

II

(Nezakonodajni akti)

UREDBE

UREDBA KOMISIJE (EU) št. 475/2012

z dne 5. junija 2012

o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo Evropskega parlamenta in Sveta (ES) št. 1606/2002 glede Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 1 in Mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 19

(Besedilo velja za EGP)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije,

ob upoštevanju Uredbe (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi mednarodnih računovodskih standardov ⁽¹⁾ in zlasti člena 3(1) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Z Uredbo Komisije (ES) št. 1126/2008 ⁽²⁾ so bili sprejeti nekateri mednarodni standardi in pojasnila, ki so obstajali 15. oktobra 2008.

(2) Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde (UOMRS) je 16. junija 2011 objavil spremembe MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov – *Predstavitev postavk drugega vseobsegajočega donosa* (v nadaljnjem besedilu: spremembe MRS 1) in MRS 19 Zaslужki zaposlencev (v nadaljnjem besedilu: spremembe MRS 19). Namen sprememb MRS 1 je narediti predstavitev vse večjega števila postavk drugega vseobsegajočega donosa jasnejšo in pomagati uporabnikom računovodskih izkazov pri razlikovanju med postavkami drugega vseobsegajočega donosa, ki se smejo pozneje prerazvrstiti v poslovni izid, in tistimi, ki se ne bodo nikoli prerazvrstile v poslovni izid. S spremembami MRS 19 pa se želi pomagati uporabnikom računovodskih izkazov pri razumevanju, kako programi z določenimi zaslужki vplivajo na finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove podjetja. Cilj tega standarda je določiti obračunavanje in razkrivanje zaslужkov zaposlencev.

(3) Posvetovanje s skupino tehničnih strokovnjakov Evropske svetovalne skupine za računovodsko poročanje (EFRAG) potrjuje, da spremembe MRS 1 in spremembe MRS 19 izpolnjujejo tehnična merila za sprejetje, določena v členu 3(2) Uredbe (ES) št. 1606/2002.

(4) Uredbo (ES) št. 1126/2008 je zato treba ustrezno spremeniti.

(5) Ukrepi, predvideni s to uredbo, so v skladu z mnenjem Računovodskega regulativnega odbora –

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

Priloga k Uredbi (EC) št. 1126/2008 se spremeni:

(1) Mednarodni računovodski standard (MRS) 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* se spremeni, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi;

(2) Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 1, MSRP 5, MSRP 7, MRS 12, MRS 20, MRS 21, MRS 32, MRS 33 in MRS 34 se spremenijo v skladu s spremembami MRS 1, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi.

(3) Mednarodni računovodski standard (MRS) 19 *Zaslужki zaposlencev* se spremeni, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi;

⁽¹⁾ UL L 243, 11.9.2002, str. 1.

⁽²⁾ UL L 320, 29.11.2008, str. 1.

(4) Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 1, MSRP 8, MSRP 13, MRS 1, MRS 24 in Pojasnilo 14 Strokovnega odbora za pojasnjevanje (SOP) se spremenijo v skladu s spremembami MRS 19, kakor je navedeno v Prilogi k tej uredbi.

Člen 2

(1) Posamezna družba začne uporabljati spremembe iz točk (1) in (2) člena 1 najpozneje z začetkom svojega prvega poslovnega leta od 1. julija 2012 naprej.

(2) Posamezna družba začne uporabljati spremembe iz točk (3) in (4) člena 1 najpozneje z začetkom svojega prvega poslovnega leta od 1. januarja 2013 naprej.

Člen 3

Ta uredba začne veljati tretji dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 5. junija 2012

Za Komisijo
Predsednik
José Manuel BARROSO

PRILOGA

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARDI

MRS 1	MRS 1 <i>Predstavljanje računovodskih izkazov – Predstavitev postavk drugega vseobsegajočega donosa</i>
MRS 19	MRS 19 <i>Zasluzki zaposlencev</i>

SPREMEMBE MRS 1***Predstavljanje računovodskih izkazov***

Spremeni se 7. člen.

7 V tem standardu se uporabljajo naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

...

Pojasnila vsebujejo informacije, ki dopolnjujejo tiste iz izkaza finančnega položaja, izkazov poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa itd.

Spremeni se 10. člen in doda 10.A člen, 12. člen pa se črta.

10 Celoten sklop računovodskih izkazov zajema:

... izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa v obravnavanem obdobju;

...

Podjetje lahko uporablja naslove izkazov, ki so drugačni od naslovov, uporabljenih v tem standardu. Podjetje lahko na primer uporabi naslov „izkaz vseobsegajočega donosa“ namesto „izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa“.

10A Podjetje lahko predloži en izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, pri čemer sta poslovni izid in drugi vseobsegajoči donos predstavljeni v dveh oddelkih. Oddelka je treba predstaviti skupaj, pri čemer je najprej predstavljen oddelek poslovnega izida, takoj za njim pa oddelek drugega vseobsegajočega donosa. Podjetje lahko oddelek poslovnega izida predloži v ločenem izkazu poslovnega izida. V takem primeru je treba ločeni izkaz poslovnega izida predložiti neposredno pred izkazom vseobsegajočega donosa, ki se začne s poslovnim izidom.

Naslova pred 81. in 82. členom ter 82. člen se spremenijo, 81. člen pa se črta. Dodajo se 81.A in 81.B člen ter naslov pred 82.A členom in 82.A člen, črtata pa se 83. in 84. člen.

Izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa

81A Izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa (izkaz vseobsegajočega donosa) mora poleg poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa vključevati oddelke:

(a) poslovnega izida,

(b) celotnega vseobsegajočega donosa;

(c) vseobsegajočega donosa v obravnavanem obdobju, ki je seštevek poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

Če podjetje predloži ločen izkaz poslovnega izida, v izkaz vseobsegajočega donosa ne vključi oddelka poslovnega izida.

81B Podjetje mora poleg oddelkov poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa predstaviti naslednje postavke kot razporeditev poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa v obravnavanem obdobju:

(a) poslovni izid v obravnavanem obdobju, ki ga je mogoče pripisati:

(i) neobvladujočim deležem; in

(ii) lastnikom obvladujočega podjetja;

(b) vseobsegajoči donos v obravnavanem obdobju, ki ga je mogoče pripisati:

(i) neobvladujočim deležem; in

(ii) lastnikom obvladujočega podjetja.

Če podjetje predstavi poslovni izid v ločenem izkazu, mora predstaviti informacije iz točke (a).

Informacije, ki jih je treba vključiti v oddelek poslovnega izida ali izkaz poslovnega izida

82 Poleg postavk, ki jih zahtevajo drugi MSRP, mora oddelek poslovnega izida ali izkaz poslovnega izida vključevati vrstične postavke, ki v obravnavanem obdobju predstavljajo naslednje zneske:

(a) prihodke;

- (b) stroške financiranja;
- (c) delež poslovnega izida pridruženih podjetij in skupnih podvigov, obračunan z uporabo kapitalske metode;
- (d) odhodke za davek;
- (e) [črtano]
- (ea) en znesek za celotno ustavljeno poslovanje (glej MSRP 5).
- (f)–(i) [črtano]

Informacije, ki jih je treba predstaviti v oddelku drugega vseobsegajočega donosa

82A V oddelku drugega vseobsegajočega donosa morajo biti predstavljene vrstične postavke za zneske drugega vseobsegajočega donosa v obravnavanem obdobju, razvrščene po vrstah (vključno z deležem drugega vseobsegajočega donosa pridruženih podjetij in skupnih podvigov, obračunanim z uporabo kapitalske metode) in razdeljene v skupine, pri čemer ti zneski v skladu z drugimi MSRP:

- (a) ne bodo pozneje prerazvrščeni v poslovni izid; in
- (b) bodo pozneje na podlagi izpolnjevanje posebnih pogojev prerazvrščeni v poslovni izid.

Spremenijo se 85. do 87. člen, 90., 91., 94., 100. in 115. člen in naslov pred 97. členom ter doda 139.J člen.

85 Podjetje mora v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa predstaviti dodatne vrstične postavke, naslove in vmesne seštevke, če je takšna predstavitev pomembna za razumevanje finančne uspešnosti podjetja.

86 Učinki različnih dejavnosti, transakcij in drugih dogodkov podjetja se razlikujejo glede na pogostnost, možnost za dobiček ali izgubo in predvidljivost, zato razkritje posameznih sestavin finančne uspešnosti pomaga uporabnikom pri razumevanju finančne uspešnosti in napovedovanju prihodnje finančne uspešnosti. Podjetje v izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa vključi dodatne vrstične postavke ter spremeni uporabljene opise in vrstni red postavk, če je to potrebno za pojasnitev sestavin finančne uspešnosti. ...

87 Podjetje ne sme niti v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa niti v pojasnilih predstaviti nobenih postavk prihodkov in odhodkov kot izrednih postavk.

90 Podjetje mora razkriti znesek davka iz dobička za vsako postavko drugega vseobsegajočega donosa, vključno s prilagoditvami zaradi prerazvrstitev, v izkazu poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih.

91 Podjetje lahko predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa:

- (a) brez povezanih davčnih učinkov; ali
- (b) pred povezanimi davčnimi učinki, pri čemer je prikazan en znesek za celotni znesek davka iz dobička, ki se nanaša na te postavke.

Če podjetje izbere možnost (b), mora razporediti davek med postavke, ki bodo pozneje morda prerazvrščene v oddelek poslovnega izida, in postavke, ki pozneje ne bodo prerazvrščene v oddelek poslovnega izida.

94 Podjetje lahko predstavi prilagoditve zaradi prerazvrstitev v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih. Podjetje, ki prilagoditve zaradi prerazvrstitev predstavi v pojasnilih, predstavi postavke drugega vseobsegajočega donosa za vsemi povezanimi prilagoditvami zaradi prerazvrstitev.

Informacije, ki jih je treba predstaviti v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa ali v pojasnilih.

100 Podjetja se spodbuja k predstavitvi analize iz 99. člena v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

115 V nekaterih primerih je lahko potrebno ali zaželeno spremeniti vrstni red posameznih postavk v pojasnilih. Podjetje lahko na primer informacije o spremembah poštene vrednosti, pripoznanih v poslovnem izidu, združi z informacijami o zapadlosti finančnih instrumentov v plačilo, čeprav se prva razkritja nanašajo na izkaz ali izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, druga pa na izkaz finančnega položaja. Kljub temu podjetje ohrani sistematično strukturo pojasnil, če je to izvedljivo.

139J *S predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, so se spremenili 7., 10., 82., 85. do 87., 90., 91., 94., 100. in 115. člen, dodali 10.A, 81.A, 81.B in 82.A člen ter črtali 12., 81., 83. in 84. člen. Podjetje mora uporabljati te spremembe za letna obdobja, ki se začnejo 1. julija 2012 ali po tem datumu. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi spremembe za zgodnejše obdobje, ta podatek razkrije.

SPREMEMBE DRUGIH MSRP

V tem dodatku so določene spremembe drugih MSRP, ki so posledica izdaje sprememb MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* s strani odbora. Podjetje mora uporabljati spremembe, kadar uporablja spremembe MRS 1 v *Predstavitev postavk drugega vseobsegajočega donosa*.

MSRP 1 Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

Spremeni se 21. člen in doda 39.K člen.

21 Za uskladitev z MRS 1 morajo prvi računovodski izkazi podjetja v skladu z MSRP vključevati vsaj tri izkaze finančnega položaja, dva izkaza poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, dva ločena izkaza poslovnega izida (če je predstavljen), dva izkaza denarnih tokov in dva izkaza sprememb lastniškega kapitala ter s tem povezana pojasnila, vključno s primerjalnimi informacijami.

39K *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 21. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MSRP 5 Nekratkoročna sredstva za prodajo in ustavljeno poslovanje

Spremeni se 33.A člen in doda 44.I člen.

33A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), se v ta ločeni izkaz vključi oddelek v zvezi z ustavljenim poslovanjem.

44I *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 33.A člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MSRP 7 Finančni instrumenti: razkritja

Spremeni se 27.B člen in doda 44.Q člen.

27B Za meritve poštene vrednosti, pripoznane v izkazu finančnega položaja, mora podjetje za vsak razred finančnih instrumentov razkriti:

...

(c) za meritve poštene vrednosti na Ravni 3 hierarhije poštene vrednosti: uskladitev od začetnih bilanc do končnih bilanc, pri čemer se ločeno razkrijejo spremembe v obdobju, ki se nanašajo na:

(i) vse dobičke in izgube v obravnavanem obdobju, pripoznane v poslovnem izidu, in opis v zvezi s tem, kje so predstavljeni v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa;

...

(d) znesek vseh dobičkov ali izgub v obravnavanem obdobju iz točke (c)(i) zgoraj, vključen v poslovni izid, ki se nanaša na dobičke ali izgube v zvezi s sredstvi in obveznostmi na koncu poročevalnega obdobja, ter opis v zvezi s tem, kje so ti dobički ali izgube predstavljeni v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

...

44Q *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 27.B člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MRS 12 Davki iz dobička

Spremeni se 77. člen, črta 77.A člen in doda 98.B člen.

77 Odhodek za davek (prihodek od davka), ki se nanaša na poslovni izid iz rednega delovanja, je treba predstaviti kot del poslovnega izida v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

98B *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 77. člen in črtal 77.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MRS 20 Obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči

Spremeni se 29. člen, črta 29.A člen in doda 46. člen.

29 Podpore, ki so povezane s prihodki, so predstavljene kot del poslovnega izida, in sicer ločeno ali v večji skupini postavk, kot so „drugi prihodki“; druga možnost je, da se podpore odštejejo od izkazanih odhodkov, ki so povezani z njimi.

46 *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 29. člen in črtal 29.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MRS 21 Vplivi sprememb deviznih tečajev

Spremeni se 39. člen in doda 60.H člen.

39 Dosežke in finančno stanje podjetja, katerega funkcijska valuta ni valuta hiperinflacijskega gospodarstva, je treba pretvoriti v drugo predstavitevno valuto v skladu z naslednjimi postopki:

...

(b) prihodke in odhodke za vsak izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa (tj. vključno s primerjalnimi podatki) je treba pretvoriti po menjalnih tečajih na dneve transakcij; in

(c) ...

60H *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 39. člen. Podjetje uporablja navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MRS 32 Finančni instrumenti: predstavljanje

Spremeni se 40. člen in doda 97.K člen.

40 Dividende, razvrščene kot odhodek, se lahko predstavijo v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa bodisi skupaj z obrestmi za ostale obveznosti bodisi kot ločena postavka. Za razkritje obresti in dividend veljajo poleg zahtev iz tega standarda tudi zahteve iz MRS 1 in MSRP 7. V nekaterih okoliščinah je zaradi razlik med obrestmi in dividendami glede zadev, kot so odbitki od davka, smiselno, da se obresti in dividende razkrijejo ločeno v izkazu ali izkazih poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa. Davčni učinki se razkrijejo v skladu z MRS 12.

97K *S Predstavitevijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, se je spremenil 40. člen. Podjetje mora uporabljati navedeno spremembo, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MRS 33 Čisti dobiček na delnico

Spremenijo se 4.A, 67.A, 68.A in 73.A člen in doda 74.D člen.

4A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi čisti dobiček na delnico samo v tem ločenem izkazu.

67A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi v tem ločenem izkazu osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico, kot zahtevata 66. in 67. člen.

68A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), v tem ločenem izkazu ali v pojasnilih predstavi osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico za ustavljeno poslovanje, kot zahteva 68. člen.

73A 73. člen velja tudi za podjetje, ki poleg osnovnega in popravljenega čistega dobička na delnico razkrije tudi zneske na delnico, pri katerih uporablja postavko poslovnega izida, o kateri poroča in ki je drugačna od tiste iz zahtev tega standarda.

74D *S Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, so se spremenili 4.A, 67.A, 68.A in 73.A člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MRS 34 Medletno računovodsko poročanje

Spremenijo se 8., 8.A, 11.A, in 20. člen ter doda 51. člen.

8 Medletno računovodsko poročilo vključuje vsaj naslednje elemente:

...

(b) zgoščen izkaz ali izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa;

(c) ...

8A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi medletne zgoščene informacije iz tega ločenega izkaza.

11A Če podjetje predstavi postavke poslovnega izida v ločenem izkazu, kot je opisano v 10.A členu MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), predstavi v tem izkazu osnovni in popravljeni čisti dobiček na delnico.

20 Medletna poročila morajo vključevati medletne računovodske izkaze (zgoščene ali popolne) za naslednja obdobja:

...

(b) izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa za tekoče medletno obdobje in kumulativno za tekoče poslovno leto do danega datuma ter primerjalne izkaze poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa za primerljiva medletna obdobja (za tekoče in za poslovno leto do danega datuma) prejšnjega poslovnega leta. Kot dovoljujejo MRS 1 (kot je bil spremenjen leta 2011), se lahko v medletnem poročilu za vsako obdobje predstavi izkaz ali izkazi poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa.

51 *S Predstavitvijo postavk drugega vseobsegajočega donosa* (spremembe MRS 1), ki je bila izdana junija 2011, so se spremenili 8., 8.A, 11.A in 20. člen. Podjetje mora uporabljati navedene spremembe, kadar uporablja MRS 1, kot je bil spremenjen junija 2011.

MEDNARODNI RAČUNOVODSKI STANDARD 19

Zasluzki zaposlencev

CILJ

1 Cilj tega standarda je predpisati obračunavanje in razkrivanje zaslužkov zaposlencev. Ta standard zahteva, da podjetje pripozna:

(a) obveznost, ko zaposlenec opravi delo v zameno za zaslužke, ki mu bodo plačani v prihodnosti, ter

(b) odhodek, ko podjetje izrabi gospodarsko korist, izhajajočo iz dela, ki ga zaposlenec opravi v zameno za zaslužke, ki mu pripadajo.

PODROČJE UPORABE

2 Ta standard mora zaposlovalec uporabljati pri obračunavanju vseh zaslužkov zaposlencev, razen tistih, za katere velja MSRP 2 *Plačilo na podlagi delnic*.

3 Ta standard ne obravnava poročanja programov o zaslužkih zaposlencev (glej MRS 26 *Obračunavanje in poročanje pokojninskih programov*).

4 Zasluzki zaposlencev, za katere velja ta standard, vključujejo tiste v okviru:

(a) formalnih programov ali drugih formalnih sporazumov podjetja s posameznimi zaposlenci, skupinami zaposlencev ali njihovimi predstavniki,

(b) pravnih zahtev ali panožnih dogovorov, po katerih morajo podjetja dajati prispevke državnim, območnim, panožnim ali drugim programom več zaposlovalcev, ali

- (c) tistih neformalnih postopkov, ki privedejo do posredne obveze. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zasluzke zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovemu razmerju z zaposlenci.
- 5 Zasluzki zaposlencev so:
- (a) kratkoročni zasluzki zaposlencev, kot so spodaj navedeni, če se pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo:
- (i) plače s prispevki za socialno zavarovanje,
 - (ii) plačani letni in bolezenski dopusti,
 - (iii) udeležba v dobičku in premije, ter
 - (iv) nedenarni zasluzki (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev;
- (b) pozaposlitveni zasluzki, kot so na primer:
- (i) upokojitveni zasluzki (npr. pokojnine in enkratna plačila ob upokojitvi), ter
 - (ii) drugi pozaposlitveni zasluzki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba;
- (c) drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev, kot so na primer:
- (i) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust,
 - (ii) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje, ter
 - (iii) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti, ter
- (d) odpravnine.
- 6 Zasluzki zaposlencev so zasluzki, dani zaposlencem ali njihovim vzdrževanim družinskim članom ali upravičencem, ki se lahko poravnajo s plačili (ali s priskrbo blaga ali storitev) bodisi neposredno zaposlencem, njihovim zakoncem, otrokom ali drugim vzdrževanim družinskim članom bodisi drugim, na primer zavarovalnicam.
- 7 Zaposlenec lahko dela v podjetju polni ali krajši delovni čas, stalno, priložnostno ali občasno. Za namene tega standarda so z zaposlenci mišljeni tudi ravnatelji in drugo poslovodno osebje.

OPREDELITVE POJMOV

- 8 V tem standardu so uporabljeni naslednji izrazi, katerih pomeni so natančno določeni:

Opredelitev zasluzkov zaposlencev

Zasluzki zaposlencev so vse oblike nadomestil, ki jih daje podjetje v zameno za službovanje zaposlencev ali za prenehanje službovanja.

Kratkoročni zasluzki zaposlencev so zasluzki zaposlencev (razen odpravnine), za katere se pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo.

Pozaposlitveni zasluzki so zasluzki zaposlencev (brez odpravnin in kratkoročnih zasluzkov zaposlencev), ki jih je treba plačati po prenehanju službovanja.

Drugi dolgoročni zasluzki zaposlencev so vsi zasluzki zaposlencev, razen kratkoročnih zasluzkov zaposlencev, pozaposlitvenih zasluzkov in odpravnin.

Odpravnine so zasluzki zaposlencev, ki se zagotovijo v zameno za prenehanje službovanja zaposlenca bodisi:

- (a) zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlencev pred normalnim datumom upokojitve, ali
- (b) zaradi odločitve zaposlencev, da sprejmejo ponudbo za odpravnino v zameno za prenehanje službovanja.

Opredelitve, ki se nanašajo na razvrstitev programov

Programi pozaposlitvenih zaslužkov so formalni ali neformalni načrti, po katerih podjetje zagotavlja zasluzke po službovanju enemu ali več zaposlencem.

Programi z določenimi prispevki so programi pozaposlitvenih zaslužkov, po katerih plačuje podjetje stalne prispevke v posebno enoto (sklad) in nima nobene pravne ali posredne obveze plačevati nadaljnje prispevke, če sklad nima dovolj sredstev, da bi zaposlencem izplačal vse zasluzke, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in prejšnjih obdobjih.

Programi z določenimi zasluzki so programi pozaposlitvenih zaslužkov razen programov z določenimi prispevki.

Programi več zaposlovalcev so programi z določenimi prispevki (razen državnih programov) ali programi z določenimi zasluzki (razen državnih programov), ki:

- (a) združujejo sredstva, ki so jih prispevala različna podjetja in niso skupaj obvladovana, ter
- (b) uporabljajo taka sredstva, da dajejo zasluzke zaposlencem več kot enega samega podjetja, tako da so njihovi prispevki in raven zaslužkov določeni ne glede na to, kakšno je podjetje, ki zaposluje zaposlene.

Opredelitve, ki se nanašajo na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka)

Čista obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) je primanjkljaj ali presežek, prilagojen za učinke omejitve čistega sredstva določenega zasluzka na zgornjo mejo sredstva.

Primanjkljaj ali presežek je:

- (a) sedanja vrednost obveze za določene zasluzke minus
- (b) poštena vrednost morebitnih sredstev programa.

Zgornja meja sredstva je sedanja vrednost vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti.

Sedanja vrednost obveze za določene zasluzke je sedanja vrednost pričakovanih prihodnjih plačil, potrebnih za poravnavo obvez, ki izhajajo iz službovanja zaposlencev v tekočem in prejšnjih obdobjih, brez zmanjšanja za kakršnakoli sredstva programa.

Sredstva programa obsegajo:

- (a) sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zasluzke zaposlencev, ter
- (b) kvalificirane zavarovalniške police.

Sredstva, ki jih ima sklad za dolgoročne zasluzke zaposlencev, so sredstva (razen neprenosljivih finančnih instrumentov, ki jih je izdalo poročajoče podjetje), ki:

- (a) jih ima pravna oseba (sklad), pravno ločena od poročajočega podjetja, ki obstaja samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, ter
- (b) so na razpolago za uporabo samo za plačevanje ali financiranje zaslužkov zaposlencev, niso pa na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in jih ni mogoče vrniti poročajočemu podjetju, razen:

(i) če preostala sredstva sklada zadostujejo za zadovoljevanje vseh zadevnih obvez za zaslužke zaposlencev, ki jih ima program ali poročajoče podjetje, ali

(ii) če se sredstva vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

Kvalificirana zavarovalna polica je zavarovalna polica (*), ki jo izda zavarovatelj, ki ni povezana stranka (kot je opredeljena v MRS 24 – *Razkritje povezanih strank*) poročajočega podjetja, če izdaja police:

(a) lahko služi samo za plačilo ali financiranje zaslužkov zaposlencev po programu z določenimi zaslužki ter

(b) ni na razpolago lastnim upnikom poročajočega podjetja (celo v primeru stečaja) in ne more biti plačana poročajočemu podjetju, razen:

(i) če so zneski odvečna sredstva, ki niso potrebna, da bi polica krila vse z njo povezane obveze za zaslužke zaposlencev, ali

(ii) če se zneski vrnejo poročajočemu podjetju kot povračilo zaslužkov, ki jih je že izplačalo zaposlencem.

Poštena vrednost je znesek, s katerim je mogoče zamenjati sredstvo oziroma poravnati obveznost med dobro obveščenima in voljnima strankama v preiščeni transakciji.

Opredelitve, ki se nanašajo na stroške določenih zaslužkov

Stroški službovanja obsegajo:

(a) *stroške sprotnega službovanja*, ki so povečanje sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke, ki izhajajo iz službovanja zaposlencev v tekočem obdobju,

(b) *stroške preteklega službovanja*, ki so sprememba sedanje vrednosti obvez za določene zaslužke za službovanje zaposlencev v prejšnjih obdobjih, ki izhaja iz popravka programa (uvedba, umik ali spremembe programa z določenimi zaslužki) ali omejitve (podjetje bistveno zmanjša število zaposlencev, ki so vključeni v program), ter

(c) morebitni dobički ali izgube ob poravnavi.

Čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka) so sprememba čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka), ki sčasoma nastane.

Ponovne meritve čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) obsegajo:

(a) aktuarske dobičke in izgube,

(b) donos sredstev programa, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka), ter

(c) vse spremembe učinka zgornje meje sredstva, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka).

Aktuarski dobički in izgube so spremembe sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke, ki izhajajo iz:

(a) izkustvene prilagoditve (učinkov razlik med prejšnjimi aktuarskimi predpostavkami in dejstvi), ter

(b) učinkov sprememb aktuarskih predpostavk.

Donos sredstev programa so obresti, dividende in drugi prihodki, pridobljeni iz sredstev programa, skupaj z realiziranimi in nerealiziranimi dobički ali izgubami v zvezi s sredstvi programa, zmanjšani za:

(a) vse stroške vodenja sredstev programa in

(b) vse davčne obveznosti samega programa, razen davka, ki je vključen v aktuarske predpostavke, uporabljene za merjenje sedanje vrednosti obveze za določene zaslužke.

(*) Kvalificirana zavarovalna polica ni nujno zavarovalna polica, kot je definirana v MSRP 4 *Zavarovalne pogodbe*.

Poravnava je transakcija, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zaslužkov po programu z določenimi zasluži, ki ni plačilo zaslužkov zaposlencem ali v imenu zaposlencev, ki je določeno z določbami programa in vključeno v aktuarske predpostavke.

KRATKOROČNI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV

- 9 Kratkoročni zasluži zaposlencev so na primer naslednji, če se pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposlenci opravljali zadevno delo:
- (a) plače s prispevki za socialno zavarovanje,
 - (b) plačani letni in bolezenski dopusti,
 - (c) udeležba v dobičku in premije, ter
 - (d) nedenarni zasluži (kot so zdravstvena oskrba, nastanitev, avtomobili in brezplačni ali pocenjeni proizvodi ali storitve) sedanjih zaposlencev.
- 10 Podjetju ni treba prerazvrstiti kratkoročnih zaslužkov zaposlencev, če se pričakovanja podjetja glede časa poravnave začasno spremenijo. Če pa se spremenijo značilnosti zaslužkov (kot je sprememba neakumuliranega zaslužka v akumulirani zaslužek) ali če sprememba pričakovanih glede časa poravnave ni začasna, podjetje preuči, ali zaslužek še ustreza opredelitvi kratkoročnih zaslužkov zaposlencev.

Pripoznavanje in merjenje

Vsi kratkoročni zasluži zaposlencev

- 11 Če zaposlenec v obračunskem obdobju služi pri podjetju, mora podjetje pripoznati nediskontirani znesek kratkoročnih zaslužkov, ki ga bo moralo po pričakovanju plačati zaposlencu v zameno za to službovanje:
- (a) kot obveznost (obračunane odhodke) po odštetu vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani znesek presega nediskontirani znesek zaslužkov, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstvo (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja;
 - (b) kot odhodek, razen če drug MSRP zahteva ali dovoljuje vštete zaslužkov v stroške sredstva (glejte na primer MRS 2 *Zaloge* in MRS 16 *Opređmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)*).
- 12 13., 16. in 19. člen pojasnjujejo, kako mora podjetje uporabljati 11. člen pri kratkoročnih zaslužkih zaposlencev v obliki plačane odsotnosti, udeležbe v dobičku in planov premij.

Kratkoročne plačane odsotnosti

- 13 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške kratkoročnih zaslužkov zaposlencev v obliki plačane odsotnosti iz 11. člena:
- (a) v primeru akumuliranih plačanih odsotnosti, ko zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačanih odsotnosti v prihodnosti;
 - (b) v primeru neakumuliranih plačanih odsotnosti, ko se odsotnosti pojavljajo.
- 14 Podjetje lahko zaposlencem plača za čas odsotnosti iz različnih razlogov, med drugim zaradi dopusta, bolezni in kratkotrajne nezmožnosti za delo, materinstva oziroma očetovstva, dela v poroti in vojaške službe. Pravica do plačane odsotnosti je dveh vrst:
- (a) akumulirana, ter
 - (b) neakumulirana.
- 15 Akumulirane plačane odsotnosti so tiste, ki jih je treba prenašati v naslednja obdobja in jih je mogoče tedaj uporabljati, če sprotne pravice niso v celoti izrabljene. Akumulirane plačane odsotnosti so lahko bodisi zajamčene

(z drugimi besedami, zaposlenci so upravičeni do denarnega plačila za neizrabljene pravice, ko zapustijo podjetje) ali nezajamčene (zaposlenci niso upravičeni do denarnega plačila za neizrabljeno pravico, ko zapustijo podjetje). Obveza nastane, ko zaposlenci opravijo delo, ki povečuje njihovo pravico do plačane odsotnosti v prihodnosti. Obveza obstaja in se pripozna, celo če plačana odsotnost ni zajamčena, čeprav možnost, da bodo zaposlenci zapustili podjetje, preden bodo uporabili nabrane nezajamčene pravice, vpliva na merjenje te obveze.

- 16 Podjetje mora meriti pričakovane stroške akumuliranih plačanih odsotnosti kot dodatni znesek, za katerega pričakuje, da ga bo plačalo zaradi neizrabljene pravice, ki se je nabrala do konca poročevalnega obdobja.
- 17 Metoda, opredeljena v prejšnjem členu, meri obvezo po znesku dodatnih plačil, za katera se pričakuje, da se bodo pojavila zgolj zaradi dejstva, da se nabirajo zaslužki. Pogosto podjetju ni treba delati podrobnih izračunov, da bi ocenilo, da ne obstajajo bistvene obveze za neizrabljene plačane odsotnosti. Na primer obveza za nadomestilo za čas bolniškega dopusta je verjetno bistvena, le če obstaja formalen ali neformalen dogovor, da je mogoče neizrabljen plačani bolniški dopust obravnavati kot plačani letni dopust.

Zgled, ki pojasnjuje 16. in 17. člen

Podjetje ima 100 zaposlencev, od katerih je vsak vsako leto upravičen do petih delovnih dni plačane odsotnosti zaradi bolezni. Neizrabljeni bolniški dopust posameznega leta je mogoče prenesti v naslednje koledarsko leto. Bolniški dopust se najprej izvzame iz pravic tekočega leta in nato iz prenesenega salda prejšnjega leta (LIFO). Dne 31. decembra 20X1 je povprečna neizrabljena pravica dva dneva na zaposlenca. Podjetje na podlagi preteklih izkušenj, za katere meni, da se bodo nadaljevale, pričakuje, da v letu 20X2 92 zaposlencev ne bo imelo več kot pet dni plačanega bolniškega dopusta in da bo povprečje za preostalih 8 zaposlencev šest dni in pol.

Podjetje pričakuje, da bo zaradi neizrabljenih pravic, ki so se nabrale do 31. decembra 20X1, plačalo dodatnih 12 dni bolezenskega dopusta (za vsakega od 8 zaposlencev poldrugi dan). Zato podjetje pripozna obveznost, enako obveznosti za 12 dni plačanega bolniškega dopusta.

- 18 Neakumulirane plačane odsotnosti se ne prenašajo v naslednje leto: zapadejo, če pravica v posameznem obdobju ni izrabljena v celoti, in zaposlenci niso upravičeni do denarnih plačil za neizrabljene pravice, če zapustijo podjetje. Tako je na splošno pri boleznini (kolikor neizrabljena pravica iz preteklosti ne povečuje pravice v prihodnosti), materinskem oziroma očetovskem dopustu in plačanih odsotnostih zaradi sodelovanja v poroti ali vojaške službe. Podjetje ne pripozna nobene obveznosti ali odhodka pred časom odsotnosti, ker zaposlenčevu službovanje ne povečuje zneska zaslužka.

Udeležba v dobičku in plani premij

- 19 Podjetje mora pripoznati pričakovane stroške udeležb v dobičku in plačil premij po 11. členu, kadar in zgolj kadar:

(a) ima sedanjo pravno ali posredno obvezo za takšna plačila zaradi preteklih dogodkov, ter

(b) lahko obvezo zanesljivo oceni.

Sedanja obveza obstaja, kadar in zgolj kadar podjetje nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača.

- 20 Po nekaterih programih delitve dobička dobivajo zaposlenci deleže v dobičku le, če ostanejo v podjetju določeno obdobje. Takšni programi ustvarjajo posredno obvezo, ker zaposlenci opravljajo delo, ki povečuje znesek, ki ga je treba plačati, če ostanejo zaposleni do konca določenega obdobja. Merjenje takšnih posrednih obvez nakazuje možnost, da nekateri zaposlenci zapustijo podjetje, ne da bi dobili svoje deleže v dobičku.

Zgled, ki pojasnjuje 20. člen

Program delitve dobička zahteva, da podjetje plača določen del svojega letnega dobička zaposlencem, ki službujejo vse leto. Če noben zaposlenec ne zapusti podjetja med letom, znaša celotno plačilo deležev v letnem dobičku 3 % dobička. Podjetje ocenjuje, da bo fluktuacija osebja zmanjšala plačilo na 2,5 % dobička.

Podjetje pripozna obveznost in odhodek v velikosti 2,5 % dobička.

- 21 Podjetje lahko nima nobene pravne obveze plačati premijo. Kljub temu imajo nekatera podjetja navado plačevati premije. V takšnih primerih ima podjetje posredno obvezo, ker nima nobene druge stvarne možnosti, kot da plača premijo. Merjenje posredne obveze nakazuje možnost, da nekateri zaposleni zapustijo podjetje, ne da bi dobili premijo.
- 22 Podjetje lahko zanesljivo oceni svoje pravne ali posredne obveze v zvezi s planom delitve dobička ali premij, kadar in zgolj kadar:
 - (a) formalne določbe programa vsebujejo formulo za določitev zneska zaslužka,
 - (b) podjetje določa zneske, ki jih je treba plačati, preden so računovodski izkazi odobreni za objavo, ali
 - (c) pretekli postopki jasno dokazujejo znesek posredne obveze podjetja.
- 23 Obveza na podlagi plana delitve dobička in premij izhaja iz službovanja zaposlenecv in ne iz transakcije z lastniki podjetja. Zato podjetje pripozna zneske po planih delitve dobička in premij kot odhodke in ne kot del dobička.
- 24 Če se ne pričakuje, da bodo udeležbe v dobičku in plačila premije v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo, so takšna plačila drugi dolgoročni zaslužki zaposlenecv (glejte 153.–158. člen).

Razkritje

- 25 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij kratkoročnih zaslužkov zaposlenecv, lahko drugi MSRP to zahtevajo. Na primer MRS 24 zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovnodnega osebja. MRS 1 *Predstavljanje računovodskih izkazov* zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlenecv.

POZAPOSLITVENI ZASLUŽKI: RAZLIKA MED PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI IN PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

- 26 Pozaposlitveni zaslužki so na primer:
 - (a) upokojitveni zaslužki (npr. pokojnine in enkratna plačila ob upokojitvi) ter
 - (b) drugi pozaposlitveni zaslužki, kot sta pozaposlitveno življenjsko zavarovanje in pozaposlitvena zdravstvena oskrba.
- Ureditve, s katerimi podjetje daje pozaposlitvene zaslužke, so programi pozaposlitvenih zaslužkov. Podjetje uporablja ta standard pri vseh takšnih ureditvah, ne glede na to, ali vključujejo ustanovitev posebne enote, ki bo prejemala prispevke in plačevala zaslužke, ali ne.
- 27 Programi pozaposlitvenih zaslužkov so razvrščeni bodisi kot programi z določenimi prispevki bodisi kot programi z določenimi zaslužki, odvisno od gospodarske vsebine programa, ki izhaja iz njegovih temeljnih določb.
 - 28 Pri programih z določenimi prispevki je pravna ali posredna obveza podjetja omejena na znesek, ki ga je podjetje voljno prispevati v sklad. Tako je znesek zaslužkov, ki jih dobi zaposlenec, opredeljen z zneskom prispevkov, ki jih je plačalo podjetje (in morda tudi zaposlenec) v program pozaposlitvenih zaslužkov ali zavarovalnici, skupaj z donosi naložb, ki izhajajo iz prispevkov. Zato aktuarsko tveganje (da bodo zaslužki manjši od pričakovanih) in naložbeno tveganje (da naložena sredstva ne bodo zadostovala za pričakovane zaslužke) v bistvu bremeni zaposlenca.

- 29 Obveza podjetja ni omejena na znesek, ki ga je voljno prispevati v sklad, na primer kadar ima podjetje pravno ali posredno obvezo na podlagi:

- (a) formule iz programa zaslužkov, ki ni povezana zgolj z zneskom prispevkov in zahteva, da podjetje zagotovi nadaljnje prispevke, če ni dovolj sredstev za zasluzke v formuli iz programa zaslužkov,
 - (b) jamstva - bodisi posrednega, prek programa, bodisi neposrednega - za določen donos na prispevke, ali
 - (c) tistih neformalnih postopkov, ki privedejo do posredne obveze. Na primer posredna obveza se lahko poveča, če so se v podjetju v preteklosti povečevali zasluzki prejšnjih zaposlencev, da bi dohajali inflacijo, celo kjer ni pravne obveze za tako ravnanje.
- 30 Pri programih z določenimi zasluzki:
- (a) mora podjetje dajati dogovorjene zasluzke sedanjim in prejšnjim zaposlencem, ter
 - (b) aktuarsko tveganje (da bodo zasluzki večji od pričakovanih) in naložbeno tveganje pa v bistvu bremenita podjetje. Če so aktuarske ali naložbene izkušnje slabše, kot je bilo pričakovano, se lahko obveza podjetja poveča.
- 31 V 32.–49. členu je pojasnjena razlika med programi z določenimi prispevki in programi z določenimi zasluzki v okviru programov več zaposlovalcev, programov z določenimi zasluzki, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem, državnih programov in zavarovanih zaslužkov.

Programi več zaposlovalcev

- 32 Podjetje mora označiti program več zaposlovalcev kot program z določenimi prispevki ali kot program z določenimi zasluzki glede na njegove določbe (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).
- 33 Če je podjetje je udeleženo v programu z določenimi zasluzki več zaposlovalcev in se ne uporablja 34. člen, mora:
- (a) obračunati svoj sorazmerni delež obvez za določene zasluzke, sredstev programa in stroškov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zasluzki, ter
 - (b) razkriti informacije, ki jih zahtevajo 135. – 148. člen (razen 148.(d) člena.
- 34 Če pri programu več zaposlovalcev z določenimi zasluzki, ni na razpolago dovolj informacij za obračunavanja določenih zaslužkov, mora podjetje:
- (a) obravnavati program po 51. in 52. členu, kot da bi bil program z določenimi prispevki; ter
 - (b) razkriti informacije, ki jih zahteva 148. člen.
- 35 Program več zaposlovalcev z določenimi zasluzki je na primer:
- (a) sproti financiran program: prispevki so na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za potrebne zasluzke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zasluzki, zasluženi v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov, ter
 - (b) program, pri katerem so zasluzki zaposlencev določeni z dolžino njihovega službovanja, udeležena podjetja pa nimajo stvarnih možnosti, da bi se umaknila iz programa, ne da bi plačala prispevke za zasluzke, ki so jih zaposleni zaslužili do datuma umika. Tak program povzroča podjetju aktuarsko tveganje: če je dokončni strošek zaslužkov, že zaslužen ob koncu poročevalnega obdobja, večji od pričakovanega, mora podjetje bodisi povečati svoje prispevke bodisi prepričati zaposlence, da sprejmejo zmanjšanje zaslužkov. Zato je takšen program program z določenimi zasluzki.
- 36 Če je na razpolago dovolj informacij o programu več zaposlovalcev z določenimi zasluzki, obračuna podjetje svoj sorazmerni delež obveze za določene zasluzke, sredstev programa in stroškov pozaposlitvenih zaslužkov, ki so povezani s programom, na enak način kot pri vsakem drugem programu z določenimi zasluzki. V nekaterih primerih pa podjetje morda ne more ugotoviti svojega deleža v finančnem stanju in dosežkih programa dovolj zanesljivo za namene obračuna. To se lahko zgodi, če

(a) program izpostavlja udeležena podjetja aktuarskemu tveganju, ki je povezano s trenutnimi in nekdanjimi zaposleni drugih podjetij, zato ni dosledne in zanesljive podlage za razporejanje obvez, sredstev programa in stroškov na posamezna podjetja, ki sodelujejo v programu, ali

(b) podjetje nima dostopa do dovolj informacij o programu, ki zadostujejo zahtevam tega standarda.

V takšnih primerih podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki, in razkriva dodatne informacije, kot zahteva 148. člen.

- 37 Med programi več zaposlovalcev in njihovimi udeleženci lahko obstaja pogodbeni dogovor, ki določa, kako se bo presežek v programu razdelil udeležencem (ali financiral primanjkljaj). Udeleženec v programu več zaposlovalcev s takšnim sporazumom, ki program obračunava kot program z določenimi prispevki v skladu s 34. členom, pripozna sredstvo ali obveznost, ki izhaja iz pogodbenega sporazuma in iz njega izhajajoč prihodek ali odhodek v poslovnem izidu.

Zgled, ki pojasnjuje 37. člen (*)

Podjetje je udeleženo v programu z določenimi zasluži več zaposlovalcev, ki ne pripravljajo vrednotenja programa na podlagi MRS 19. Zato program obračunava, kot da bi bil program z določenimi prispevki. Vrednotenje financiranja, ki ni po MRS 19, kaže, da je v programu primanjkljaj v znesku 100 milijonov DE*. Program je s pogodbo z udeleženi zaposlovalci dogovoril roke prispevkov, ki bodo v naslednjih petih letih odpravili primanjkljaj. Celotni prispevki podjetja po pogodbi so 8 milijonov DE.

Podjetje pripozna obveznost za prispevke, prilagojene časovni vrednosti denarja, in enak odhodek v poslovnem izidu.

- 38 Programi več zaposlovalcev se razlikujejo od programov s skupinskim upravljanjem. Program s skupinskim upravljanjem je zgolj agregacija posameznih programov zaposlovalcev, združenih, da lahko udeleženi zaposlovalci združujejo svoja sredstva za naložbene namene ter zmanjšujejo stroške upravljanja naložb in pisarniškega poslovanja, terjatve različnih zaposlovalcev pa so ločene glede na izključne koristi njihovih lastnih zaposlenec. Programi s skupinskim upravljanjem ne povzročajo posebnih računovodskih težav, ker so informacije na razpolago sproti in jih je mogoče obravnavati na enak način kot pri vsakem drugem posamičnem programu zaposlovalca ter ker takšni programi ne izpostavljajo udeleženi podjetij aktuarskim tveganjem, povezanim s trenutnimi in nekdanjimi zaposleni drugih podjetij. Opredelitve pojmov v tem standardu zahtevajo, da podjetje označi program s skupinskim upravljanjem kot program z določenimi prispevki ali program z določenimi zasluži v skladu z določbami programa (upoštevaje vsako posredno obvezo, ki presega formalne določbe).
- 39 Podjetje mora pri določanju časa pripoznanja in načina merjenja obveznosti, ki se nanaša na prenehanje programa več zaposlovalcev z določenimi zasluži ali na umik podjetja iz programa z določenimi zasluži, uporabljati MRS 37 *Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva*.

Programi z določenimi zasluži, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem

- 40 Programi z določenimi zasluži, ki delijo tveganja med različnimi podjetji pod skupnim upravljanjem, na primer obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, niso programi več zaposlovalcev.
- 41 Podjetje, ki je udeleženo v takšnem programu, pridobi informacije o programu kot celoti, merjenem v skladu s tem standardom na podlagi predpostavk, ki se uporabljajo za program kot celoto. Če obstaja pogodbeni sporazum ali je določena usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov za program kot celoto, merjen v skladu s tem standardom posameznim skupinam podjetij, podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripozna tako zaračunani strošek čistih določenih zaslužkov. Če takšnega pogodbenega sporazuma ali usmeritve ni, se stroški čistih določenih zaslužkov pripoznajo v ločenih ali posameznih računovodskih izkazih skupine podjetij, ki je pravno pokroviteljski zaposlovalec za program. Druge skupine podjetij v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih pripoznajo strošek, ki je enak njihovemu prispevku, ki ga je treba plačati v tistem obdobju.

(*) V tem standardu so denarni zneski izraženi v „denarnih enotah“ (DE).

- 42 Udeležba v takšnem programu je transakcija med povezanimi strankami za vsako posamezno skupino podjetij. Zato podjetje v svojih ločenih ali posameznih računovodskih izkazih razkrije informacije, ki jih zahteva 149. člen.

Državni programi

- 43 Podjetje mora obravnavati državni program na enak način kot program več zaposlovalcev (glejte 32.–39. člen).
- 44 Državne programe določa zakonodaja, da bi zajemali vsa podjetja (ali vsa podjetja posamezne vrste, na primer neke panoge), in jih izvaja državna ali krajevna uprava ali kak drug organ (na primer neodvisna agencija, ustanovljena ravno s tem namenom), ki ga poročevalno podjetje ne obvladuje ali na katerega nima vpliva. Nekateri programi, ki jih določi podjetje, poskrbijo tako za obvezne zasluzke, ki nadomeščajo tiste, ki bi jih sicer dajal državni program, kot tudi za dodatne prostovoljne zasluzke. Takšni programi niso državni programi.
- 45 Državni programi so glede na obvezo podjetja, ki jo zajema program, označeni kot programi z določenimi zasluzki ali z določenimi prispevki. Mnogi državni programi se financirajo sproti: prispevki so na ravni, za katero se pričakuje, da bo zadostovala za potrebne zasluzke, ki zapadejo v plačilo v istem obdobju; prihodnji zasluzki, zasluzeni v tekočem obdobju, pa bodo plačani iz prihodnjih prispevkov. Kljub temu podjetje v večini državnih programov nima pravne ali posredne obveze plačati takšne prihodnje zasluzke: mora samo plačati prispevke, ko zapadejo v plačilo, in če preneha zaposlovati člane državnega programa, mu ni treba plačati zasluzkov, ki so jih zaslužili njegovi lastni zaposleni v prejšnjih letih. Zato so državni programi praviloma programi z določenimi prispevki. Če pa je državni program program z določenimi zasluzki, podjetje uporablja 32.–39. člen.

Zavarovani zasluzki

- 46 Podjetje lahko plača zavarovalne premije, da bi financiralo program zasluzkov po službovanju. Podjetje mora obravnavati takšen program kot program z določenimi prispevki, razen če bo imelo (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa) pravno ali posredno obvezo:

- (a) plačati zasluzke zaposlencem neposredno, ko zapadejo v plačilo, ali
- (b) plačati nadaljnje zneske, če zavarovalec ne plača zaposlencem vseh prihodnjih zasluzkov, ki se nanašajo na njihovo službovanje v tekočem in v preteklih obdobjih.

Če podjetje obdrži takšno pravno ali posredno obvezo, mora obravnavati program kot program z določenimi zasluzki.

- 47 Zasluzki, ki so zavarovani z zavarovalno polico, nimajo nujno neposredne ali samodejne povezave z obvezo podjetja za zasluzke zaposlencev. Pri programih pozaposlitvenih zasluzkov, ki vključujejo zavarovalne police, se obračunavanje in financiranje razlikujeta enako kot pri drugih financiranih programih.

- 48 Če podjetje financira pozaposlitvene zasluzke s prispevanjem k zavarovalni polici, po kateri (bodisi neposredno bodisi posredno, prek programa, prek mehanizma za vzpostavljanje prihodnjih premij ali prek razmerja povezane stranke z izdajateljem) obdrži pravno ali posredno obvezo, plačilo premij ne znaša toliko kot določeni prispevki. Iz tega sledi, da podjetje:

- (a) obračuna kvalificirano zavarovalno polico kot sredstvo programa (glejte 8. člen), ter
- (b) pripoznava druge zavarovalne police kot pravice do povračila (če police zadoščajo merilom iz 116. člena).

- 49 Če je zavarovalna polica na ime posameznega udeleženca programa ali skupine udeležencev programa in podjetje nima nobene pravne ali posredne obveze pokrivati kakršnokoli izgubo po polici, mu ni treba plačati zasluzkov zaposlencem in jih mora plačati zavarovalec sam. Plačevanje stalnih premij po takšnih pogodbah je v bistvu bolj

poravnavanje zaposlovalčeve obveze za zasluzke kot naložba, ki izpolnjuje obvezo. Iz tega sledi, da podjetje nima več sredstva oziroma obveznosti. Zato obravnava takšna plačila kot prispevke v program z določenimi prispevki.

POZAPOSLOTVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI PRISPEVKI

- 50 Obravnavanje programov z določenimi prispevki je časovno enakomerno, ker so obveze poročajočih podjetij za vsako obdobje določene z zneski, ki jih je treba prispevati za tisto obdobje. Zaradi tega niso potrebne nobene aktuarske predpostavke za merjenje obvez ali odhodkov in tudi ne možnosti za kak aktuarski dobiček ali izgubo. Poleg tega se obveze merijo brez diskontiranja, razen če se ne pričakuje, da bodo v celoti poravnane v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo.

Pripoznavanje in merjenje

- 51 Ko zaposlenec v kakem obdobju službuje pri podjetju, mora podjetje v zameno za to službovanje pripoznati obveznost za prispevke v program z določenimi prispevki:
- (a) kot obveznost (obračunane odhodke) po odštetju vseh že plačanih prispevkov. Če že plačani prispevki presegajo prispevke za službovanje pred koncem poročevalnega obdobja, mora podjetje pripoznati ta presežek kot sredstva (odložene odhodke), kolikor bo vnaprejšnje plačilo privedlo na primer do zmanjšanja plačila v prihodnosti ali do povračila denarja.
 - (b) kot odhodek, razen če drug MSRP zahteva ali dovoljuje vštetje prispevkov v stroške sredstva (glejte na primer MRS 2 in MRS 16).
- 52 Če se ne pričakuje, da bodo prispevki v program z določenimi prispevki v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposleni opravili ustrezno delo, jih je treba diskontirati z uporabo diskontne mere, določene v 83. členu.

Razkritje

- 53 Podjetje mora razkriti pripoznani znesek kot odhodek za programe z določenimi prispevki.
- 54 Na zahtevo MRS 24 razkriva podjetje informacije o prispevkih v programe z določenimi prispevki za ključno poslovodno osebje.

POZAPOSLOTVENI ZASLUŽKI: PROGRAMI Z DOLOČENIMI ZASLUŽKI

- 55 Obravnavanje programov z določenimi zasluzki je zapleteno, ker so potrebne aktuarske predpostavke za merjenje obvez in odhodkov ter obstaja možnost aktuarskih dobičkov in izgub. Poleg tega se obveze merijo z diskontiranjem, ker se lahko poravnajo več let po koncu obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo.

Pripoznavanje in merjenje

- 56 Programi z določenimi zasluzki so lahko brez financiranja ali pa se v celoti ali delno financirajo s prispevki podjetja in včasih njegovih zaposlencev v podjetje ali sklad; tako podjetje oziroma sklad je pravno ločeno od poročajočega podjetja in iz nje(ga) se plačujejo zasluzki zaposlencem. Plačilo zasluzkov iz sklada je ob zapadlosti odvisno ne samo od finančnega stanja in naložbenih dosežkov sklada, temveč tudi od sposobnosti in voljnosti podjetja, da uspešno premaga primanjkljaj sredstev sklada. Tako podjetje v bistvu zavaruje aktuarska in naložbena tveganja, ki so povezana s programom. Zaradi tega odhodki, pripoznani pri programu z določenimi zasluzki, niso nujno znesek prispevkov, ki zapadejo v plačilo v obdobju.
- 57 Obravnavanje programa z določenimi zasluzki v podjetju obsega naslednje stopnje:

- (a) določitev primanjkljaja ali presežka. To vključuje:

- (i) uporabo aktuarskih metod, metode predvidene pomembnosti enot za izdelavo zanesljive ocene končnih stroškov zasluzkov, ki so jih zaposleni dobili v zameno za svoje službovanje v tekočem in preteklih obdobjih (glejte 67.–69. člen). V ta namen mora podjetje določiti, koliko zasluzkov je mogoče pripisati tekočemu in preteklim obdobjem (glejte 70.–74. člen), ter oceniti (aktuarsko predpostaviti) demografske

spremenljivke (na primer fluktuacijo in umrljivost zaposlencev) in finančne spremenljivke (na primer prihodnja povečanja plač in zdravstvenih stroškov), ki bodo vplivale na stroške zaslužkov (glejte 75.–98. člen);

- (ii) diskontiranje zaslužkov za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zasluge in stroške sprotnega službovanja (glejte 67.–69. in 83.–86. člen);
 - (iii) odštete poštene vrednosti vseh sredstev programa (glejte 113.–115. člen) od sedanje vrednosti obvez za določene zasluge;
- (b) določitev zneska čiste obveznosti za določene zasluge (sredstva določenega zasluga) kot znesek primanjkljaja ali presežka, določenega v (a) in prilagojenega za morebitne učinke omejitve čistega sredstva določenega zasluga na zgornjo mejo sredstva (glejte 64. člen);
- (c) določitev zneskov, ki se pripoznajo v poslovnem izidu:
- (i) stroškov sprotnega službovanja (glejte 70.–74. člen),
 - (ii) vseh stroškov preteklega službovanja in dobičkov ali izgub pri poravnavi (glejte 99.–112. člen),
 - (iii) čistih obresti na čisto obveznost za določene zasluge (sredstvo določenega zasluga) (glejte 123.–126. člen),
- (d) določitev ponovnih meritev čiste obveznosti za določene zasluge (sredstva določenega zasluga), ki jih je treba pripoznati v drugem vseobsegajočem donosu, obsega:
- (i) aktuarske dobičke in izgube (glejte 128. in 129. člen),
 - (ii) donos sredstev programa, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluge (sredstvo določenega zasluga) (glejte 130. člen), ter
 - (iii) vse spremembe učinka zgornje meje sredstva (glejte 64. člen), razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluge (sredstvo določenega zasluga).

Kadar ima podjetje več kot en program z določenimi zaslugi, uporablja te postopke za vsak bistven program posebej.

- 58 Podjetje mora ugotoviti znesek čiste obveznosti za določene zasluge (sredstva določenega zasluga) dovolj pravilno, da se pripoznani zneski v računovodskih izkazih ne razlikujejo bistveno od zneskov, ki bi bili ugotovljeni ob koncu poročevalnega obdobja.
- 59 Ta standard spodbuja, vendar ne zahteva, da podjetje pritegne k merjenju vseh bistvenih obvez za pozaposlitvene zasluge usposobljenega aktuarja. Iz praktičnih razlogov lahko podjetje zahteva, da usposobljen aktuar podrobno ovrednoti obveze pred koncem poročevalnega obdobja. Kljub temu je treba izide takšnega vrednotenja uskladiti z vsemi bistvenimi transakcijami in drugimi bistvenimi spremembami, ki se pojavijo v danih okoliščinah (tudi s spremembami tržnih cen in obrestnih mer) do konca poročevalnega obdobja.
- 60 V nekaterih primerih lahko ocene, povprečja in poenostavitve pri izračunavanju dajo zanesljive približke podrobnih izračunov, ki so pojasnjeni v tem standardu.

Obračunavanje posrednih obvez

- 61 Podjetje mora obračunavati ne samo svoje pravne obveze na podlagi formalnih določb programa z določenimi zaslugi, temveč tudi posredne obveze, ki izhajajo iz njegovih neformalnih postopkov. Neformalni postopki povzročajo nastanek posrednih obvez, kadar podjetje nima nobene stvarne druge možnosti kot plačati zasluge zaposlencem. Zgled posredne obveze je, če sprememba neformalnih postopkov podjetja povzroči nesprejemljivo škodo njegovemu razmerju z zaposlenci.

- 62 Formalne določbe programa z določenimi zasluzki lahko dovoljujejo podjetju omejiti obveze po programu. Kljub temu pa podjetje navadno težko omeji obveze po programu (brez plačila), če naj obdrži zaposlene. Zato ob odsotnosti nasprotnih dokazov obračunavanje pozaposlitvenih zasluzkov predpostavlja, da bo podjetje, ki trenutno objublja takšne zasluzke, tako ravnalo tudi v preostali delovni dobi zaposlenecv.

Izkaz finančnega položaja

- 63 Podjetje mora pripoznati čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) v izkazu finančnega položaja.
- 64 Če ima podjetje v programu z določenimi zasluzki presežek, mora čisto sredstvo določenega zasluzka izmeriti z manjšo izmed teh vrednosti:
- (a) presežkom v programu z določenimi zasluzki, ter
 - (b) zgornjo mejo sredstva, ki se ugotovi z uporabo diskontne mere, določeno v 83. členu.
- 65 Čisto sredstvo določenega zasluzka se lahko pojavi, če je bil program z določenimi zasluzki preveč financiran ali če so se pojavili aktuarski dobički. Podjetje v takšnih primerih pripozna čisto sredstvo določenega zasluzka, ker:
- (a) obvladuje sposobnost uporabljati presežek in z njim ustvarjati prihodnje koristi,
 - (b) je takšno obvladovanje posledica preteklih dogodkov (prispevkov, ki jih je plačalo podjetje, in dela, ki so ga opravili zaposleni), ter
 - (c) so mu prihodnje gospodarske koristi na razpolago v obliki zmanjšanja prihodnjih prispevkov ali povračila denarja, bodisi neposredno njemu bodisi posredno drugemu programu, ki ima primanjkljaj. Zgornja meja sredstva je sedanja vrednost takšnih prihodnjih zasluzkov.

Pripoznavanje in merjenje: sedanja vrednost obvez za določene zasluzke in stroškov sprotnega službovanja

- 66 Na končne stroške programa z določenimi zasluzki lahko vpliva mnogo spremenljivk, kot so končne plače, fluktuacija in umrljivost zaposlenecv, prispevki zaposlenecv in trendi zdravstvenih stroškov. Končni stroški programa so negotovi in takšna negotovost utegne trajati precej časa. Da bi izmerili sedanjo vrednost obvez za pozaposlitvene zasluzke in z njimi povezane stroške sprotnega službovanja, je treba:
- (a) uporabiti metodo aktuarskega vrednotenja (glejte 67.–69. člen),
 - (b) pripisati zasluzke obdobjem službovanja (glejte 70.–74. člen), ter
 - (c) izdelati aktuarske predpostavke (glejte 75.–98. člen).

Aktuarska metoda ocenjevanja vrednosti

- 67 Podjetje mora pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zasluzke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja uporabljati metodo predvidene pomembnosti enot in, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja.
- 68 Metoda predvidene pomembnosti enot (včasih znana kot metoda obračunavanja zasluzkov sorazmerno z opravljenim delom ali kot metoda zasluzkov na leta službovanja) obravnava vsako obdobje službovanja kot takšno, ki povečuje dodatno enoto pravice do zasluzkov (glejte 70.–74. člen) in pri ugotavljanju končne obveze meri vsako enoto posebej (glejte 75.–98. člen).

Zgled, ki pojasnjuje 68. člen

Enkratni znesek zasluzka je treba plačati ob prenehanju službovanja in je enak 1 % končne plače za vsako leto službovanja. Plača v 1. letu je 10 000 DE in predpostavlja se, da se bo vsako leto povečala za 7 % (obrestne obresti). Uporabljena diskontna mera znaša 10 % letno. Preglednica kaže, kako se obveza gradi pri zaposlencu, za katerega se pričakuje, da bo zapustil podjetje na koncu 5. leta, ob predpostavki, da se aktuarske predpostavke ne spreminjajo. Zaradi poenostavitve ta zgled zanemara dodatne prilagoditve, potrebne za prikaz verjetnosti, da utegne zaposlenc zapustiti podjetje prej ali kasneje.

Leto	1	2	3	4	5
	DE	DE	DE	DE	DE
<i>Zasluzki, pripisani:</i>					
— prejšnjim letom	0	131	262	393	524
— tekočemu letu (1 % končne plače)	131	131	131	131	131
— tekočemu in prejšnjim letom	131	262	393	524	655
Začetna obveza	—	89	196	324	476
Obresti po 10 %	—	9	20	33	48
Stroški sprotnega službovanja	89	98	108	119	131
Končna obveza	89	196	324	476	655

Pojasnilo:

- 1 Začetna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih prejšnjim letom.
- 2 Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu letu.
- 3 Končna obveza je sedanja vrednost zaslužkov, pripisanih tekočemu in prejšnjim letom.

- 69 Podjetje diskontira celotno obvezo za pozaposlitvene zaslužke, celo če se pričakuje, da bo del obveze poravnán v dvanajstih mesecih po poročevalnem obdobju.

Pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja

- 70 Pri ugotavljanju sedanje vrednosti svojih obvez za določene zaslužke in z njimi povezanih stroškov sprotnega službovanja ter, kjer pride v poštev, stroškov preteklega službovanja mora podjetje pripisati zaslužke obdobjem službovanja na podlagi formule za zaslužke po programu. Če pa zaposlenčevo službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prvih letih, mora podjetje pripisovati zaslužke časovno enakomerno:
- (a) od datuma, ko je zaposlenčevo službovanje prvič privedlo do zaslužkov po programu (ne glede na to, ali so bili zaslužki odvisni od nadaljnega službovanja ali ne), do
 - (b) datuma, ko nadaljnje zaposlenčevo službovanje ne bo privedlo do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu, razen tistih iz nadaljnjih povečanj plače.

- 71 Metoda predvidene pomembnosti enot zahteva, da podjetje pripiše zaslužke tekočemu obdobju (da bi ugotovilo stroške sprotnega službovanja) ter tekočemu in preteklim obdobjem (da bi ugotovilo sedanjo vrednost obvez za določene zaslužke). Podjetje pripisuje zaslužke obdobjem, v katerih nastaja obveza dajati pozaposlitvene zaslužke. Ta obveza nastaja, ko zaposleni službujejo v zameno za pozaposlitvene zaslužke, ki jih bo podjetje po pričakovanju plačalo v prihodnjih poročevalnih obdobjih. Aktuarske metode omogočajo podjetju meriti takšne obveze dovolj zanesljivo, da se upraviči pripoznanje obveznosti.

Zgleda, ki pojasnjujeta 71. člen

- 1 Program z določenimi zaslužki dá zaslužek v enkratnem znesku 100 DE, plačljiv po upokojitvi, za vsako leto službovanja.

Zaslužek 100 DE se pripiše vsakemu letu. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost 100 DE. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost 100 DE, pomnožena s številom let službovanja do konca poročevalnega obdobja.

Če je zaslužek plačljiv takoj, ko zaposlenec zapusti podjetje, nakazujejo stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določeni zaslužek datum, ko se pričakuje, da bo zaposlenec zapustil podjetje. Tako so zaradi učinka diskontiranja manjši od zneska, ki bi se ugotovil, če bi zaposlenec zapustil podjetje ob koncu poročevalnega obdobja.

- 2 Program daje mesečno pokojnino 0,2 % od končne plače za vsako leto službovanja. Pokojnina se plačuje od starosti 65 let.

Zaslužek, enak sedanji vrednosti mesečne pokojnine 0,2 % ocenjene končne plače na datum pričakovane upokojitve, ki se bo izplačeval od pričakovanega datuma upokojitve do pričakovanega datuma smrti, se pripiše vsakemu letu službovanja. Stroški sprotnega službovanja so sedanja vrednost takšnega zaslužka. Sedanja vrednost obveze za določen zaslužek je sedanja vrednost mesečnih plačil za pokojnino v velikosti 0,2 % zadnje plače, pomnožene s številom let službovanja do konca poročevalnega obdobja. Stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze za določen zaslužek se diskontirajo, ker se plačevanje pokojnine prične pri starosti 65 let.

- 72 Službovanje zaposlenca povzroči obvezo po programu z določenimi zaslužki, celo če so zaslužki odvisni od službovanja v prihodnosti (z drugimi besedami, niso zajamčeni). Službovanje zaposlenca pred odmernim datumom povečuje posredno obvezo, ker je ob koncu vsakega zaporednega poročevalnega obdobja obseg prihodnjega službovanja, ki ga mora opraviti zaposlenec, preden je upravičen do zaslužka, manjši. Pri merjenju svoje obveze za določen zaslužek upošteva podjetje verjetnost, da nekateri zaposleni morda ne bodo zadovoljili kake odmerne zahteve. Podobno, čeprav se nekateri pozaposlitveni zaslužki, na primer pozaposlitvena zdravstvena oskrba, začno plačevati šele, ko se pojavi kak določen dogodek, potem ko zaposlenec ni več zaposlen, se obveza oblikuje, ko zaposlenec še službuje, kar daje pravico do zaslužka, če pride do omenjenega dogodka. Verjetnost, da se bo zgodil, vpliva na merjenje obveze, vendar ne določa, ali obveza obstaja.

Zgleda, ki pojasnjujeta 72. člen

- 1 Po programu se plača zaslužek 100 DE za vsako leto službovanja. Zaslužki se odmerjajo po desetih letih službovanja.

Zaslužek 100 DE se pripiše vsakemu letu. V vsakem od prvih desetih let stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze nakazujejo verjetnost, da zaposlenec morda ne bo dopolnil deset let službovanja.

- 2 Po programu se plača zaslužek 100 DE za vsako leto službovanja razen za službovanje pred starostjo 25 let. Zaslužki se podelijo takoj.

Službovanju pred starostjo 25 let se ne pripišejo nikakršni zaslužki, ker službovanje pred tem ne vodi do zaslužkov (pogojnih ali brezpogojnih). Zaslužek 100 DE se pripiše vsakemu naslednjemu letu.

- 73 Obveza se povečuje do datuma, ko nadaljnje službovanje zaposlenca privede do nebitvenih zneskov nadaljnjih zaslužkov. Zato se vsi zaslužki pripišejo obdobjem, ki se končajo pred tem datumom. Zaslužki se pripišejo posameznim obračunskim obdobjem na podlagi navodila za zaslužke po programu. Če pa službovanje zaposlenca v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih, pripisuje podjetje zaslužke časovno enakomerno do datuma, ko nadaljnje službovanje zaposlenca ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Tako je, ker službovanje zaposlenca v celotnem obdobju končno privede do zaslužka na omenjeni višji ravni.

Zgledi, ki pojasnjujejo 73. člen

- 1 Po programu se plača enkratni znesek 1 000 DE, ki se odmeri po desetih letih službovanja. Program ne daje nadaljnjih zaslužkov za nadaljnje službovanje.

Zaslužek 100 DE (1 000 DE deljeno z deset) se pripiše vsakemu od prvih desetih let.

Stroški sprotnega službovanja v vsakem od prvih desetih let nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dopolnil deset let službovanja. Naslednjim letom se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

- 2 Po programu se plača enkratni znesek pokojnine 2 000 DE vsem zaposlencem, ki so še zaposleni v starosti 55 let po dvajsetih letih službovanja ali v starosti 65 let ne glede na dolžino službovanja.

Pri zaposlencih, ki se vključijo v program pred starostjo 35 let, službovanje najprej privede do zaslužkov po programu za starost 35 let (zaposlenec lahko zapusti podjetje v starosti 30 let in se vrne v starosti 33 let, ne da bi to vplivalo na znesek ali trajanje zaslužkov). Takšni zaslužki so odvisni od nadaljnjega službovanja. Službovanje po starosti 55 let tudi ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnih zaposlencih podjetje pripiše zaslužek 100 DE (2 000 DE deljeno z 20) vsakemu letu od starosti 35 let do starosti 55 let.

Pri zaposlencih, ki se vključijo v program med 35 in 45 leti starosti, službovanje več kot dvajset let ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnih zaposlencih podjetje pripiše zaslužek 100 (2 000 deljeno z 20) vsakemu od prvih dvajsetih let.

Pri zaposlencu, ki se vključi v podjetje v program pri starosti 55 let, službovanje več kot deset let ne privede do kakega bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Pri takšnem zaposlencu podjetje pripiše zaslužek 200 DE (2 000 deljeno z 10) vsakemu od prvih desetih let.

Pri vseh zaposlencih stroški sprotnega službovanja in sedanja vrednost obveze nakazujejo verjetnost, da morda ne bodo dopolnili potrebne dobe službovanja.

- 3 Po programu pozaposlitvenega zdravstvenega varstva se povrne 40 odstotkov zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, če zaposlenec zapusti podjetje po več kot desetih in manj kot dvajsetih letih službovanja, in 50 odstotkov teh stroškov, če zaposlenec zapusti podjetje po dvajsetih ali več letih.

Po formuli za zaslužek po programu pripiše podjetje vsakemu od prvih desetih let 4 odstotke (40 odstotkov deljeno z deset) sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov in vsakemu od drugih desetih let 1 odstotek (10 odstotkov deljeno z deset). Stroški sprotnega službovanja v vsakem letu nakazujejo verjetnost, da morda zaposlenec ne bo dokončal potrebne dobe službovanja, da bi zaslužil del ali vse zaslužke. Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih letih, se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

- 4 Po programu pozaposlitvenega zdravstvenega varstva se povrne 10 odstotkov zdravstvenih stroškov zaposlenca po službovanju, če zaposlenec zapusti podjetje po več kot desetih in manj kot dvajsetih letih službovanja, in 50 odstotkov teh stroškov, če zaposlenec zapusti podjetje po dvajsetih ali več letih.

Službovanje v kasnejših letih privede do bistveno višje ravni zaslužkov kot v prejšnjih letih. Zato pri zaposlencih, pri katerih se pričakuje, da bodo zapustili podjetje po dvajsetih ali več letih, podjetje pripisuje zaslužke časovno enakomerno v skladu z 71. členom. Službovanje po dvajsetih letih ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov. Zato je zaslužek, pripisan vsakemu od prvih dvajsetih let, 2,5 odstotka (50 odstotkov deljeno z dvajset) sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov.

Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih do dvajsetih letih, je zaslužek, ki se pripiše v vsakem od prvih desetih let, 1 odstotek sedanje vrednosti pričakovanih zdravstvenih stroškov.

Pri takšnih zaposlencih se ne pripisujejo nikakršni zaslužki službovanju med koncem desetega leta in ocenjenim datumom zapustitve podjetja.

Pri zaposlencih, za katere se pričakuje, da bodo zapustili podjetje v desetih letih, se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

- 74 Če je znesek zaslužka v vsakem letu službovanja v stalnem razmerju s končno plačo, vpliva povečanje plač v prihodnosti na znesek, s katerim je treba poravnati obvezo za službovanje pred koncem poročevalnega obdobja, toda ne ustvarja dodatne obveze. Zato:

- (a) v skladu s 70.(b) členom povečanje plač ne privede do nadaljnjih zaslužkov, celo če so zneski zaslužkov odvisni od končne plače, ter
- (b) je znesek zaslužka, pripisan vsakemu obdobju, v stalnem razmerju s plačo, s katero je zaslužek povezan.

Zgled, ki pojasnjuje 74. člen

Zaposleni so upravičeni do zaslužkov v velikosti 3 odstotkov končne plače za vsako leto službovanja pred starostjo 55 let.

Zasluzek 3 odstotkov od ocenjene končne plače se pripíše vsakemu letu do starosti 55 let. To je datum, ko nadaljnje službovanje zaposlenca ne privede do bistvenega zneska nadaljnjih zaslužkov po programu. Službovanju po tej starosti se ne pripisujejo nikakršni zaslužki.

Aktuarske predpostavke

- 75 Aktuarske predpostavke morajo biti nepristranske in medsebojno primerljive.
- 76 Aktuarske predpostavke so najboljše ocene spremenljivk, ki v podjetju določajo končne stroške zagotavljanja pozaposlitvenih zaslužkov. Aktuarske predpostavke obsegajo:
- (a) demografske predpostavke o prihodnjih značilnostih sedanjih in prejšnjih zaposlenec (in njihovih vzdrževanih družinskih članov), ki so upravičeni do zaslužkov. Demografske predpostavke obravnavajo na primer:
- (i) umrljivost (glejte 81. in 82. člen),
 - (ii) stopnje fluktuacije zaposlenec, invalidnosti in zgodnjega upokojevanja,
 - (iii) delež članov programa z vzdrževanimi družinskimi člani, ki bodo upravičeni do zaslužkov,
 - (iv) delež članov programa, ki bodo izbrali vsako obliko možnosti plačila, ki je po programu na voljo, ter
 - (v) stopnje terjatev po programu zdravstvene oskrbe.
- (b) finančne predpostavke, ki obravnavajo na primer:
- (i) diskontno mero (glejte 83.–86. člen),
 - (ii) raven zaslužkov, razen stroška zaslužkov, ki jih morajo plačati zaposleni in prihodnjo raven plač (glejte 87.–95. člen),
 - (iii) v primeru zdravstvenih nadomestil prihodnje zdravstvene stroške, tudi stroške obravnavanja terjatev (tj. stroške, ki nastanejo pri obdelavi in reševanju terjatev, vključno s plačili pravnih storitev in cenilcev) (glejte 96.–98. člen), ter
 - (iv) davke, ki jih program plača na prispevke, ki se nanašajo na službovanje pred datumom poročanja ali na zaslužke, ki izhajajo iz tega službovanja.
- 77 Aktuarske predpostavke so nepristranske, če niso niti nepremišljene niti preveč previdne.
- 78 Aktuarske predpostavke so medsebojno primerljive, če odsevajo gospodarska razmerja med dejavniki, kot so inflacija, stopnje povečanja plač in diskontne mere. Na primer vse predpostavke, ki so odvisne od konkretne ravni inflacije (kot so predpostavke o obrestnih merah ter povečanju plač in drugih zaslužkov) v vsakem prihodnjem obdobju, predpostavljajo enako raven inflacije v njem.
- 79 Podjetje določa diskontno mero in druge finančne predpostavke v nominalnih (navedenih) izrazih, razen če so ocene v realnih (prilagojenih za inflacijo) izrazih zanesljivejše, na primer v hiperinflacijskem gospodarstvu (glejte MRS 29 *Računovodsko poročanje v hiperinflacijskih gospodarstvih*), ali kjer so zaslužki vezani na indeks in obstaja razvit trg na indekse vezanih obveznic v isti valuti in z enakimi plačilnimi roki.
- 80 Finančne predpostavke morajo temeljiti na tržnih pričakovanjih ob koncu poročevalnega obdobja za obdobje, v katerem je treba poravnati obveze.

Aktuarske predpostavke: umrljivost

- 81 Podjetje mora določiti predpostavke glede umrljivosti z upoštevanjem svoje najboljše ocene umrljivosti članov programa tako v času službovanja kot po njem.
- 82 Podjetje pri ocenjevanju končnih stroškov zaslužkov upošteva pričakovane spremembe umrljivosti, na primer tako, da standardne tabele umrljivosti spremeni z ocenami izboljšave umrljivosti.

Aktuarske predpostavke: diskontna mera

- 83 Stopnja, uporabljena pri diskontiranju obvez za pozaposlitvene zasluzke (financirane in nefinancirane), mora biti določena z upoštevanjem tržnih donosov visoko kakovostnih obveznic delniških družb ob koncu poročevalnega obdobja. V državah, kjer ni razvitega trga takšnih obveznic, je treba uporabiti tržni donos (ob koncu poročevalnega obdobja) državnih obveznic. Valuta in plačilni rok obveznic delniških družb ali države morata biti v skladu z valuto in ocenjenim plačilnim rokom obvez za pozaposlitvene zasluzke.
- 84 Aktuarska predpostavka, ki ima bistven vpliv, je diskontna mera. Diskontna mera odseva časovno vrednost denarja, vendar ne aktuarskega ali naložbenega tveganja. Poleg tega diskontna mera ne odseva za podjetje značilnega kreditnega tveganja, ki bremeni njegove upnike, pa tudi ne tveganja, da se prihodnje izkušnje lahko razlikujejo od aktuarskih predpostavk.
- 85 Diskontna mera odseva ocenjeni čas plačevanja zaslužkov. Navadno ga podjetje načrtuje z uporabo navadne tehtane povprečne diskontne mere, ki odseva ocenjeni čas in zneske plačil zaslužkov ter valuto, v kateri jih je treba plačati.
- 86 V nekaterih primerih ni razvitega trga obveznic z dovolj dolgo zapadlostjo v plačilo, ki bi se ujemala z ocenjeno zapadlostjo vseh plačil zaslužkov. V takšnih primerih uporablja podjetje sprotne tržne stopnje v ustreznem času za diskontiranje kratkoročnih plačil in ocenjuje diskontno mero pri daljših zapadlostih v plačilo z ekstrapoliranjem sprotnih tržnih stopenj vzdolž krivulje donosa. Ni verjetno, da bi bila celotna sedanja vrednost obvez za določene zasluzke posebno odvisna od diskontne mere, uporabljene pri tistem delu zaslužkov, ki je plačljiv po končni zapadlosti razpoložljivih obveznic delniških družb ali države.

Aktuarske predpostavke: plače, drugi zaslužki in zdravstveni stroški

- 87 Podjetje mora meriti obveze za določene zasluzke tako, da kažejo:
- (a) zasluzke po določbah programa (ali tiste, ki izhajajo iz kake posredne obveze, ki presega te določbe) ob koncu poročevalnega obdobja,
 - (b) ocenjeno povečanje prihodnjih plač, ki vpliva na zasluzke, ki jih je treba plačati,
 - (c) učinek morebitne omejitve na zaposlovalčev delež stroškov prihodnjih zaslužkov,
 - (d) prispevke zaposlencev ali tretjih oseb, ki zmanjšujejo končni strošek teh zaslužkov, ki ga ima podjetje, ter
 - (e) ocenjene prihodnje spremembe ravni vseh državnih povračil, ki vplivajo na zasluzke po programu z določenimi zasluzki, kadar in zgolj kadar:
 - (i) so takšne spremembe uzakonjene pred koncem poročevalnega obdobja, ali
 - (ii) podatki iz preteklosti ali drugi zanesljivi dokazi kažejo, da se bodo državna povračila spremenila na kak napovedljiv način, na primer v skladu s prihodnjimi spremembami splošne ravni cen ali splošne ravni plač.
- 88 Aktuarske predpostavke nakazujejo prihodnje spremembe zaslužkov, ki so določeni s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) ob koncu poročevalnega obdobja. To se dogaja na primer, če:

- (a) so se v podjetju v preteklosti povečali zaslužki, na primer zaradi ublažitve učinkovanja inflacije, in ni znakov, da se bo ta navada v prihodnosti spremenila,
- (b) podjetje je dolžno bodisi s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo, ki presega te določbe) bodisi z zakonodajo uporabiti presežek v programu v korist njegovih udeležencev (glejte 108.(c) člen), ali
- (c) zaslužki se spreminjajo glede na ciljne dosežke ali druga merila. Določbe programa lahko na primer navajajo, da bodo v primeru nezadostnih sredstev programa izplačani zmanjšani zaslužki ali zahteva dodatne prispevke zaposlenec. Merjenje obveze odraža najboljšo oceno učinka ciljnih dosežkov ali drugih meril.
- 89 Aktuarske predpostavke ne nakazujejo prihodnjih sprememb zaslužkov, ki niso določene s formalnimi določbami programa (ali s posredno obvezo) ob koncu poročevalnega obdobja. Posledice takih sprememb so:
- (a) stroški preteklega službovanja, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje pred spremembo, ter
- (b) stroški sprotnega službovanja za obdobja po spremembi, kolikor spreminjajo zaslužke za službovanje po spremembi.
- 90 Ocene povečanja prihodnjih plač upoštevajo inflacijo, starost, napredovanje in druge koristne dejavnike, na primer ponudbo in povpraševanje na trgu zaposlovanja.
- 91 Nekateri programi z določenimi zaslužki omejujejo prispevke, ki jih mora plačati podjetje. Končni strošek zaslužkov upošteva učinek omejitve prispevkov. Učinek omejitve prispevkov se določi glede na tisto spodaj navedeno obdobje, ki je krajše:
- (a) pričakovano dobo poslovanja podjetja ali
- (b) pričakovano trajanje programa.
- 92 Nekateri programi z določenimi zaslužki zahtevajo, da zaposleni ali tretje osebe prispevajo k stroškom programa. Prispevki zaposlenec zmanjšujejo strošek zaslužkov, ki ga ima podjetje. Podjetje preuči, ali prispevki tretjih oseb zmanjšujejo strošek zaslužkov, ki ga ima podjetje, ali pa so pravica do povračila, kot je opisana v 116. členu. Prispevki zaposlenec ali tretjih oseb so bodisi določeni s formalnimi določbami programa (ali izhajajo iz posredne obveze, ki presega te določbe) bodisi so določeni po preudarku. Prispevki zaposlenec ali tretjih oseb, določeni po preudarku, zmanjšujejo stroške službovanja ob vplačilu teh prispevkov v program.
- 93 Prispevki zaposlenec ali tretjih oseb, določeni s formalnimi določbami programa, bodisi zmanjšujejo stroške službovanja (če so povezani s službovanjem), bodisi zmanjšujejo ponovne meritve čiste obveznosti za določene zaslužke (sredstva določenega zaslužka) (npr. če so prispevki potrebni zaradi zmanjšanja primanjkljaja, ki je posledica izgub v zvezi s sredstvi programa ali aktuarskih izgub). Prispevki zaposlenec ali tretjih oseb v zvezi s službovanjem se pripišejo obdobjem službovanja kot negativni zaslužek v skladu s 70. členom (tj. čisti zaslužek se pripiše v skladu z navedenim členom).
- 94 Posledice sprememb prispevkov zaposlenec ali tretjih oseb v zvezi s službovanjem so:
- (a) stroški sprotnega in preteklega službovanja (če spremembe prispevkov zaposlenec niso določene s formalnimi določbami programa in ne izhajajo iz posredne obveze), ali
- (b) aktuarski dobički in izgube (če so spremembe prispevkov zaposlenec določene s formalnimi določbami programa ali izhajajo iz posredne obveze).
- 95 Nekateri pozaposlitveni zaslužki so povezani s spremenljivkami, kot je raven državnih pokojnin ali državne zdravstvene oskrbe. Merjenje takšnih zaslužkov odseva najboljšo oceno takšnih spremenljivk, zasnovanih na preteklih pojavih in drugih zanesljivih dokazih.
- 96 Predpostavke o stroških zdravstvene oskrbe morajo upoštevati ocenjene prihodnje spremembe stroškov zdravstvenih storitev, ki izhajajo tako iz inflacije kot iz posebnih sprememb zdravstvenih stroškov.

- 97 Merjenje zaslužkov za pozaposlitveno zdravstveno oskrbo zahteva predpostavke o ravni in pogostnosti prihodnjih terjatev in stroškov, ki ustrezajo takšnim terjatvam. Podjetje ocenjuje prihodnje zdravstvene stroške na podlagi preteklih podatkov o svojih lastnih izkušnjah, po potrebi dopoljenih s podatki iz preteklosti drugih podjetij, zavarovalnic, izvajalcev zdravstvenih storitev in drugih virov. Ocene prihodnjih zdravstvenih stroškov upoštevajo učinek tehnološkega napredka, sprememb uporabe zdravstvene oskrbe ali vzorcev opravljenih storitev in sprememb zdravstvenega stanja udeležencev programa.
- 98 Raven in pogostnost terjatev sta zlasti odvisni od starosti, zdravstvenega stanja in spola zaposlencev (in njihovih vzdrževanih družinskih članov), lahko pa tudi od drugih dejavnikov, kot je zemljepisna razmestitev. Zato se podatki iz preteklosti prilagajajo, kolikor se demografska sestava prebivalstva razlikuje od množice, ki je bila uporabljena kot podlaga za podatke iz preteklosti. Prav tako se prilagajajo, če obstajajo zanesljivi dokazi, da se pretekli trendi ne bodo nadaljevali.

Stroški preteklega službovanja ter dobički in izgube iz poravnave

- 99 Pred ugotovitvijo stroška preteklega službovanja ali dobička ali izgube iz poravnave mora podjetje ponovno izmeriti čisto obveznost za določene zasluge (sredstvo določenega zasluga) z uporabo poštene vrednosti sredstev programa in sprotnih aktuarskih predpostavk (tudi sprotnih tržnih obrestnih mer in drugih sprotnih tržnih cen), ki odražajo zasluge, ki jih je program dajal pred popravkom, omejitvijo ali poravnavo.
- 100 Podjetju ni treba razlikovati med stroški preteklega službovanja, ki izhajajo iz popravka programa, stroški preteklega službovanja, ki izhajajo iz omejitve in dobičkom ali izgubo iz poravnave, če se te transakcije zgodijo skupaj. V nekaterih primerih se program popravi pred poravnavo, na primer ko podjetje spremeni zasluge po programu in popravljene zasluge poravna pozneje. V takšnih primerih podjetje pripozna stroške preteklega službovanja pred dobičkom ali izgubo iz poravnave.
- 101 Do poravnave skupaj s popravkom programa in omejitvijo pride, če se program konča tako, da je obveza poravnana in program preneha obstajati. Vendar odprava programa ni poravnava, če se program nadomesti z novim programom, ki daje v bistvu enake zasluge.

Stroški preteklega službovanja

- 102 Stroški preteklega službovanja so sprememba sedanje vrednosti obveze za določene zasluge, ki izhajajo iz popravka programa ali omejitve.
- 103 Podjetje mora pripoznati stroške preteklega službovanja kot odhodek na zgodnejši od spodaj navedenih dni:
- (a) ko pride do popravka programa ali omejitve, ali
 - (b) ko podjetje pripozna povezane stroške prestrukturiranja (glejte MRS 37) ali odpravnine (glejte 165. člen).
- 104 Program se spremeni, kadar podjetje uvede ali umakne program z določenimi zasluzki ali spremeni obveznosti za zasluzke po obstoječem programu z določenimi zasluzki.
- 105 Do omejitve pride, če podjetje znatno zmanjša število zaposlencev, ki so vključeni v program. Omejitve se lahko pojavi zaradi osamljenega dogodka, kot je zaprtje tovarne, prenehanje poslovanja ali pa prekinitvev ali časasna prekinitvev programa.
- 106 Stroški preteklega poslovanja so lahko pozitivni (kadar se zasluzki uvedejo ali spremenijo, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zasluzke poveča) ali negativni (kadar se obstoječi zasluzki umaknejo ali spremenijo, tako da se sedanja vrednost obveze za določene zasluzke zmanjša).

- 107 Če podjetje zmanjša obveznosti za zasluzke po obstoječem programu z določenimi zasluzki in obenem poveča druge obveznosti za zasluzke istih zaposlencev po tem programu, obravnava spremembo kot enkratno pobotano spremembo.
- 108 Stroški preteklega službovanja izključujejo:
- (a) vpliv razlik med dejanskim in prej predvidenim povečanjem plač na obveznost za plačilo zasluzkov za službovanje v prejšnjih letih (ni stroškov preteklega službovanja, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo predvidene plače),
 - (b) prenizke in previsoke ocene diskrecijskega povečanja pokojnine, če je podjetje posredno obvezano k tem povečanjem (stroškov preteklega poslovanja ni, ker aktuarske predpostavke dovoljujejo ta povečanja);
 - (c) ocene povečanja zasluzkov, ki izhajajo iz aktuarskih dobičkov ali iz donosa sredstev programa, pripoznanih v računovodskih izkazih, če je podjetje dolžno na podlagi formalnih določb programa (ali posredne obveze, ki presega te določbe) ali zakonodaje uporabiti kakršen koli presežek v programu v korist udeležencev programa, tudi če povečanje zasluzkov ni formalno pripisano (ni stroškov preteklega službovanja, ker je nastalo povečanje obveze aktuarska izguba in ne strošek preteklega poslovanja, glejte 88. člen), ter
 - (d) povečanje zajamčenih zasluzkov (tj. zasluzkov, ki niso odvisni od službovanja v prihodnosti, glejte 72. člen), ko zaposlenci ob odsotnosti novih ali povečanih zasluzkov izpolnjujejo za to potrebne zahteve (stroškov preteklega službovanja ni, ker je podjetje ocenjene stroške zasluzkov pripoznalo kot stroške sprotnega službovanja, ko je delo opravljeno).

Dobički in izgube iz poravnave

- 109 Dobiček ali izguba iz poravnave je razlika med:
- (a) sedanjo vrednostjo obveze za določene zasluzke, ki se poravnava, kot je določena na dan poravnave, ter
 - (b) poravalna cena, vključno z morebitnimi prenesenimi sredstvi programa ter neposrednimi plačili podjetja v zvezi s poravnavo.
- 110 Podjetje mora pripoznati dobičke ali izgube iz poravnave programa z določenimi zasluzki, ko pride do poravnave.
- 111 Poravnava se pojavi, če podjetje sklene transakcijo, ki odpravi vse prejšnje pravne ali posredne obveze za del ali celoto danih zasluzkov po programu z določenimi zasluzki, (ki ni plačilo zasluzkov zaposlencem ali v imenu zaposlencev, ki je določeno z določbami programa in vključeno v aktuarske predpostavke). Na primer enkratno prenos znatnih obvez zaposlovalca po programu na zavarovalnico prek nakupa zavarovalne police je poravnava; enkratno denarno plačilo v pavšalnem znesku v skladu s pogoji programa v korist udeležencev programa v zameno za njihove pravice do določenih pozaposlitvenih zasluzkov pa ni poravnava.
- 112 V nekaterih primerih pridobi podjetje zavarovalno polico za financiranje nekaterih ali vseh zasluzkov zaposlencev, ki se nanašajo na njihovo zaposlitev v sedanjem in prejšnjih obdobjih. Pridobitev takšne police ni poravnava, če podjetje ohrani pravne ali posredne obveze (glejte 46. člen), da bi plačalo nadaljnje zneske, če zavarovatelj ne bo plačal zaposlencem zasluzkov, kot so določeni v zavarovalni polici. 116.–119. člen obravnavajo pripoznavanje in merjenje pravic do povračil po zavarovalnih policah, ki niso sredstva programa.

Pripoznavanje in merjenje: sredstva programa

Poštena vrednost sredstev programa

- 113 Pri določanju presežka ali primanjkljaja se poštena vrednost vseh sredstev programa odšteje od sedanje vrednosti obveze za določene zasluzke. Če tržne cene ni na razpolago, se poštena vrednost sredstev programa oceni, na primer z diskontiranjem pričakovanega prihodnjega denarnega toka z uporabo diskontne mere, ki odseva takó tveganje, povezano s sredstvi programa, kot tudi datum njihove uporabe oziroma pričakovanega razpolaganja z njimi (ali, če ni uporabe, pričakovano obdobje do poravnave ustrezne obveze).

- 114 Sredstva programa izključujejo v plačilo zapadle prispevke, ki bi jih moralo poročajoče podjetje vplačati v sklad, pa tudi vse netržljive finančne instrumente, ki jih je izdalo podjetje in jih ima sklad. Sredstva programa se zmanjšajo za vse obveznosti sklada, ki se ne nanašajo na zasluzke zaposlenecv, na primer za komercialne in druge obveznosti ter obveznosti, ki izhajajo iz izvedenih finančnih instrumentov.
- 115 Če sredstva programa vključujejo kvalificirane zavarovalne police, ki so natančno usklajene z zneskom in časovno opredelitvijo nekaterih ali vseh obveznosti za zasluzke po programu, je poštena vrednost takšnih zavarovalnih polic domnevno sedanja vrednost ustreznih obvez (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če zneskov po zavarovalnih policah ni mogoče v celoti pokriti).
- Povračila*
- 116 Kadar in zgolj kadar je dejansko gotovo, da bo druga stranka vrnila del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zasluzke, mora podjetje:
- (a) pripoznati svojo pravico do povračila kot posebno sredstvo. Podjetje mora izmeriti sredstvo po pošteni vrednosti.
 - (b) razčleniti in pripoznati spremembe poštene vrednosti svoje pravice do povračila na enak način kot spremembe poštene vrednosti sredstev programa (glejte 124. in 125. člen). Sestavine stroškov določenih zasluzkov, pripoznane v skladu s 120. členom, se lahko pripoznajo zmanjšane za zneske, ki se nanašajo na spremembe knjigovodske vrednosti pravice do povračila.
- 117 Včasih lahko podjetje računa na drugo stranko, na primer zavarovatelja, da bo plačala del ali celoto zneskov, ki so potrebni za poravnavo obveze za določene zasluzke. Kvalificirane zavarovalne police, kot so opredeljene v 8. členu, so sredstva programa. Podjetje obravnava kvalificirane zavarovalne police na enak način kot druga sredstva programa in 116. člen se ne uporablja (glejte 46.–49. in 115. člen).
- 118 Če zavarovalna polica, ki jo ima podjetje, ni kvalificirana, ni sredstvo programa. V takšnih primerih se uporablja 116. člen: podjetje raje pripozna svojo pravico do povračila iz zavarovalne police kot posebno sredstvo kot pa kot odbitek pri določanju presežka ali primanjkljaja določenega zasluzka. 140.(b) člen zahteva, da podjetje razkrije kratek opis povezave med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.
- 119 Če pravica do povračila izvira iz zavarovalne police, ki natančno ustreza znesku in času nekaterih ali vseh obveznosti za zasluzke po programu z določenimi zasluzki, je poštena vrednost pravice do povračila domnevno sedanja vrednost z njo povezanih obvez (in je predmet zahtevanega zmanjšanja, če povračila ni mogoče v celoti pokriti).

Sestavine stroškov določenih zasluzkov

- 120 Podjetje mora pripoznati sestavine stroškov določenih zasluzkov, razen kolikor kak drug MSRP zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:
- (a) stroškov službovanja (glejte 66.–112. člen) v poslovni izid,
 - (b) čistih obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) (glejte 123.–126. člen) v poslovni izid, ter
 - (c) ponovnih meritev čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka) (glejte 127.–130. člen) v drugi vseobsegajoči donos.
- 121 Drugi MSRP zahtevajo vštete nekaterih stroškov zasluzkov zaposlenecv v vrednost sredstev, kot so zaloge in opredmetena osnovna sredstva (glejte MRS 2 in MRS 16). Vsi stroški pozaposlitvenih zasluzkov, všteti v vrednost takšnih sredstev, vključujejo ustrezni del sestavin, naštetih v 120. členu.

- 122 Ponovnih meritev čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka), pripoznanih v drugem vseobsegajočem donosu, se v naslednjem obdobju ne sme prerazvrstiti v poslovni izid. Lahko pa podjetje te zneske, pripoznane v drugem vseobsegajočem donosu, prenese v okviru lastniškega kapitala.

Čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka)

- 123 Čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) se ugotovi tako, da se čista obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) pomnoži z diskontno mero, določeno v 83. členu, ugotovljeno na začetku letnega poročevalnega obdobja in ob upoštevanju vseh sprememb čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka) v obdobju zaradi plačil prispevkov in zasluzkov.
- 124 Čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) se lahko obravnavajo kot sestavljene iz prihodkov od obresti na sredstva programa, stroškov obresti na obvezo za določene zasluzke in obresti na učinek zgornje meje sredstva, naveden v 64. členu.
- 125 Prihodki od obresti na sredstva programa so sestavina donosa sredstev programa in se ugotovijo tako, da se poštena vrednost sredstev programa pomnoži z diskontno mero, določeno v 83. členu, ugotovljeni na začetku letnega poročevalnega obdobja in ob upoštevanju vseh sprememb sredstev programa v obdobju zaradi plačil prispevkov in zasluzkov. Razlika med prihodki od obresti na sredstva programa in donosom sredstev programa je vključena v ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka).
- 126 Obresti na učinek zgornje meje sredstva so del celotne spremembe učinka zgornje meje sredstva in se ugotovijo tako, da se učinek zgornje meje sredstva pomnoži z diskontno mero, določeno v 83. členu, ugotovljeno na začetku letnega poročevalnega obdobja. Razlika med navedenim zneskom in celotno spremembo učinka zgornje meje sredstva je vključena v ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka).

Ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka)

- 127 Ponovne meritve čiste obveznosti za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka) obsegajo:
- (a) aktuarske dobičke in izgube (glejte 128. in 129. člen),
 - (b) donos sredstev programa (glejte 130. člen), razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) (glejte 125. člen), ter
 - (c) vse spremembe učinka zgornje meje sredstva, razen zneskov, ki so vključeni v čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) (glejte 126. člen).
- 128 Aktuarski dobički in izgube so posledica povečanj ali zmanjšanj sedanje vrednosti obveze za določene zasluzke zaradi sprememb aktuarskih predpostavk in izkustvenih prilagoditev. Vzroki za aktuarske dobičke in izgube so na primer:
- (a) nepričakovano visoka ali nizka stopnja fluktuacije zaposlenecv, zgodnje upokojevanje ali umrljivost ali pa povečanja plač, drugih zasluzkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov,
 - (b) učinek sprememb predpostavk o možnostih plačil zasluzkov,
 - (c) učinek sprememb ocen prihodnje fluktuacije zaposlenecv, zgodnjega upokojevanja ali umrljivosti ali pa povečanja plač, drugih zasluzkov (če formalne ali posredne določbe programa skrbijo za povečevanje povračil zaradi inflacije) ali zdravstvenih stroškov, ter
 - (d) učinek sprememb diskontne mere.

- 129 Aktuarski dobički in izgube ne vključujejo sprememb sedanje vrednosti obveze za določene zasluge zaradi uvedbe, prilagoditve, omejitve ali poravnave programa z določenimi zasluzki ali sprememb zasluzkov po programu določenih zasluzkov. Take spremembe povzročijo stroške preteklega službovanja ali dobičke ali izgube iz poravnave.
- 130 Podjetje pri ugotavljanju donosa sredstev programa odšteje stroške vodenja sredstev programa in vse davčne obveznosti samega programa, razen davka, ki je vključen v aktuarske predpostavke, uporabljene za merjenje obveze za določene zasluge (76. člen). Drugi pisarniški stroški se ne odštejejo od donosa sredstev programa.

Predstavljanje

Pobot

- 131 Podjetje mora pobotati sredstvo, ki se nanaša na kak program, z obveznostjo, ki se nanaša na kak drug program, kadar in zgolj kadar:
- (a) ima pravno uveljavljivo pravico uporabljati presežek v enem programu za poravnavo obvez po drugem programu, ter
 - (b) namerava bodisi poravnati obveze s pobotom bodisi istočasno ustvariti presežek v enem programu in poravnati svoje obveze po drugem programu.
- 132 Merila za pobotanje so podobna tistim, ki jih postavlja za finančne instrumente MRS 32 *Finančni instrumenti: predstavljanje*.

Razlikovanje med kratkoročnim in nekratkoročnim

- 133 Nekatera podjetja razlikujejo gibliva sredstva in obveznosti od negibljivih. Ta standard ne določa, ali naj podjetje razlikuje med kratkoročnimi in nekratkoročnimi deli sredstev in obveznosti, ki izhajajo iz pozaposlitvenih zasluzkov.

Sestavine stroškov določenih zasluzkov

- 134 120. člen zahteva, da podjetje v poslovnem izidu pripozna stroške službovanja in čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluge (sredstvo določenega zasluzka). Ta standard ne določa, kako naj podjetje predstavi stroške službovanja in čiste obresti na čisto obveznost za določene zasluge (sredstvo določenega zasluzka). Podjetje te sestavine predstavlja v skladu z MRS 1.

Razkritje

- 135 Podjetje mora razkriti informacije, s katerimi:
- (a) pojasni značilnosti svojih programov z določenimi zasluzki in z njimi povezana tveganja (glejte 139. člen),
 - (b) ugotovi in pojasni zneske v svojih računovodskih izkazih, ki izhajajo iz programov z določenimi zasluzki (glejte 140.–144. člen), ter
 - (c) opiše kako lahko njegovi programi z določenimi zasluzki vplivajo na znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov podjetja (glejte 145.–147. člen).
- 136 Podjetje mora za doseganje ciljev iz 135. člena preučiti naslednje:
- (a) raven podrobnosti, ki so potrebne za izpolnjevanje zahtev glede razkritja,
 - (b) kakšen poudarek dati vsaki od različnih zahtev,
 - (c) koliko agregacije ali razčlenitve uporabiti, ter
 - (d) ali uporabniki računovodskih izkazov za ovrednotenje razkritih kvantitativnih informacij potrebujejo dodatne informacije.

137 Če razkritja, zagotovljena v skladu z zahtevami tega standarda in drugih MSRP, niso zadostna za izpolnjevanje ciljev iz 135. člena, mora podjetje razkriti dodatne informacije, potrebne za izpolnitev teh ciljev. Podjetje lahko na primer predstavi analizo sedanje vrednosti obveze za določen zaslužek, ki razlikuje naravo, značilnosti in tveganja obveze. Takšno razkritje lahko razlikuje:

- (a) med zneski, dolgovanimi aktivnim članom, nekdanjim članom in upokojemcem,
- (b) med zajamčenimi zaslužki in zaslužki, ki so obračunani, vendar niso zajamčeni,
- (c) med pogojnimi zaslužki, zneski, ki jih je mogoče pripisati povečanju prihodnjih plač, in drugimi zaslužki.

138 Podjetje mora oceniti, ali bi bilo treba nekaj ali vsa razkritja razčleniti, da se ločijo programi ali skupine programov z bistveno različnimi tveganji. Podjetje lahko na primer razčleni razkritje o programih tako, da prikaže eno ali več naslednjih značilnosti:

- (a) različne geografske lokacije,
- (b) različne značilnosti, kot so pavšalni plačni pokojninski programi, pokojninski programi na podlagi zadnjih plač in pozaposlitveni zdravstveni programi,
- (c) različne zakonske ureditve,
- (d) različne odseke poročanja,
- (e) različne ureditve financiranja (npr. v celoti nefinancirani ali v celoti ali delno financirani).

Značilnosti programov z določenimi zaslužki in z njimi povezana tveganja

139 Podjetje mora razkriti:

- (a) informacije o značilnostih svojega programa z določenimi zaslužki, vključno z:
 - (i) naravo zaslužkov iz programa (npr. programi z določenimi zaslužki na podlagi zadnjih plač ali program na podlagi prispevkov z jamstvom),
 - (ii) opisom ureditvenega okvira, v katerem program deluje, na primer ravni morebitnih zahtev glede minimalnega financiranja ali učinka ureditvenega okvira na program, kot je zgornja meja sredstva (glejte 64. člen),
 - (iii) opisom vseh drugih obvez podjetja za upravljanje programa, na primer odgovornosti skrbnikov ali odborov članov programa,
- (b) opis tveganj, ki jim je podjetje zaradi programa izpostavljeno, s poudarkom na morebitnih nenavadnih tveganjih, značilnih za podjetje ali za program, ter morebitne koncentracije tveganj. Na primer, če se sredstva programa vlagajo predvsem v eno kategorijo naložb, npr. nepremičnine, program lahko podjetje izpostavlja koncentraciji tveganja nepremičninskega trga.

- (c) opis vseh popravkov programa, omejitev in poravnav.

Obrazložitev zneskov v računovodskih izkazih

140 Podjetje mora zagotoviti uskladitev začetnega in končnega salda za vsako spodaj navedeno postavko, če je to primerno:

- (a) čisto obveznost za določene zaslužke (sredstvo določenega zaslužka), z ločenim prikazom uskladitev za:
 - (i) sredstva programa
 - (ii) sedanjo vrednost obveze za določene zaslužke
 - (iii) učinek zgornje meje sredstva

(b) vse pravice do povračila. Podjetje mora opisati tudi povezavo med pravico do povračil in z njimi povezano obvezo.

141 Vsaka uskladitev, navedena v 140. členu, mora prikazovati vsako spodaj navedeno postavko, če je to primerno:

- (a) stroške sedanjega službovanja
- (b) prihodke od obresti ali odhodke za obresti
- (c) ponovno merjenje čiste obveznosti za določene zasluge (sredstva določenega zaslужka), ki ločeno prikazuje:
 - (i) donos sredstev programa, razen zneskov, ki so vključeni v obresti v (b),
 - (ii) aktuarske dobičke in izgube, ki izhajajo iz sprememb demografskih predpostavk (glejte 76.(a) člen),
 - (iii) aktuarske dobičke in izgube, ki izhajajo iz sprememb finančnih predpostavk (glejte 76.(b) člen),
 - (iv) spremembe učinka omejitve čistega sredstva določenega zaslужka na zgornje meje sredstva, razen zneskov, ki so vključeni v obresti v (b). Podjetje mora razkriti tudi, kako je ugotovilo največjo razpoložljivo gospodarsko korist, tj. ali bodo ti zaslужki v obliki vračil, zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti ali kombinacija obeh.
- (d) stroške preteklega službovanja ter dobičke in izgube iz poravnave. Kakor dovoljuje 100. člen, stroškov preteklega službovanja ter dobičkov in izgub iz poravnave ni treba razlikovati, če se zgodijo skupaj.
- (e) vpliv sprememb deviznih tečajev
- (f) prispevke v program, z ločenim prikazom prispevkov zaposlovalca in udeležencev programa
- (g) izplačila iz programa, z ločenim prikazom zneska, plačanega v zvezi s poravnavami
- (h) učinke poslovnih združitvev in odtujitev.

142 Podjetje mora razčleniti pošteno vrednost sredstev programa v razrede, ki razlikujejo naravo in tveganja sredstev in vsak razred sredstev programa razdeliti na sredstva, ki imajo na delujočem trgu objavljeno tržno ceno (kot je opredeljena v MSRP 13 *Merjenje pošteno vrednosti* (*)) in sredstva, ki je nimajo. Na primer podjetje lahko ob upoštevanju ravni razkritja, obravnavane v 136. členu, razlikuje med:

- (a) denarjem in denarnimi ustrezniki,
- (b) kapitalskimi instrumenti (ločeni po vrstah gospodarske panoge, velikosti gospodarske družbe, geografiji itd.),
- (c) dolžniškimi instrumenti (ločeni po vrstah izdajatelja, boniteti, geografiji itd.),
- (d) nepremičninami (ločenimi po geografiji, itd.),
- (e) izvedenimi finančnimi instrumenti (ločenimi po vrstah osnovnega tveganja v pogodbi, na primer obrestne pogodbe, devizne pogodbe, kapitalske pogodbe, kreditne pogodbe, zamenjave dolgoživosti itd.),
- (f) investicijskimi skladi (ločenimi po vrstah skladov),
- (g) kolateraliziranimi vrednostnimi papirji, ter
- (h) strukturiranim dolgom.

(*) Če podjetje še ni uporabilo MSRP 13, se lahko sklicuje na AG71. člen MRS 39 *Finančni instrumenti: Pripoznavanje in merjenje*, ali na B.5.4.3. člen MSRP 9 *Finančni instrumenti* (oktober 2010), če je to primerno.

143 Podjetje mora razkriti pošteno vrednost lastnih prenosljivih finančnih instrumentov, ki jih ima kot sredstva programa, in pošteno vrednost sredstev programa, ki so nepremičnina, ki jo podjetje ima, ali drugo sredstvo, ki ga uporablja.

144 Podjetje mora razkriti znatne aktuarske predpostavke, ki se uporabljajo za ugotovitev sedanje vrednosti obvez za določene zasluge (glejte 76. člen). Takšno razkritje mora biti izraženo absolutno (na primer kot absolutni odstotek in ne zgolj kot razlika med različnimi odstotki ali drugimi spremenljivkami). Če podjetje poskrbi za razkritja za skupino programov v celoti, se takšna razkritja napravijo v obliki tehtanih povprečij ali v razmeroma ozkih razponih.

Znesek, časovni okvir in negotovost prihodnjih denarnih tokov

145 Podjetje mora razkriti:

- (a) analizo občutljivosti znatnih aktuarskih predpostavk (kot so razkrite po 144. členu) ob koncu poročevalnega obdobja, ki kaže, kako bi spremembe ustrezne aktuarske predpostavke, ki bi bile na navedeni datum razumno mogoče, vplivale na obvezo za določene zasluge,
- (b) metode in predpostavke, uporabljene pri pripravi analize občutljivosti, ki jo zahteva (a) in omejitve navedenih metod,
- (c) spremembe metod in predpostavk, uporabljenih pri pripravi analize občutljivosti, od prejšnjega obdobja ter razloge za take spremembe.

146 Podjetje mora razkriti opis strategij usklajevanja sredstev-obveznosti, ki jih uporablja program ali podjetje, vključno z uporabo rent in drugih tehnik upravljanja s tveganji, kot so zamenjave dolgoživosti.

147 Pri prikazu učinka programa z določenimi zasluzki na prihodnje denarne tokove podjetja mora razkriti:

- (a) opis vseh ureditev financiranja in politike financiranja, ki vplivajo na prihodnje prispevke
- (b) pričakovane prispevke v program za naslednje letno poročevalno obdobje
- (c) informacije o profilu zapadlosti obveze za določene zasluge. To bo vključevalo tehtano povprečno trajanje obveze za določene zasluge in lahko vključuje druge informacije o porazdelitvi časovnega okvira plačil zaslužkov, kot je analiza zapadlosti plačil zaslužkov.

Programi več zaposlovalcev

148 Če je podjetje je udeleženo v programu z določenimi zasluzki več zaposlovalcev, mora razkriti:

- (a) opis ureditev financiranja, vključno z metodo, ki se uporablja za določitev stopnje prispevkov podjetja in morebitnimi zahtevami glede minimalnega financiranja
- (b) opis koliko je podjetje lahko v skladu s pogoji programa več zaposlovalcev odgovorno v programu za obveze drugih zaposlovalcev
- (c) opis vseh dogovorjenih dodelitev primanjkljaja ali presežka v primeru:
 - (i) prenehanja programa ali
 - (ii) umika podjetja iz programa
- (d) če podjetje obravnava program, kot da je program z določenimi prispevki v skladu s 34. členom, mora poleg informacij, ki jih zahtevajo točke (a)–(c) in namesto informacij, ki jih zahtevajo 139.–147. člen, razkriti naslednje informacije:

- (i) dejstvo, da je program program z določenimi zasluškami,
- (ii) razloge, zakaj ni na razpolago dovolj informacij, da bi podjetje lahko obravnavalo program kot program z določenimi zasluškami,
- (iii) pričakovane prispevke v program za naslednje letno poročevalno obdobje,
- (iv) informacije o morebitnem primanjkljaju ali presežku v programu, ki lahko vpliva na prihodnje prispevke, vključno s podlago, uporabljeno pri ugotavljanju takega primanjkljaja ali presežka in morebitnimi posledicami za podjetje,
- (v) navedbo ravni udeležbe podjetja v programu v primerjavi z drugimi udeleženi podjetji. Zgledi mer, ki lahko zagotovijo tako navedbo, so delež podjetja v celotnih prispevkih v program ali delež podjetja v skupnem številu aktivnih članov, upokojenih članov ali nekdanjih članov, ki so upravičeni do zaslužkov, če so te informacije na razpolago.

Programi z določenimi zasluškami, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem

149 Če je podjetje udeleženo v programu z določenimi zasluškami, ki delijo tveganja med podjetji pod skupnim upravljanjem, mora razkriti:

- (a) pogodbeni sporazum ali določeno usmeritev za zaračunavanje stroškov čistih določenih zaslužkov ali dejstvo, da takšna usmeritev ne obstaja,
- (b) usmeritev za določanje prispevka, ki ga mora plačati podjetje,
- (c) če podjetje obračunava alokacijo stroškov čistih določenih zaslužkov v skladu z 41. členom, vse informacije o programu kot celoti v skladu s 135–147. členom,
- (d) če podjetje obračunava prispevek, ki ga je treba plačati v tistem obdobju v skladu 41. členom, informacije o programu kot celoti, ki se zahtevajo v skladu s 135.–137., 139., 142.–144. in 147.(a) in (b) členom.

150 Informacije, ki jih zahteva 149.(c) in (d) člen se lahko razkrijejo s sklicevanjem na razkritja v računovodskih izkazih druge skupine podjetij, če:

- (a) računovodski izkazi te skupine podjetij ločeno ugotavljajo in razkrivajo potrebne informacije o programu, ter
- (b) so računovodski izkazi skupine podjetij na voljo uporabnikom računovodskih izkazov pod enakimi pogoji kot računovodski izkazi podjetja in istočasno ali prej kot računovodski izkazi podjetja.

Zahteve glede razkritja v drugih MSRP

151 Kjer to zahteva MRS 24, podjetje razkrije informacije o:

- (a) transakcijah med povezanimi strankami pri programih pozaposlitvenih zaslužkov, ter
- (b) pozaposlitvenih zaslužkov za ključno poslovodno osebje.

152 Če tako zahteva MRS 37, razkrije podjetje informacije o pogojnih obveznostih, ki izhajajo iz obvez za pozaposlitvene zaslužke.

DRUGI DOLGOROČNI ZASLUŠKI ZAPOSLENCEV

153 Drugi dolgoročni zasluški zaposlencev so na primer naslednji, če se ne pričakuje, da bodo v celoti poravnani v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem so zaposleni opravljali zadevno delo:

- (a) plačila za dolgotrajne odsotnosti, kot je dopust za dolgo službovanje ali študijski dopust,
 - (b) jubilejne nagrade ali nagrade za dolgo službovanje,
 - (c) nadomestila za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti,
 - (d) udeležba v dobičku in premije ter
 - (e) odloženi prejemki.
- 154 Merjenje drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev navadno ni izpostavljeno isti stopnji negotovosti kot merjenje pozaposlitvenih zaslužkov. Zaradi teh razlogov ta standard zahteva poenostavljeno metodo obračunavanja drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev. Za razliko od obračunavanja, ki se zahteva za pozaposlitvene zasluzke, ta metoda ne pripoznava ponovnih meritev v drugem vseobsegajočem donosu.

Pripoznavanje in merjenje

- 155 Podjetje mora pri pripoznavanju in merjenju presežka ali primanjkljaja v programu drugih dolgoročnih zaslužkov zaposlencev uporabiti 56.–98. in 113.–115. člen. Podjetje mora pri pripoznavanju in merjenju vseh pravic do povračil uporabiti 116.–119. člen.
- 156 Pri drugih dolgoročnih zaslužkih zaposlencev mora podjetje pripoznati pobotani izid naslednjih zneskov v poslovnem izidu, razen če kak drug MSRP zahteva ali dovoljuje njihovo vključitev v nabavno vrednost sredstva:
- (a) stroškov službovanja (glejte 66.–112. člen),
 - (b) čistih obresti na čisto obveznost za določene zasluzke (sredstvo določenega zasluzka) (glejte 123.–126. člen), ter
 - (c) ponovnega merjenja čiste obveznost za določene zasluzke (sredstva določenega zasluzka) (glejte 127.–130. člen).
- 157 Med oblikami dolgoročnih pozaposlitvenih zaslužkov zaposlencev je nadomestilo za čas dolgotrajne delovne nezmožnosti. Če je raven nadomestila odvisna od dolžine službovanja, se pojavi obveza med službovanjem. Merjenje takšne obveze nakazuje verjetnost zahteve po plačilu in dolžino časa, za katerega se pričakuje plačilo. Če je raven nadomestila za vsakega delovno nezmožnega zaposlenca enaka ne glede na leta službovanja, se pričakovani stroški takšnih nadomestil pripoznajo, ko pride do dogodka, ki povzroči dolgotrajno delovno nezmožnost.

Razkritje

- 158 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij dolgoročnih zaslužkov zaposlencev, lahko drugi MSRP to zahtevajo. Na primer MRS 24 zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovnega osebja. MRS 1 zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zasluzke zaposlencev.

ODPRAVNINE

- 159 Ta standard obravnava odpravnine ločeno od drugih zaslužkov zaposlencev, ker je dogodek, ki povzroči obvezo, prenehanje službovanja in ne službovanje zaposlenca. Odpravnine so posledica bodisi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca ali odločitve zaposlenca, da sprejme ponudbo za odpravnino v zameno za prenehanje službovanja.
- 160 Odpravnine ne vključujejo zaslužkov zaposlencev, ki so posledica prenehanja službovanja na zahtevo zaposlenca brez ponudbe podjetja ali posledica zahtev glede obvezne upokojitve, ker so ti zaslužki pozaposlitveni zaslužki. Povračilo za prenehanje službovanja na zahtevo zaposlenca je pri nekaterih podjetjih na nižji ravni (v bistvu

pozaposlitveni zaslužek) kot za prenehanje službovanja na zahtevo podjetja. Razlika med povračilom za prenehanje službovanja na zahtevo zaposlenca in višjim povračilom v primeru prenehanja službovanja na zahtevo podjetja je odpravnina.

161 Oblika zaslužkov zaposlenec ne določa, ali se zagotovijo v zameno za službovanje ali v zameno za prenehanje službovanja zaposlenca. Odpravnine so značilna enkratna plačila, vendar včasih vključujejo tudi:

- (a) povečanje pozaposlitvenih zaslužkov bodisi posredno po programu zaslužkov zaposlenec bodisi neposredno;
- (b) plačo do konca natančno določenega odpovednega roka, če zaposlenec ne opravlja več dela, ki bi dajalo podjetju gospodarske koristi.

162 Kazalniki, da se zaslužek zaposlenca zagotavlja v zameno za službovanje, so na primer:

- (a) zaslužki so odvisni od službovanja v prihodnosti (vključno z zaslužki, ki se povečujejo, če se službovanje nadaljuje)
- (b) zaslužki se zagotovijo v skladu s pogoji programa zaslužkov zaposlenec.

163 Nekatere odpravnine se zagotovijo v skladu z določbami obstoječega programa zaslužkov zaposlenec. Lahko so na primer določene v statutu, pogodbi o zaposlitvi ali sporazumu zveze, ali pa so implicitne, ker je zaposlovalec v preteklosti zagotavljal podobne zaslužke. Drug primer je, če podjetje ponudi odpravnine, ki so na voljo dlje časa ali je med ponudbo in pričakovanim datumom dejanskega prenehanja daljše obdobje, podjetje preuči, ali je vzpostavilo nov program zaslužkov zaposlenec in ali so zaslužki, ki jih daje program, odpravnine ali pozaposlitveni zaslužki. Zaslužki zaposlenec, zagotovljeni v skladu z določbami programa zaslužkov zaposlenec, so odpravnine, če oba izhajata iz odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca in nista odvisna od službovanja v prihodnosti.

164 Nekatere zaslužke zaposlenec je treba zagotoviti ne glede na razlog za njihov odhod. Plačilo takšnih zaslužkov je gotovo (odvisno od zahtev glede zjamčenosti in zahtev glede minimalnega službovanja), vendar ni določen čas njihovega plačila. Čeprav so v nekaterih sodnih pristojnostih takšni zaslužki opisani kot odškodnine ob prenehanju službovanja ali kot odhodne nagrade, so prej pozaposlitveni zaslužki kot pa odpravnine in jih podjetje obračunava kot pozaposlitvene zaslužke.

Pripoznavanje

165 Podjetje mora pripoznati obveznost in odhodek za odpravnine na zgodnejši od spodaj navedenih dni:

- (a) ko podjetje ne more več umakniti ponudbe za te odpravnine ali
- (b) ko podjetje pripozna stroške prestrukturiranja, ki sodi na področje uporabe MRS 37 in vključuje plačilo odpravnin.

166 Pri odpravninah, ki jih je treba plačati zaradi odločitve zaposlenca, da sprejme ponudbo za odpravnino v zameno za prenehanje službovanja, je čas, ko podjetje ne more več umakniti ponudbe za odpravnine:

- (a) bodisi, ko zaposlenec sprejme ponudbo, bodisi
- (b) ko začne za podjetje veljati omejitev (npr. zakonska, normativna ali pogodbeno zahteva ali druga omejitev) možnosti, da umakne ponudbo, odvisno, kaj nastopi prej. Če v času ponudbe že obstaja omejitev, je to čas, ko podjetje da ponudbo.

- 167 Pri odpravninah, ki jih je treba plačati zaradi odločitve podjetja, da konča službovanje zaposlenca, podjetje ne more več umakniti ponudbe, ko prizadetim zaposlencem sporoči načrt srečanja glede prenehanja službovanja, ki zadošča vsem naslednjim merilom:
- (a) dejanja, potrebna za dokončanje programa nakazujejo, da večje spremembe programa niso verjetne,
 - (b) v programu je navedeno število zaposlencev, katerih službovanje bo prenehalo, njihova vrsta dela ali položaj ter lokacije (ni pa potrebno, da je v programu naveden vsak posamezni zaposlenec) ter pričakovani datum dokončanja,
 - (c) v programu so odpravnine, ki jih bodo zaposleni prejeli, določene dovolj podrobno, da zaposleni lahko ugotovijo vrsto in znesek zaslužkov, ki jih bodo prejeli ob prenehanju službovanja.
- 168 Če podjetje pripozna odpravnine, lahko tudi obračuna popravek programa ali omejitev drugih zaslužkov zaposlencev (glejte 103. člen).

Merjenje

- 169 Podjetje mora odpravnine meriti ob začetnem pripoznanju in poznejše spremembe meri in pripozna v skladu z naravo zaslužkov zaposlencev, pod pogojem, da mora podjetje, če so odpravnine povečanje pozaposlitvenih zaslužkov, uporabiti zahteve za pozaposlitvene zaslužke. V drugih primerih:
- (a) če se pričakuje, da bodo odpravnine v celoti poravnane v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, v katerem se odpravnina pripozna, mora podjetje uporabljati zahteve za kratkoročne zaslužke zaposlencev,
 - (b) če se ne pričakuje, da bodo odpravnine v celoti poravnane v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja, mora podjetje uporabljati zahteve za druge dolgoročne zaslužke zaposlencev.
- 170 Ker se odpravnine ne zagotavljajo v zameno za službovanje, se 70.–74. člen, ki se nanašajo na pripisovanje zaslužkov obdobjem službovanja, ne uporabljajo.

Zgled, ki pojasnjuje 159.–170. člen

Ozadje

Podjetje zaradi nedavnega prevzema namerava v desetih mesecih zapreti tovarno in takrat končati službovanje vseh preostalih zaposlencev v tovarni. Ker podjetje za dokončanje nekaterih pogodb potrebuje strokovno znanje in izkušnje zaposlencev v tovarni, objavi naslednji načrt prenehanja službovanja.

Vsak zaposlenec, ki ostane in službuje do zaprtja tovarne, bo ob prenehanju službovanja prejel denarno plačilo v višini 30 000 DE. Zaposleni, ki bodo tovarno zapustili pred zaprtjem, bodo prejeli 10 000 DE.

V tovarni je 120 zaposlencev. Ob objavi načrta podjetje pričakuje, da jih bo 20 tovarno zapustilo pred zaprtjem. Zato je skupni denarni odtok po načrtu 3 200 000 DE (tj. 20 × 10 000 DE + 100 × 30 000 DE). Kot zahteva 160. člen, podjetje obračuna zaslužke, ki se zagotovijo v zameno za prenehanje službovanja kot odpravnine, zaslužke, ki se zagotovijo v zameno za službovanje pa kot kratkoročne zaslužke zaposlencev.

Odpravnine

Zaslužek, ki se zagotovi v zameno za prenehanje službovanja, je 10 000 DE. To je znesek, ki bi ga podjetje moralo plačati za prenehanje službovanja, ne glede na to ali zaposlenec ostane in službuje do zaprtja tovarne ali pa tovarno zapusti pred zaprtjem. Čeprav zaposleni lahko podjetje zapustijo pred zaprtjem, je prenehanje službovanja vseh zaposlencev posledica odločitve podjetja, da tovarno zapre in konča njihovo službovanje (tj. službovanje vseh zaposlencev bo prenehalo, ko se bo tovarna zaprla). Zato podjetje pripozna obveznost v višini 1 200 000 DE

(tj. $120 \times 10\,000$ DE) za odpravnine, ki se zagotovijo v skladu s programom zaslužkov zaposlencev bodisi ob objavi načrta prenehanja službovanja bodisi takrat, ko podjetje pripozna stroške prestrukturiranja, ki so povezani z zaprtjem tovarne, odvisno kaj od navedenega nastopi prej.

Zasluzki, ki se zagotovijo v zameno za službovanje

Dodatni zaslužki, ki jih bodo zaposleni prejeli, če bodo službovali vseh deset mesecev, so v zameno za službovanjem v tem obdobju. Podjetje jih obračunava kot kratkoročne zaslužke zaposlencev, ker pričakuje, da jih bo poravnalo v dvanajstih mesecih po koncu letnega poročevalnega obdobja. V tem zgledu diskontiranje ni potrebno, zato se odhodek v višini 200 000 DE (tj. $2\,000\,000\text{ DE} \div 10$) pripozna vsak mesec od desetih mesecev službovanja z ustreznim povečanjem knjigovodske vrednosti obveznosti.

Razkritje

- 171 Čeprav ta standard ne zahteva posebnih razkritij odpravnin, lahko drugi MSRP to zahtevajo. Na primer MRS 24 zahteva, da podjetje razkrije informacije o zaslužkih ključnega poslovnega osebja. MRS 1 zahteva, da podjetje razkrije odhodke za zaslužke zaposlencev.

PREHOD IN DATUM UVELJAVITVE

- 172 Podjetje začne uporabljati ta standard za letna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2013 ali pozneje. Uporaba pred tem datumom je dovoljena. Če podjetje uporabi za standard za zgodnejše obdobje, mora to dejstvo razkriti.
- 173 Podjetje mora ta standard uporabiti za nazaj v skladu z MRS 8 *Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake*, razen:
- podjetju ni treba prilagoditi knjigovodske vrednosti sredstev zunaj področja uporabe tega standarda za spremembe stroškov zaslužkov zaposlencev, ki so bili vključeni v knjigovodsko vrednost pred datumom začetka uporabe. Datum začetka uporabe je začetek najzgodnejšega obdobja, ki je predstavljeno v računovodskih izkazih, v katerih podjetje sprejme ta standard.
 - podjetju v računovodskih izkazih za obdobja, ki se začnejo pred 1. januarjem 2014, ni treba predstavljati primerjalnih informacij o občutljivosti obveze za določene zaslužke za razkritja, ki jih zahteva 145. člen.

DODATEK

Spremembe drugih MSRP

Ta dodatek navaja spremembe drugih MSRP, ki so posledica sprememb MRS 19, ki jih je Odbor sprejel junija 2011. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi spremenjeni MRS 19.

MSRP 1 – Prva uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja

A1 Doda se naslednji 39L. člen:

39L MRS 19 *Zasluzki zaposlencev* (kakor je bil spremenjen junija 2011) je spremenil D1. člen, izbrisal D10. in D11. člen in dodal E5. člen. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MRS 19 (kakor je bil spremenjen junija 2011).

A2 V Dodatku D (Izvzetje iz drugih MSRP) se naslov pred D10. členom ter D10. in D11. člen izbrisejo, D1. člen pa se spremeni:

D1 Podjetje lahko po svoji izbiri uporablja eno ali več naslednjih izjem:

(a) ...

(e) [izbrisano] ...

A3 V Dodatku E (Kratkoročno izvzetje iz MSRP) se doda naslov in E5. člen:

Zasluzki zaposlencev

E5 Podjetje, ki prvič uporabi MSRP, lahko uporablja prehodne določbe iz 173.(b) člena MRS 19.

MSRP 8 Poslovni odseki

A4 24. člen se spremeni:

24 Podjetje razkrije naslednje informacije za vsak poslovni odsek, o katerem se poroča, če so določeni zneski vključeni v merilo sredstev odseka, ki ga pregleda vodstveni delavec, ki sprejema poslovne odločitve, tudi če niso vključene v merilo sredstev odseka:

(a) ...

(b) zneske dodatkov k negibljivim sredstvom*, ki niso finančni instrumenti, odložene terjatve za davek, čista sredstva določenega zaslužka (glejte MRS 19 *Zasluzki zaposlencev*) ter pravice iz naslova zavarovalnih pogodb.

[sprotna opomba izpuščena]

MSRP 13 Merjenje poštene vrednosti

A5 Naslov pred D61. členom se spremeni, da se glasi takole:

MRS 19 Zasluzki zaposlencev (kakor je bil spremenjen junija 2011)

A6 D62. in D63. člen se spremenita:

D62 113. člen se spremeni:

50 [Izbrisano.]

(c) [Izbrisano.]

~~102~~ 113 Pri določanju primanjkljaja ali presežka se poštena vrednost vseh sredstev programa odšteje.

D63 Doda se 174. člen:

~~162~~ 174 MSRP 13, izdan maja 2011, je spremenil opredelitev poštene vrednosti v 8. členu in spremenil 113. člen. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MSRP 13.

MRS 1 Predstavljanje računovodskih izkazov

A7 V 7. členu se opredelitev drugega vseobsegajočega donosa spremeni:

7 ...

Drugi vseobsegajoči donos vsebuje postavke prihodkov in odhodkov (vključno s prilagoditvami zaradi prerazvrstitev), ki niso pripoznane v poslovnem izidu, kakor zahtevajo ali dovoljujejo drugi MSRP.

Sestavine drugega vseobsegajoča donosa vključujejo:

- (a) spremembe prevrednotovalnega presežka (glejte MRS 16 *Opredmetena osnovna sredstva (nepremičnine, naprave in oprema)* in MRS 38 *Neopredmetena sredstva*);
- (b) ponovne izmere programov z določenimi zasluži (glejte MRS 19 *Zasluži zaposlencev*);
- (c) ...

A8 96. člen se spremeni in 139K. člen se doda:

96 Prilagoditve zaradi prerazvrstitev ne nastanejo pri spremembah prevrednotovalnega presežka, pripoznanih v skladu z MRS 16 ali MRS 38, ali pri ponovnih izmerah programov z določenimi zasluži, pripoznanih v skladu z MRS 19. Te sestavine se pripoznajo v drugem vseobsegajočem donosu in se v poznejših obdobjih ne prerazvrstijo v poslovni izid. Spremembe prevrednotovalnega presežka se lahko prenesejo na zadržani čisti dobiček v poznejših obdobjih, ko se sredstvo uporablja ali ko se preneha pripoznavati (glejte MRS 16 in MRS 38).

139K MRS 19 *Zasluži zaposlencev* (kakor je bil spremenjen junija 2011) je spremenil opredelitev drugega vseobsegajočega donosa v 7. in 96. členu. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MRS 19 (kakor je bil spremenjen junija 2011).

MRS 24 Razkrivanje povezanih strank

A9 22. člen se spremeni:

22 Udeležba obvladujočega podjetja ali odvisnega podjetja v programu z določenimi zasluži, ki deli tveganja s podjetji v skupini, je transakcija med povezanimi strankami (glejte 42. člen MRS 19 (kakor je bil spremenjen leta 2011)).

OPMSRP 14 MRS 19 – Sredstva za določeni zaslužek, zahteve glede minimalnega financiranja in njihove medsebojne povezanosti

A10 Pod naslovom Sklicevanje se po sklicu na MRS 19 *Zasluži zaposlencev* doda „(kakor je bil spremenjen leta 2011)“.

25. in 26. člen se izbrišeta, 1., 6., 17. in 24. člen se spremenijo in doda se 27C. člen:

1 64. člen MRS 19 omejuje merjenje sredstva določenega zaslužka na presežek v programu z določenimi zasluži ali na zgornjo mejo sredstva, odvisno kaj je nižje. 8. člen MRS 19 opredeljuje zgornjo mejo sredstva kot „sedanjo vrednost vseh gospodarskih koristi, razpoložljivih v obliki vračila denarja iz programa ali zmanjšanja prispevkov v program v prihodnosti“. Pojavljajo se vprašanja, kdaj se vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti štejejo za razpoložljiva, kar zlasti velja v primeru zahteve glede minimalnega financiranja.

6 To pojasnilo obravnava naslednja vprašanja:

- (a) kdaj se vračila denarja ali zmanjšanja prispevkov v prihodnosti štejejo za razpoložljiva v skladu z opredelitvijo zgornje meje sredstva v 8. členu MRS 19.

...

17 Podjetje določi prihodnje stroške službovanja na podlagi predpostavk, ki so skladne s predpostavkami, uporabljenimi za določanje obveze določenega zaslužka, in okoliščinami, ki obstajajo ob koncu poročevalnega obdobja v skladu z MRS 19. Podjetje tako predpostavi, da se zasluži iz programa v prihodnosti ne bodo spremenili, dokler se ne spremeni program, predpostavi pa tudi, da bo število zaposlenih v prihodnosti stabilno, razen če podjetje zmanjša število zaposlenih, vključenih v program. V slednjem primeru predpostavka glede prihodnjega števila zaposlenih vključuje zmanjšanje.

24 Če dolgovani prispevki ne bodo razpoložljivi po vplačilu v program, podjetje ob nastanku obveze pripozna obveznost. Obveznost pomeni tako zmanjšanje čistega sredstva določenega zaslužka oziroma povečanje čiste obveznosti določenega zaslužka, da se zaradi uporabe 64. člena MRS 19 ne pričakuje, da bi ob vplačilu prispevkov nastala dobiček ali izguba.

27C MRS 19 (kakor je bil spremenjen leta 2011), je spremenil 1., 6., 17. in 24. člen in izbrisal 25. in 26. člen. Podjetje te spremembe uporabi, ko uporabi MRS 19 (kakor je bil spremenjen leta 2011).