjavanja tih potraživanja. Subjekt procjenjuje buduće troškove zdravstvene zaštite na temelju povijesnih podataka o vlastitim iskustvima koji se prema potrebi dopunjuju povijesnim podacima drugih subjekata, osiguravajućih društava, zdravstvenih ustanova ili iz drugih izvora. U procjenama budućih troškova zdravstvene zaštite razmatra se učinak tehnološkog napretka, promjena uporabe zdravstvene zaštite ili načina njezina provođenja te promjena zdravstvenog stanja sudionika plana.
98. Iznos i učestalost potraživanja posebno ovise o dobi, zdravstvenom stanju i spolu zaposlenika (i njihovih uzdržanih osoba), a mogu ovisiti i o drugim čimbenicima kao što je geografski položaj. Prema tome, povijesni se podaci prilagođavaju u mjeri u kojoj se demografska struktura stanovništva razlikuje od demografske strukture stanovništva koja se upotrebljavala kao osnova za podatke. Povijesni se podaci prilagođavaju i ako postoji pouzdan dokaz u prilog tome da se povijesna kretanja neće nastaviti.

#### **Trošak minulog rada te dobiti i gubici po namiri**

99. Prije nego što utvrdi trošak minulog rada ili dobitke ili gubitke po namiri subjekt ponovno vrednuje neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja primjenjujući tekuću fer vrijednost imovine plana i tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne kamatne stope i druge tekuće tržišne cijene) koje odražavaju primanja ponuđena u okviru plana prije izmjene, ograničenja ili namire plana.
100. Subjekt ne treba praviti razliku između troškova minulog rada proizišlih iz izmjene plana, troškova minulog rada proizišlih iz ograničenja i dobitka ili gubitka po namiri ako navedene transakcije nastaju zajedno. U nekim slučajevima do promjene plana dolazi prije namire, kao što je slučaj kada subjekt promijeni primanja u okviru plana i izmijenjena primanja namiri kasnije. U tim slučajevima subjekt priznaje trošak minulog rada prije bilo kojeg dobitka ili gubitka po namiri.
101. Do namire zajedno s izmjenom i ograničenjem plana dolazi ako se plan ukida tako da je obveza namirena i da je plan prestao postojati. Međutim, ukidanje plana nije namira ako je plan zamijenjen novim planom u okviru kojeg se nude u bitnome jednaka primanja.

#### *Trošak minulog rada*

102. Trošak minulog rada je promjena sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja koja proizlazi iz izmjene ili ograničenja plana.
103. Subjekt priznaje trošak minulog rada kao rashod na raniji od sljedećih datuma:
- (a) datum na koji je došlo do izmjene ili ograničenja plana; i
  - (b) datum na koji subjekt priznaje povezane troškove restrukturiranja (vidjeti MRS 37) ili otpremnine (vidjeti stavak 165.).
104. Izmjena plana nastaje kada subjekt uvodi ili ukida plan definiranih primanja ili mijenja primanja plativa u skladu s postojećim planom definiranih primanja.
105. Ograničenje nastupa kada subjekt značajno smanjuje broj zaposlenika obuhvaćenih planom. Ograničenje može biti posljedica izoliranog događaja, kao što je zatvaranje pogona, ukidanje dijela poslovanja ili ukidanje ili privremeno obustavljanje plana.
106. Trošak minulog rada može biti pozitivan (kada uvođenje ili promjena primanja dovodi do povećanja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja) ili negativan (kada ukidanje ili promjena primanja dovodi do smanjenja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja).

107. Ako subjekt smanjuje primanja plativa u skladu s postojećim planom definiranih primanja i istodobno povećava druga primanja plativa u skladu s planom za iste zaposlenike, s promjenom postupka kao s jedinstvenom promjenom neto iznosa.
108. U trošak minulog rada ne uračunavaju se:
- (a) učinci razlika između stvarnog i ranije pretpostavljenog povećanja plaća u vezi s obvezom isplate primanja za rad u prethodnim godinama (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske pretpostavke omogućuju projekciju plaća);
  - (b) prenisko ili previsoko procijenjena diskrecijska povećanja mirovina kada subjekt ima izvedenu obvezu davanja takvih povećanja (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske projekcije omogućuju takva povećanja);
  - (c) procjene povećanja primanja koja proizlaze iz aktuarskih dobitaka ili iz prinosa na imovinu plana koji su već priznati u financijskim izvještajima ako je subjekt na temelju formalnih uvjeta plana (ili izvedene obveze koja nadilazi navedene uvjete) ili zakonom obvezan upotrijebiti svaki višak iz plana u korist sudionika plana, čak i ako povećanje primanja još nije formalno odobreno (trošak minulog rada ne postoji jer je tako nastalo povećanje obveze aktuarski gubitak, vidjeti stavak 88.); i
  - (d) povećanje stečenih primanja (tj. primanja koja nisu uvjetovana budućim radnim odnosom, vidjeti stavak 72.) kada u nedostatku novih ili većih primanja zaposlenici ispune uvjete za stjecanja prava (trošak minulog rada ne postoji jer je subjekt procijenjeni trošak primanja priznavao kao trošak tekućeg rada za vrijeme obavljanja rada).

*Dobici i gubici po namiri*

109. Dobitak ili gubitak po namiri je razlika između:
- (a) sadašnje vrijednosti namirene obveze na temelju definiranih primanja kako je utvrđeno na datum namire; i
  - (b) cijene namire, uključujući svaku prenesenu imovinu plana i sva izravna plaćanja subjekta u vezi s namirom.
110. Subjekt priznaje dobitak ili gubitak po namiri iz plana definiranih primanja u trenutku namire.
111. Do namire dolazi kada subjekt sklopi transakciju kojom se ukidaju sve daljnje zakonske ili izvedene obveze za dio primanja ili sva primanja predviđena planom definiranih primanja (izuzev isplate primanja zaposlenicima ili u njihovo ime u skladu s uvjetima plana koja je uključena u aktuarske pretpostavke). Na primjer, jednokratni prijenos značajnih obveza poslodavca iz plana na osiguravajuće društvo kupnjom police osiguranja je namira, dok jednokratno gotovinsko plaćanje sudionicima plana u skladu s uvjetima plana u zamjenu za njihova prava na primitak određenih primanja nakon prestanka radnog odnosa nije namira.
112. U nekim slučajevima subjekt kupuje policu osiguranja radi financiranja nekih ili svih primanja zaposlenika povezanih s radom zaposlenika u tekućem razdoblju i ranijim razdobljima. Kupnja takve police nije namira ako subjekt zadržava zakonsku ili izvedenu obvezu (vidjeti stavak 46.) isplate daljnjih iznosa u slučaju da osiguravatelj ne isplati primanja zaposlenika utvrđena u polici osiguranja. Priznavanje i mjerenje prava na povrat sredstava na temelju police osiguranja koje nisu imovina plana uređeno je stavcima 116. – 119.

**Priznavanje i mjerenje: imovina plana**

*Fer vrijednost imovine plana*

113. Fer vrijednost svake imovine plana se prilikom utvrđivanja manjka ili viška oduzima od sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja. Ako tržišna cijena nije dostupna, fer vrijednost imovine plana procjenjuje se, na primjer diskontiranjem očekivanih budućih novčanih tokova primjenom diskontne stope koja odražava rizik povezan s imovinom plana i dospijeće ili očekivani datum otuđenja imovine (ili ako imovina nema dospijeće, očekivano razdoblje do namire povezane obveze).

114. Imovina plana ne uključuje dospjele doprinose koje subjekt izvjestitelj nije uplatio u fond, kao ni neprenosive financijske instrumente koje je subjekt izdao, a drži ih fond. Imovina plana umanjuje se za sve obveze fonda koje se ne odnose na primanja zaposlenika, na primjer obveze prema dobavljačima i druge obveze te obveze proizišle iz izvedenih financijskih instrumenata.

115. Ako imovina plana uključuje kvalificirane police osiguranja koje su točno usklađene s iznosom i vremenom određenih ili svih primanja plativih u okviru planu, smatra se da je fer vrijednost navedenih polica osiguranja sadašnja vrijednost povezanih obveza (koje podliježu svakom potrebnom umanjenju ako potraživanja iz polica osiguranja nisu naplativa u cijelosti).

#### *Povrat sredstava*

116. Onda i samo onda kada je gotovo u potpunosti izvjesno da će druga stranka naknaditi sve ili određene izdatke potrebne za namiru obveze na temelju definiranih primanja, subjekt:

(a) priznaje svoje pravo na povrat sredstava kao odvojenu imovinu. Subjekt imovinu mjeri prema fer vrijednosti;

(b) promjene fer vrijednosti svog prava na povrat sredstava razdvaja i priznaje na isti način kao promjene fer vrijednosti imovine plana (vidjeti stavke 124. i 125.). Komponente troška definiranih primanja priznate u skladu sa stavkom 120. mogu se prikazati umanjene za iznose koji se odnose na promjene knjigovodstvene vrijednosti prava na povrat sredstava.

117. Subjekt može ponekad od druge stranke, kao što je osiguravatelj, zatražiti da plati dio izdataka ili cijeli izdatak potreban za namiru obveze na temelju definiranih primanja. Kvalificirane police osiguranja, kako je definirano stavku 8., su imovina plana. Subjekt obračunava kvalificirane police osiguranja na isti način kao i svu ostalu imovinu plana i stavak 116. nije mjerodavan (vidjeti stavke 46. – 49. i stavak 115.).

118. Ako subjekt ima policu osiguranja koja nije kvalificirana polica osiguranja, ona nije imovina plana. Na takve se slučajeve primjenjuje stavak 116.: subjekt priznaje svoje pravo na povrat sredstava u skladu s policom osiguranja kao odvojenu imovinu, a ne kao odbitak pri utvrđivanju manjka ili viška na temelju definiranih primanja. U skladu sa stavkom 140. točkom (b) subjekt mora objaviti kratki opis poveznice između prava na povrat sredstava i povezane obveze.

119. Ako pravo na povrat sredstava proizlazi iz police osiguranja koja je točno usklađena s iznosom i vremenom određenih ili svih primanja plativih u skladu s planom definiranih primanja, smatra se da je fer vrijednost prava na povrat sredstava sadašnja vrijednost povezane obveze (koja podliježu svakom potrebnom umanjenju ako iznos za povrat nije naplativ u cijelosti).

#### **Komponente troška definiranih primanja**

120. Subjekt priznaje sljedeće komponente troška definiranih primanja na sljedeći način, osim u mjeri u kojoj se nekim drugim MSFI-jem zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:

(a) trošak rada (vidjeti stavke 66. – 112.) u dobit ili gubitak;

(b) neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 123. – 126.) u dobit ili gubitak; i

(c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 127. – 130.) u ostalu sveobuhvatnu dobit.

121. U drugim je MSFI-jevima propisano uključivanje određenih troškova primanja zaposlenika u trošak imovine, kao što su zalihe te nekretnine, postrojenja i oprema (vidjeti MRS 2 i MRS 16). Svaki trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa uključen u trošak takve imovine uključuje odgovarajući udjel komponenata navedenih u stavku 120.

122. Revalorizirana vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja priznata u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u sljedećem se razdoblju ne prenosi u dobit ili gubitak. Međutim, subjekt može iznose priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti prenijeti u okviru glavnice.

*Neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja*

123. Neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja utvrđuju se tako da se neto obveza (imovina) na temelju definiranih primanja pomnoži s diskontnom stopom iz stavka 83., kako su obje utvrđene na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja, uzimajući u obzir sve promjene neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja tijekom razdoblja kao posljedica plaćanja doprinosa i primanja.
124. Neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja mogu se promatrati kao iznos koji obuhvaća kamatne prihode od imovine plana, troškove kamata na obvezu na temelju definiranih primanja te kamate na učinak gornje granice vrijednosti imovine iz stavka 64.
125. Kamatni prihodi od imovine plana su komponenta prinosa na imovinu plana i utvrđuju se tako da se fer vrijednost imovine plana pomnoži s diskontnom stopom iz stavka 83., kako su obje utvrđene na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja, uzimajući u obzir sve promjene imovine plana koja se drži tijekom razdoblja kao posljedica plaćanja doprinosa i primanja. Razlika između kamatnih prihoda od imovine plana i prinosa na imovinu plana računa se u revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja.
126. Kamate na učinak gornje granice vrijednosti imovine su dio ukupne promjene učinka gornje granice vrijednosti imovine i utvrđuju se tako da se učinak gornje granice vrijednosti imovine pomnoži s diskontnom stopom iz stavka 83., kako su oboje utvrđeni na početku godišnjeg izvještajnog razdoblja. Razlika između tako utvrđenog iznosa i ukupne promjene učinka gornje granice vrijednosti imovine računa se u revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja.

*Revalorizacija neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja*

127. Revalorizacija neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja obuhvaća:
- (a) aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti stavke 128. i 129.);
  - (b) prinos na imovinu plana (vidjeti stavak 130.), isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 125.); i
  - (c) svaku promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine, isključujući iznose uključene u neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 126.).
128. Aktuarski dobitci i gubici proizlaze iz povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja zbog promjena aktuarskih pretpostavaka i usklađenja na temelju iskustva. Uzroci aktuarskih dobitaka i gubitaka uključuju, na primjer:
- (a) neočekivano visoke ili niske stope fluktuacije zaposlenika, prijevremenog umirovljenja ili smrtnosti, povećanja plaća, primanja (ako je formalnim ili izvedenim uvjetima plana predviđeno povećanje primanja zbog inflacije) ili troškova zdravstvene zaštite;
  - (b) učinke promjena pretpostavaka koji se odnose na opcije isplate primanja;
  - (c) učinke promjena procijenjene buduće stope fluktuacije zaposlenika, prijevremenog umirovljenja ili smrtnosti ili povećanja plaća, primanja (ako je formalnim ili izvedenim uvjetima plana predviđeno povećanje primanja zbog inflacije) ili troškova zdravstvene zaštite; i
  - (d) učinke promjena diskontne stope.

129. Aktuarski dobici i gubici ne uključuju promjene sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja zbog uvođenja, izmjene, ograničenja ili namire plana definiranih primanja ili promjena primanja plativih u skladu s planom definiranih primanja. Takve promjene za posljedicu imaju trošak minulog rada ili dobitak ili gubitak po namiri.
130. Kod utvrđivanja prinosa na imovinu plana, subjekt oduzima troškove upravljanja imovinom plana i sve poreze plative iz plana, osim onih koji su uključeni u aktuarske pretpostavke koje se primjenjuju za mjerenje obveze na temelju definiranih primanja (stavak 76.). Ostali se administrativni troškovi ne oduzimaju od prinosa na imovinu plana.

### **Prezentiranje**

#### *Prijeboj*

131. Subjekt prebija imovinu koja se odnosi na jedan plan s obvezom koja se odnosi na neki drugi plan onda i samo onda ako subjekt:
- (a) ima zakonsko pravo upotrijebiti višak iz jednog plana za namiru obveza iz drugog plana; i
  - (b) namjerava namiriti obveze u neto iznosu ili ostvariti višak u jednom planu i istodobno namiriti svoju obvezu iz drugog plana.
132. Kriteriji za prijeboj slični su onima utvrđenima za financijske instrumente u MRS-u 32 *Financijski instrumenti: prezentiranje*.

#### *Razlikovanje tekućih od netekućih stavaka*

133. Neki subjekti razlikuju tekuću imovinu i tekuće obveze od netekuće imovine i netekućih obveza. Ovim se Standardom ne utvrđuje treba li subjekt razlikovati tekuće i netekuće udjele imovine i obveza koji proizlaze iz primanja nakon prestanka radnog odnosa.

#### *Komponente troška definiranih primanja*

134. U skladu sa stavkom 120., subjekt mora priznati trošak rada i neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja u dobit ili gubitak. Ovim se Standardom ne utvrđuje način na koji subjekt treba prikazati trošak rada i neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja. Subjekt navedene komponente prikazuje u skladu s MRS-om 1.

### **Objavljivanje**

135. Subjekt objavljuje informacije kojima:
- (a) objašnjava obilježja svojih planova definiranih primanja i s njima povezane rizike (vidjeti stavak 139.);
  - (b) utvrđuje i objašnjava iznose iz svojih financijskih izvještaja proizišle iz planova definiranih primanja (vidjeti stavke 140. – 144.); i
  - (c) opisuje kako njegovi planovi definiranih primanja mogu utjecati na iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova subjekta (vidjeti stavke 145. – 147.).
136. Radi ispunjavanja ciljeva iz stavka 135., subjekt razmatra sljedeće:
- (a) razinu detalja koja je neophodna za ispunjenje obveza objavljivanja;
  - (b) koliki naglasak treba staviti na različite zahtjeve;
  - (c) u kojoj mjeri treba objediniti ili raščlaniti stavke; i
  - (d) jesu li korisnicima financijskih izvještaja potrebne dodatne informacije za ocjenu objavljenih kvantitativnih informacija.

137. Ako podaci objavljeni u skladu sa zahtjevima ovog Standarda i drugih MSFI-jeva nisu dostatni za ispunjenje ciljeva iz stavka 135., subjekt objavljuje dodatne informacije potrebne za ispunjenje tih ciljeva. Na primjer, subjekt može prikazati analizu sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja prema vrsti, obilježjima i rizicima obveze. U tako objavljenoj analizi može se praviti razlika između:
- (a) iznosa koji se odnose na radno aktivne članove, na članove koji su izašli iz mirovinskog programa, ali su zadržali određena prava (s odgodom) i na umirovljene članove;
  - (b) stečenih primanja i obračunanih, ali ne i stečenih primanja;
  - (c) uvjetovanih primanja, iznosa koji se odnose na buduća povećanja plaća i drugih primanja.
138. Subjekt procjenjuje treba li raščlaniti sve ili određene objavljene informacije kako bi napravio razliku između planova ili skupina planova sa značajno različitim rizicima. Na primjer, subjekt može raščlaniti informacije objavljene o planovima u skladu s jednom ili više sljedećih značajki:
- (a) različitim geografskim položajima;
  - (b) različitim obilježjima, kao što su mirovinski planovi s fiksnim mirovinama, mirovinski planovi s mirovinama prema zadnjoj plaći ili planovi zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa;
  - (c) različitim regulatornim okvirima;
  - (d) različitim izvještajnim segmentima;
  - (e) različitim načinima financiranja (npr. potpuno bez osiguranih sredstava, potpuno ili dijelom financirani).

*Obilježja planova definiranih primanja i s njima povezanih rizika*

139. Subjekt objavljuje:
- (a) informacije o obilježjima svojih planova definiranih primanja, uključujući:
    - i. vrstu primanja osiguranih planom (npr. mirovinskim planovima s mirovinama prema zadnjoj plaći ili planovima zasnovanim na doprinosima uz jamstvo);
    - ii. opis regulatornog okvira u kojem se plan provodi, na primjer razine zahtjeva za minimalno financiranje, te učinak regulatornog okvira na plan, kao što je gornja granica vrijednosti imovine (vidjeti stavak 64.);
    - iii. opis svih drugih odgovornosti subjekta za upravljanje planom, na primjer odgovornosti upravitelja ili članova uprave plana;
  - (b) opis rizika kojima je subjekt izložen u odnosu na plan, s naglaskom na neuobičajene rizike, rizike specifične za subjekt ili rizike specifične za plan, i svih značajnih koncentracija rizika. Na primjer, ako se imovina plana ulaže prvenstveno u jednu klasu ulaganja, npr. u nekretnine, subjekt zbog plana može biti izložen koncentraciji rizika tržišta nekretnina;
  - (c) opis svih izmjena, ograničenja i namira plana.

*Obrazloženje iznosa u financijskim izvještajima*

140. Subjekt osigurava usklađivanje početnog stanja sa zaključnim stanjem za sve sljedeće stavke ako je primjenjivo:
- (a) neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja, uz odvojeni prikaz usklađenja za:
    - i. imovinu plana;
    - ii. sadašnju vrijednost obveze na temelju definiranih primanja;
    - iii. učinak gornje granice vrijednosti imovine;



- (b) sva prava na povrat sredstava. Subjekt također opisuje odnos između svakog prava na povrat sredstava i povezane obveze.

141. Svako usklađivanje navedeno u stavku 140. sadržava sve sljedeće stavke ako je primjenjivo:

- (a) trošak tekućeg rada;
- (b) kamatni prihod ili rashod;
- (c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja, uz odvojeni prikaz:
  - i. prinosa na imovinu plana, isključujući iznose koji su uračunani u kamate iz točke (b);
  - ii. aktuarskih dobitaka i gubitaka proizišlih iz promjena demografskih pretpostavaka (vidjeti stavak 76. točku (a));
  - iii. aktuarskih dobitaka i gubitaka proizišlih iz promjena financijskih pretpostavaka (vidjeti stavak 76. točku (b));
  - iv. promjena učinka ograničavanja neto imovine na temelju definiranih primanja na gornju granicu vrijednosti imovine, isključujući iznose koji su uračunani u kamate iz točke (b). Subjekt također objavljuje način na koji je utvrdio najveću raspoloživu gospodarsku korist, tj. hoće li se navedena primanja isplatiti u obliku povrata sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kao kombinacija navedenog;
- (d) trošak minulog rada te dobitke i gubitke proizišle iz namire. U skladu sa stavkom 100., trošak minulog rada te dobitci i gubici proizišli iz namire ne moraju se razdvojiti ako nastaju zajedno;
- (e) učinak promjena deviznih tečajeva;
- (f) doprinose uplaćene u plan, uz odvojeni prikaz doprinosa koje je uplatio poslodavac i onih koje su uplatili sudionici plana;
- (g) plaćanja iz plana, uz odvojeni prikaz iznosa isplaćenih po svakoj namiri;
- (h) učinke poslovnih spajanja i otuđenja.

142. Subjekt razdvaja fer vrijednost imovine plana u razrede koji se razlikuju prema vrsti i riziku navedene imovine, uz dodatnu podjelu svakog razreda na imovinu plana čija tržišna cijena kotira na aktivnom tržištu (kako je definirano u MSFI-ju 13 *Mjerenje fer vrijednosti* (\*)) i imovinu plana kod koje to nije slučaj. Na primjer, uzimajući u obzir razinu objavljivanja o kojoj je riječ u stavku 136., subjekt može razlikovati između:

- (a) gotovine i njezinih ekvivalenata;
- (b) vlasničkih instrumenata (raščlanjenih prema sektoru, veličini trgovačkog društva, zemljopisnom području itd.);
- (c) dužničkih instrumenata (raščlanjenih prema vrsti izdatelja, kreditnoj sposobnosti, zemljopisnom području itd.);
- (d) nekretnina (raščlanjenih prema zemljopisnom području itd.);
- (e) derivata (raščlanjenih prema vrsti rizika temeljne imovine prema ugovoru, na primjer prema ugovorima o kamatnim stopama, deviznim ugovorima, ugovorima o vlasničkim instrumentima, ugovorima o kreditima, ugovorima o zamjeni na temelju dugog životnog vijeka itd.);
- (f) investicijskih fondova (raščlanjenih prema vrsti fonda);
- (g) vrijednosnih papira osiguranih imovinom; i
- (h) strukturiranog duga.

(\*) Ako subjekt još nije primjenjivao MSFI 13, može se pozvati na stavak AG71. MRS-a 39 *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje* ili stavak B.5.4.3. MSFI-ja 9 *Financijski instrumenti* (iz listopada 2010.) ako je to primjenjivo.

143. Subjekt objavljuje fer vrijednost vlastitih prenosivih financijskih instrumenata koje vodi kao imovinu plana i fer vrijednost imovine plana koja je nekretnina ili druga imovina koju upotrebljava subjekt.

144. Subjekt objavljuje značajne aktuarske pretpostavke koje su upotrijebljene za utvrđivanje sadašnje vrijednosti obveze na temelju definiranih primanja (vidjeti stavak 76.). Pretpostavke se objavljuju u apsolutnim vrijednostima (npr. u apsolutnom postotku, a ne samo kao razlika između različitih postotaka i drugih varijabala). Kada objavljuje ukupne iznose prema skupinama planova, subjekt objavljuje ukupan iznos u obliku ponderiranog prosjeka ili relativno uskih raspona.

*Iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih novčanih tokova*

145. Subjekt objavljuje:

- (a) analizu osjetljivosti svake značajne aktuarske pretpostavke (kako je navedeno u stavku 144.) na kraju izvještajnog razdoblja, uz prikaz kako bi promjene relevantne aktuarske pretpostavke koje bi na taj dan bile razumno moguće utjecale na obvezu na temelju definiranih primanja;
- (b) metode i pretpostavke upotrijebljene u izradi analiza osjetljivosti potrebnih u skladu s točkom (a) te ograničenja tih metoda;
- (c) promjene metoda i pretpostavaka upotrijebljenih u izradi analiza osjetljivosti u odnosu na prethodno razdoblje i razloge takvih promjena.

146. Subjekt objavljuje opis strategija usklađivanja imovine i obveza koje subjekt upotrebljava ili se upotrebljavaju u planu za upravljanje rizicima, uključujući primjenu anuiteta i drugih tehnika, kao što je zamjena na temelju dugog životnog vijeka.

147. Kako bi pokazao učinak plana definiranih primanja na buduće novčane tokove subjekta, subjekt objavljuje:

- (a) opis svih načina financiranja i politike financiranja koji utječu na buduće doprinose;
- (b) očekivane doprinose planu u sljedećem godišnjem izvještajnom razdoblju;
- (c) informacije o profilu dospjeća obveze na temelju definiranih primanja. To uključuje ponderirano prosječno trajanje obveze na temelju definiranih primanja, a može uključivati i druge informacije o vremenskom rasporedu isplate primanja, kao što je analiza dospjeća isplata primanja.

*Planovi više poslodavaca*

148. Ako sudjeluje u planu više poslodavaca, subjekt objavljuje:

- (a) opis načina financiranja, uključujući metodu primijenjenu za utvrđivanje stope doprinosa subjekta i zahtjeva za minimalno financiranje;
- (b) opis u kojoj mjeri subjekt u okviru plana može biti odgovoran za obveze drugih subjekata u skladu s uvjetima plana više poslodavaca;
- (c) opis svake dogovorene podjele viška ili manjka u slučaju:
  - i. likvidacije plana; ili
  - ii. povlačenja subjekta iz plana;
- (d) ako subjekt plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu sa stavkom 34., pored informacija propisanih točkama (a) – (c) te umjesto informacija propisanih stavcima 139. – 147., subjekt objavljuje sljedeće informacije:

- i. činjenicu da je riječ o planu definiranih primanja;
- ii. razloge zbog kojih nema dovoljno informacija koje subjektu omogućuju da plan obračunava kao plan definiranih primanja;
- iii. očekivane doprinose planu u sljedećem godišnjem izvještajnom razdoblju;
- iv. informacije o svakom manjku ili višku u planu koji može utjecati na iznos budućih doprinosa, uključujući osnovicu za utvrđivanje tog manjka ili viška te implikacije, ako postoje, za subjekt;
- v. naznaku razine sudjelovanja subjekta u planu u odnosu na druge uključene subjekte. Primjeri mjera kojima se može osigurati takva naznaka uključuju udjel subjekta u ukupnim doprinosima uplaćenima u plan ili udjel subjekta u ukupnom broju radno aktivnih članova, umirovljenih članova i bivših članova koji imaju pravo na primanja ako su takve informacije dostupne.

*Planovi definiranih primanja u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkim nadzorom*

149. Subjekt koji sudjeluje u planu definiranih primanja u kojem rizike dijele subjekti pod zajedničkom nadzorom objavljuje:
- (a) ugovor ili službenu politiku za terećenje neto troška definiranih primanja ili činjenicu da takva politika ne postoji;
  - (b) politiku za utvrđivanje doprinosa koje subjekt treba uplaćivati;
  - (c) ako subjekt dodjelu neto troška definiranih primanja obračunava kako je navedeno u stavku 41., sve informacije o planu kao cjelini koje su propisane stavcima 135.–147.;
  - (d) ako subjekt doprinose plative za razdoblje obračunava kako je navedeno u stavku 41., informacije o planu kao cjelini koje su propisane stavcima 135. – 137., 139., 142. – 144. i 147. točkama (a) i (b).
150. Informacije propisane stavkom 149. točkama (c) i (d) mogu se objaviti unakrsnim upućivanjem na objave u financijskim izvještajima nekog drugog subjekta unutar skupine:
- (a) ako su u financijskim izvještajima tog subjekta iz skupine potrebne informacije o planu utvrđene i objavljene odvojeno; i
  - (b) ako su financijski izvještaji tog subjekta iz skupine dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima kao i financijski izvještaji subjekta te u isto vrijeme ili ranije nego financijski izvještaji subjekta.

*Obveze objavljivanja prema drugim MSFI-jevima*

151. Ako je tako propisano MRS-om 24, subjekt objavljuje informacije o:
- (a) transakcijama povezanih osoba s planovima primanja nakon prestanka radnog odnosa; i
  - (b) primanjima ključnog rukovodećeg osoblja nakon prestanka radnog odnosa.
152. Ako je tako propisano MRS-om 37, subjekt objavljuje informacije o potencijalnim obvezama proizišlima iz obveza na temelju primanja nakon prestanka radnog odnosa.

#### DRUGA DUGOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIKA

153. Druga dugoročna primanja zaposlenika uključuju stavke kao što su sljedeće ako se ne očekuje njihova namira u cijelosti u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju odgovarajući rad:

- (a) dugoročno plaćeno odsustvo kao što je dopust za višegodišnji radni staž ili studijski dopust;
  - (b) jubilarne nagrade ili druga primanja na temelju višegodišnjeg radnog staža;
  - (c) davanja za dugotrajnu invalidnost;
  - (d) sudjelovanje u dobiti i isplate bonusa; te
  - (e) naknade s odgođenom isplatom.
154. Mjerenje drugih dugoročnih primanja zaposlenika uobičajeno nije podložno jednakom stupnju neizvjesnosti kao mjerenje primanja nakon prestanka radnog odnosa. Iz tog se razloga u ovom Standardu zahtijeva primjena pojednostavljene metode računovodstva za druga dugoročna primanja zaposlenika. Za razliku od računovodstva propisanog za primanja nakon prestanka radnog odnosa, ovom se metodom revalorizacija ne priznaje u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

#### **Priznavanje i mjerenje**

155. Prilikom priznavanja i mjerenja viška ili manjka u planu drugih dugoročnih primanja zaposlenika, subjekt primjenjuje stavke 56. – 98. i 113. – 115. Subjekt primjenjuje stavke 116. – 119. prilikom priznavanja i mjerenja svih prava na povrat sredstava.
156. Što se tiče drugih dugoročnih primanja zaposlenika, subjekt priznaje sljedeće iznose u dobit ili gubitak u neto iznosu, osim u mjeri u kojoj se nekim drugim MSFI-jem zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:
- (a) trošak rada (vidjeti stavke 66. – 112.);
  - (b) neto kamate na neto obvezu (imovinu) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 123. – 126.); i
  - (c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) na temelju definiranih primanja (vidjeti stavke 127. – 130.).
157. Jedan od oblika drugih dugoročnih primanja zaposlenika je primanje za dugotrajnu invalidnost. Ako razina primanja ovisi o trajanju radnog staža, obveza nastaje tijekom obavljanja rada. Mjerenje navedene obveze odražava vjerojatnost da će isplata biti potrebna i očekivano vremensko razdoblje u kojem će se primanje isplaćivati. Ako je razina primanja jednaka za svakog zaposlenika s invaliditetom bez obzira na duljinu radnog staža, očekivani trošak navedenih primanja priznaje se kada nastupi događaj koji je prouzročio dugotrajnu invalidnost.

#### **Objavljivanje**

158. Iako se na temelju ovog Standarda ne zahtijeva posebno objavljivanje drugih dugoročnih primanja zaposlenika, takva objavljivanja mogu biti propisana drugim MSFI-jevima. Na primjer, u MRS-u 24 zahtijeva se objavljivanje primanja zaposlenika za ključno rukovodeće osoblje. U MRS-u 1 zahtijeva se objavljivanje troškova primanja zaposlenika.

#### **OTPREMNINE**

159. Ovaj se Standard bavi otpremninama odvojeno od drugih primanja zaposlenika zato što je događaj iz kojeg obveza proizlazi prestanak radnog odnosa, a ne rad zaposlenika. Otpremnine su posljedica odluke subjekta o prestanku radnog odnosa ili odluke zaposlenika da prihvati primanja koja nudi subjekt u zamjenu za prestanak radnog odnosa.
160. Otpremnine ne uključuju primanja zaposlenika koja proizlaze iz prestanka radnog odnosa na zahtjev zaposlenika bez ponude subjekta ili koja proizlaze iz zahtjeva u vezi s obveznim umirovljenjem jer su to primanja nakon prestanka radnog odnosa. Neki subjekti daju niže razine primanja za prestanak radnog odnosa na

zahtjev zaposlenika (što je u bitnome primanje nakon prestanka radnog odnosa) od onih za prestanak radnog odnosa na zahtjev subjekta. Razlika između primanja koje se daje za prestanak radnog odnosa na zahtjev zaposlenika i većeg primanja koje se daje u slučaju prestanka radnog odnosa na zahtjev subjekta je otpremnina.

161. Oblikom primanja zaposlenika ne određuje se je li riječ o primanju u zamjenu za rad ili u zamjenu za prestanak radnog odnosa sa zaposlenikom. Otpremnine su uobičajeno jednokratna plaćanja, ali ponekad uključuju:

- (a) povećanje primanja nakon radnog odnosa neizravno putem plana primanja zaposlenika ili izravno;
- (b) plaću do kraja utvrđenog otkaznog roka ako zaposlenik više ne obavlja rad kojim subjektu osigurava gospodarsku koristi.

162. Pokazatelji da se primanje zaposlenika pruža u zamjenu za rad uključuju sljedeće:

- (a) primanje je uvjetovano budućim radom (uključujući primanja koja se povećavaju daljnjim radom);
- (b) primanje se osigurava u skladu s uvjetima plana primanja zaposlenika.

163. Neke se otpremnine osiguravaju u skladu s uvjetima postojećeg plana primanja zaposlenika. Na primjer, otpremnine mogu biti utvrđene statutom, ugovorom o radu ili kolektivnom ugovorom ili se mogu podrazumijevati na temelju prijašnje prakse davanja sličnih primanja u subjektu. Drugi primjer je ako subjekt ponudi primanja dostupna u duljem roku ili ako između ponude i očekivanog datuma stvarnog prestanka radnog odnosa prođe dulje vrijeme, subjekt razmatra je li uspostavio novi plan primanja zaposlenika te jesu li zbog toga primanja koja nudi u okviru tog plana otpremnine ili primanja nakon prestanka radnog odnosa. Primanja zaposlenika osigurana u skladu s uvjetima plana primanja zaposlenika su otpremnine ako su proizišla iz odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika i ako nisu uvjetovana budućim obavljanjem rada.

164. Neka se primanja zaposlenika osiguravaju bez obzira na razlog odlaska zaposlenika. Plaćanje takvih primanja je izvjesno (i podložno svim zahtjevima u vezi sa stjecanjem prava ili minimalnim radnim stažem), ali je vrijeme isplate neizvjesno. Premda su takva primanja u određenim nadležnostima opisana kao odšteta ili novčana naknada za prestanak radnog odnosa, riječ je o primanjima nakon prestanka radnog odnosa, a ne o otpremninama, te ih subjekt obračunava kao primanja nakon prestanka radnog odnosa.

### **Priznavanje**

165. Subjekt priznaje obvezu i rashod za otpremnine na raniji od sljedećih datuma:

- (a) datum na koji subjekt više ne može povući ponudu primanja; i
- (b) datum na koji subjekt priznaje troškove restrukturiranja koje je obuhvaćeno područjem primjene MRS-a 37 i uključuje isplatu otpremnina.

166. Za otpremnine plative kao posljedica odluke zaposlenika da prihvati primanja koja mu subjekt nudi u zamjenu za prestanak radnog odnosa, trenutak u kojem subjekt više ne može povući ponudu za otpremnine je raniji od sljedećih datuma:

- (a) datum na koji zaposlenik prihvati ponudu; ili
- (b) datum na koji stupa na snagu ograničenje mogućnosti subjekta da povuče ponudu (npr. pravni, regulatorni ili ugovorni zahtjev ili drugo ograničenje). To bi bio trenutak u kojem je ponuda dana ako u trenutku ponude već postoji ograničenje.

167. Za otpremnine plative kao posljedica odluke subjekta o prestanku radnog odnosa zaposlenika, subjekt svoju ponudu više ne može povući kada svim pogodnim zaposlenicima priopći svoj plan za prestanak radnog odnosa koji ispunjava sve sljedeće kriterije:
- (a) radnje potrebne za dovršenje plana ukazuju na malu vjerojatnost značajnih promjena plana;
  - (b) planom se utvrđuju broj zaposlenika čiji radni odnos prestaje, njihova radna mjesta ili funkcije i lokacije (ali u planu ne mora biti utvrđen svaki pojedinačni zaposlenik) te očekivani datum dovršenja plana;
  - (c) u planu su dovoljno detaljno utvrđene otpremnine koje će zaposlenici primiti tako da zaposlenici mogu odrediti vrstu i iznos primanja koja će primiti prestankom radnog odnosa.
168. Kada priznaje otpremnine, subjekt možda mora obračunati i izmjene plana ili ograničenje drugih primanja zaposlenika (vidjeti stavak 103.).

### Mjerenje

169. Subjekt otpremnine mjeri prilikom prvog priznavanja te mjeri i priznaje naknadne promjene u skladu s vrstom primanja zaposlenika, uz uvjet da ako su otpremnine povećanje primanja nakon prestanka radnog odnosa, subjekt primjenjuje zahtjeve za primanja nakon prestanka radnog odnosa. U protivnom:
- (a) ako se očekuje namira cijelog iznosa otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem je otpremnina priznata, subjekt primjenjuje zahtjeve za kratkoročna primanja zaposlenika;
  - (b) ako se ne očekuje namira cijelog iznosa otpremnina u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja, subjekt primjenjuje zahtjeve za druga dugoročna primanja zaposlenika.
170. Budući da se otpremnine ne daju u zamjenu za rad, ne primjenjuju se stavci 70. – 74. koji se odnose na pripisivanje primanja razdobljima rada.

Primjer za ilustraciju stavaka 159. – 170.

#### Pozadina

Kao posljedica nedavnog preuzimanja, subjekt planira zatvoriti tvornicu za deset mjeseci i tom vremenu prekinuti radni odnos sa svim preostalim zaposlenicima u tvornici. Budući da su subjektu potrebna stručna znanja zaposlenika u tvornici za dovršenje određenih ugovora, subjekt najavljuje plan prestanka radnog odnosa kako slijedi.

Svakom zaposleniku koji ostane i radi do zatvaranja tvornice bit će s datumom prestanka radnog odnosa isplaćeno 30 000 JV u gotovini. Zaposlenicima koji odu prije zatvaranja tvornice bit će isplaćeno 10 000 JV.

U tvornici ima 120 zaposlenika. U trenutku objavljivanja plana subjekt očekuje da će 20 zaposlenika otići prije zatvaranja tvornice. Prema tome, ukupni očekivani odljev novca prema planu je 3 200 000 JV (tj.  $20 \times 10\,000\text{ JV} + 100 \times 30\,000\text{ JV}$ ). Sukladno stavku 160., subjekt obračunava primanja koja se daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa kao otpremnine, a primanja koja se daju u zamjenu za rad kao kratkoročna primanja zaposlenika.

#### Otpremnine

Otpremnina koja se daje u zamjenu za prestanak radnog odnosa iznosi 10 000. JV. To je iznos koji bi subjekt trebao platiti za prestanak radnog odnosa bez obzira na to hoće li zaposlenici ostati i raditi do zatvaranja tvornice ili otići prije njezina zatvaranja. Premda zaposlenici mogu otići prije zatvaranja tvornice, prestanak radnog odnosa svih zaposlenika posljedica je odluke subjekta da zatvori tvornicu i otkáže ugovore o radu (tj. svim zaposlenicima

radni odnos prestaje u trenutku zatvaranja tvornice). Prema tome, subjekt priznaje obvezu za otpremnine predviđene planom primanja zaposlenika u iznosu od 1 200 000 JV (tj.  $120 \times 10\,000$  JV) na datum objave plana prestanka radnog odnosa ili na datum na koji subjekt priznaje troškove restrukturiranja povezane sa zatvaranjem tvornice, ovisno o tome što je ranije.

Primanja koja se daju u zamjenu za rad

Inkrementalna primanja koja će zaposlenici primiti ako nastave raditi svih deset mjeseci daju se u zamjenu za rad u tom razdoblju. Subjekt ih obračunava kao kratkoročna primanja zaposlenika jer očekuje da će ih namiriti u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja. U ovom primjeru nije potrebno primijeniti diskontiranje, tako da se za svaki mjesec rada u desetomjesečnom razdoblju priznaje rashod od 200 000 JV (tj.  $2\,000\,000$  JV ÷ 10) zajedno s odgovarajućim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti obveze.

### Objavljivanje

171. Iako se na temelju ovog Standarda ne zahtijeva posebno objavljivanje otpremnina, takva objavljivanja mogu biti propisana drugim MSFI-jevima. Na primjer, u MRS-u 24 zahtijeva se objavljivanje primanja zaposlenika za ključno rukovodeće osoblje. U MRS-u 1 zahtijeva se objavljivanje troškova primanja zaposlenika.

### PRIJELAZ I DATUM STUPANJA NA SNAGU

172. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na godišnja razdoblja koja počinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.
173. Subjekt primjenjuje ovaj Standard retroaktivno u skladu s MRS-om 8 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*, osim što:
- (a) subjekt ne mora prilagoditi knjigovodstvenu vrijednost imovine izvan područja primjene ovog Standarda za promjene troškova primanja zaposlenika koji su uračunani u knjigovodstvenu vrijednost te imovine prije datuma prve primjene. Datum prve primjene je početak najranijeg prethodnog razdoblja prikazanog u prvim financijskim izvještajima u kojima subjekt primjenjuje ovaj Standard;
  - (b) u financijskim izvještajima za razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2014. subjekt nije dužan prikazati usporedne informacije za objave propisane stavkom 145. o osjetljivosti obveze na temelju definiranih primanja.
-

**DODATAK****Izmjene drugih MSFI-jeva**

U ovom su dodatku utvrđene izmjene drugih MSFI-jeva koje su posljedica izmjene MRS-a 19 od strane Odbora u lipnju 2011. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 19 kako je izmijenjen.

**MSFI 1 Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja**

A1. Dodaje se stavak 39.L kako slijedi:

39.L U skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenika* (kako je izmijenjen u lipnju 2011.) stavak D1. mijenja se, brišu se stavci D10. i D11. i dodaje se stavak E5. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 19 (kako je izmijenjen u lipnju 2011.).

A2. U Dodatku D (Izuzeća od drugih MSFI-jeva) brišu se naslov iznad stavka D10. i stavci D10. i D11. i mijenja se stavak D1. kako slijedi:

D1. Subjekt prema vlastitom odabiru upotrebljava jedno ili više sljedećih izuzeća:

(a) ...

(e) [briše se] ...

A3. U Dodatku E (Kratkotrajna izuzeća MSFI-jeva) dodaju se naslov i stavak E5. kako slijedi:

*Primanja zaposlenika*

E5. Subjekt koji prvi put primjenjuje MSFI-jeve može primijeniti prijelazne odredbe iz stavka 173. točke (b) MRS-a 19.

**MSFI 8 Poslovni segmenti**

A4. Stavak 24. mijenja se kako slijedi:

24. Subjekt za svaki izvještajni segment objavljuje sljedeće informacije ako su utvrđeni iznosi uključeni u mjerilo imovine segmenta koje preispituje glavni donositelj poslovnih odluka ili ako mu se redovito podnose na uvid, čak i ako nisu uključeni u mjerilo imovine segmenta:

(a) ...

(b) iznose povećanja dugotrajne imovine\*, izuzev financijskih instrumenata, odgođene porezne imovine, neto imovine na temelju definiranih primanja (vidjeti MRS 19 *Primanja zaposlenika*) i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju.

[napomena je izostavljena]

**MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti**

A5. Naslov iznad stavka D61. mijenja se kako slijedi:

**MRS 19 *Primanja zaposlenika* (kako je izmijenjen u lipnju 2011.)**

A6. Stavci D62. i D63. mijenjaju se kako slijedi:

D62. Stavak 113. mijenja se kako slijedi:

50. [briše se]

(c) [briše se]

~~402.~~ 113. Prilikom utvrđivanja manjka ili viška oduzima se fer vrijednost svake imovine plana.

D63. Dodaje se stavak 174. kako slijedi:

~~462.~~ 174. U skladu s MSFI-jem 13, izdanim u svibnju 2011., izmjenjuje se definicija fer vrijednosti iz stavka 8. i mijenja se stavak 113. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MSFI 13.

**MRS 1 *Prezentiranje financijskih izvještaja***

A7. U stavku 7. definicija „ostale sveobuhvatne dobiti” mijenja se kako slijedi:

7. ...



Ostala sveobuhvatna dobit obuhvaća stavke prihoda i rashoda (uključujući usklađivanja temelje reklasifikacije) koje nisu priznate u dobit ili gubitak kako je propisano ili dopušteno drugim MSFI-jevima.

Komponente ostale sveobuhvatne dobiti uključuju:

- (a) promjene viška utvrđenog revalorizacijom (vidjeti MRS 16 *Nekretnine, postrojenja i oprema* i MRS 38 *Nematerijalna imovina*);
- (b) revalorizirane vrijednosti planova definiranih primanja (vidjeti MRS 19 *Primanja zaposlenika*);
- (c) ...

A8. Stavak 96. mijenja se i dodaje se stavak 139.K kako slijedi:

96. Usklađivanja na temelju reklasifikacije ne proizlaze iz promjena viška utvrđenog revalorizacijom priznatog u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38 ili iz revaloriziranih vrijednosti planova definiranih primanja priznatih u skladu s MRS-om 19. Navedene se komponente priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i u narednim se razdobljima ne prenose u dobit ili gubitak. Promjene viška utvrđenog revalorizacijom mogu se u narednim razdobljima prenijeti u zadržanu zaradu kada se sredstvo upotrebljava ili kada se prestane priznavati (vidjeti MRS 16 i MRS 38).

139.K U skladu s MRS-om 19 *Primanja zaposlenika* (kako je izmijenjen u lipnju 2011.) izmjenjuje se definicija „ostale sveobuhvatne dobiti” iz stavka 7. i stavka 96. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 19 (kako je izmijenjen u lipnju 2011.).

#### **MRS 24 Objavljivanje povezanih osoba**

A9. Stavak 22. mijenja se kako slijedi:

22. Sudjelovanje matice ili društva kćeri u planu definiranih primanja u kojem se rizik dijeli na subjekte unutar skupine je transakcija među povezanim osobama (vidjeti stavak 42. MRS-a 19 (kako je izmijenjen 2011.)).

#### **MOTFI 14 MRS 19 — Limiti povezani s imovinom planova definiranih primanja, zahtjevi za minimalno financiranje i njihova interakcija**

A10. Ispod naslova „Upućivanja” iza upućivanja na MRS 19 *Primanja zaposlenika* dodaje se „(kako je izmijenjen 2011.)”.

Brišu se stavci 25. i 26., mijenjaju se stavci 1., 6., 17. i 24. i dodaje se stavak 27.C kako slijedi:

1. U skladu sa stavkom 64. MRS-a 19, mjerenje neto imovine na temelju plana definiranih primanja ograničava se na višak u planu definiranih primanja ili na gornju granicu vrijednosti imovine, ovisno što je niže. U stavku 8. MRS-a 19. gornja granica vrijednosti imovine definirana je kao „sadašnja vrijednost svake gospodarske koristi koja je dostupna u obliku povrata sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa koji se uplaćuju u plan”. Postavlja se pitanje kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim, posebno ako postoji zahtjev za minimalnim financiranjem.

6. Ovo se Tumačenje odnosi na sljedeća pitanja:

(a) kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim u skladu s definicijom gornje granice vrijednosti imovine iz stavka 8. MRS-a 19.

...

17. Subjekt utvrđuje buduće troškove rada primjenjujući pretpostavke koje su u skladu s onima upotrijebljenima za utvrđivanje obveze na temelju definiranih primanja i sa situacijom na kraju izvještajnog razdoblja kako je utvrđeno MRS-om 19. Subjekt stoga pretpostavlja da se u budućnosti primanja iz plana neće mijenjati sve do izmjene plana te pretpostavlja da će u budućnosti broj zaposlenika ostati stabilan, osim ako subjekt ne smanji broj zaposlenika obuhvaćenih planom. U potonjem slučaju pretpostavka u vezi s budućim brojem zaposlenika uključuje smanjenje.

24. U mjeri u kojoj plativi doprinosi neće biti na raspolaganju nakon uplate u plan, subjekt priznaje financijsku obvezu u trenutku nastanka obveze. Za iznos spomenute obveze umanjuje se neto imovina ili uvećava neto obveza na temelju definiranih primanja, tako da se ne očekuje da će primjena stavka 64. MRS-a 19 dovesti do nastanka dobitaka ili gubitaka nakon uplate doprinosa.

27.C U skladu s MRS-om 19 (kako je izmijenjen 2011.) mijenjaju se stavci 1., 6., 17. i 24. i brišu se stavci 25. i 26. Subjekt primjenjuje navedene izmjene kada primjenjuje MRS 19 (kako je izmijenjen 2011.).