

## IFRIC tumačenje 14 -

### ***MRS 19 – Ograničenja povezana s imovinom planova definisanih primanja, zahtjevi za minimalno finansiranje i interakcija među njima***

#### Reference

---

- MRS 1 -Prezentacija finansijskih izvještaja
- MRS 8 -Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške
- MRS 19 -Primanja zaposlenih (izmijenjen 2011.)
- MRS 37 -Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina

#### Osnove

---

1. Prema stavu 64. MRS-a 19 mjerenje neto imovine plana definisanih primanja ograničava se na višak u planu definisanih primanja ili na gornju granicu vrijednosti imovine, zavisno šta je niže. Tačka 8. MRS-a 19 gornju granicu sredstava definiše kao “sadašnju vrijednost svih ekonomskih koristi raspoloživih u vidu povrata finansijskih sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa u plan”. Postavlja se pitanje kada povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim, naročito u slučaju postojanja zahtjeva za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje.
2. Zahtjevi za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje postoje u mnogim zemljama da bi se učvrstila obećanja data članovima plana primanja u pogledu primanja na koja stiču pravo po prestanku radnog odnosa. Ti zahtjevi u pravilu podrazumijevaju minimalne iznose ili nivo doprinosa koji u određenom periodu moraju biti uplaćeni u plan. Prema tome, zahtjev za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje može ograničiti mogućnost subjekta da smanji buduće doprinose.
3. Nadalje, ograničenje kod mjerenja imovine plana definisanih primanja može prouzrokovati poteškoće prilikom finansiranja. U pravilu, zahtjev za uplatom doprinosa u plan ne bi uticao na mjerenje sredstava ili obaveze plana definisanih primanja jer jednom uplaćeni doprinosi postaju sredstva plana, pa je dodatna neto obaveza jednaka nuli. Međutim, zahtjev za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje može prouzrokovati nastanak obaveze ukoliko zahtijevani doprinosi ne budu raspoloživi subjektu nakon njihove uplate.
- 3.A U novembru 2009. godine, Odbor za međunarodne računovodstvene standarde izvršio je izmjene i dopune IFRIC-a 14 u cilju otklanjanja neželjenih posljedica postupanja s avansnim uplatama budućih doprinosa u određenim okolnostima kada postoji zahtjev za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje.

#### Djelokrug

---

4. Ovo tumačenje primjenjuje se na sva definisana primanja nakon prestanka radnog odnosa i druga dugoročna definisana primanja zaposlenih.

5. Za potrebe ovog tumačenja, minimalna potrebna sredstva za finansiranje odnose se na sredstva potrebna za finansiranje planova primanja nakon prestanka radnog odnosa ili drugih dugoročnih definisanih primanja.

## Pitanja

---

6. Ovo tumačenje bavi se sljedećim pitanjima:
- (a) kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati raspoloživim u skladu sa definicijom dozvoljene gornje granice sredstava iz tačke 8. MRS-a 19;
  - (b) na koji način postojanje zahtjeva za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje može uticati na raspoloživost smanjenja budućih doprinosa;
  - (c) u kojim slučajevima zahtjev za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje može predstavljati osnovu za nastanak obaveze.

## Službeno stajalište

---

### Raspoloživost povrata sredstava ili smanjenja budućih doprinosa

7. Subjekt utvrđuje raspoloživost povrata ili smanjenja budućih uplata doprinosa u skladu s uslovima datog plana i svim propisanim zahtjevima u područjima pravne nadležnosti pod koje plan potpada.
8. Ekonomska korist u vidu povrata ili smanjenja budućih doprinosa raspoloživa je subjektu ako je subjekt može realizovati u nekom trenutku tokom trajanja plana ili po izmirenju obaveza plana. Konkretno, ova ekonomska korist može biti raspoloživa čak i ako je nije moguće realizovati odmah na kraju izvještajnog perioda.
9. Raspoloživa ekonomska korist ne zavisi od načina na koji subjekt namjerava iskoristiti višak. Subjekt određuje najveću moguću ekonomsku korist koja je raspoloživa po osnovu povrata, smanjenja budućih doprinosa ili kombinacije to dvoje. Subjekt ne priznaje ekonomske koristi od kombinacije povrata i smanjenja budućih doprinosa na osnovu pretpostavki koje se međusobno isključuju.
10. U skladu s MRS-om 1, subjekt objavljuje informacije o glavnim uzrocima neizvjesnosti procjene na kraju izvještajnog perioda kod kojih postoji značajan rizik da će izazvati materijalno prilagođavanje knjigovodstvene vrijednosti neto sredstava ili obaveze priznatih u izvještaju o finansijskom položaju. To može podrazumijevati objavljivanje svih eventualnih ograničenja u pogledu trenutne mogućnosti realizovanja viška ili objavljivanje osnove koja je korištena kod utvrđivanja iznosa raspoložive ekonomske koristi.

### Ekonomska korist raspoloživa u vidu povrata

#### *Pravo na povrat*

11. Povrat je raspoloživ subjektu samo ako subjekt ima bezuslovno pravo na povrat:

- (a) tokom trajanja plana, bez pretpostavke da je potrebno izmiriti obaveze plana da bi se dobio povrat (na primjer, u nekim pravnim sistemima subjekt može imati pravo na povrat tokom trajanja plana bez obzira na to da li su obaveze plana izmirene ili ne); ili
- (b) pod pretpostavkom postepenog izmirenja obaveza plana kroz vrijeme do trenutka kada su svi članovi napustili plan; ili
- (c) pod pretpostavkom jednokratnog izmirenja svih obaveza plana (to jeste, kod ukidanja plana).

Bezuslovno pravo na povrat može postojati bez obzira na nivo finansiranja plana na kraju izvještajnog perioda.

12. Ako pravo subjekta na povrat viška zavisi od nastanka, odnosno izostanka jednog ili više neizvjesnih budućih događaja na koje subjekt ne može u potpunosti uticati, subjekt nema безусловno pravo, te stoga ne priznaje sredstvo.

### *Mjerenje ekonomske koristi*

13. Subjekt ekonomsku korist raspoloživu u vidu povrata mjeri kao iznos viška na kraju izvještajnog perioda (koji je jednak fer vrijednosti sredstava plana umanjenoj za sadašnju vrijednost obaveze po osnovu definisanih primanja) koji ima pravo primiti kao povrat, umanjeno za sve povezane troškove. Na primjer, ako se na povrat plaća neki porez osim poreza na dobit, subjekt mjeri iznos povrata umanjen za taj porez.
14. Prilikom mjerenja iznosa raspoloživog povrata kod ukidanja plana tačka 11(c), subjekt u plan uključuje i troškove izmirenja obaveza plana i realizacije povrata. Na primjer, subjekt odbija iznos honorara za profesionalne usluge onda kada se isti plaćaju iz plana umjesto da ih plaća sam subjekt, kao i troškove eventualnih premija osiguranja koji mogu nastati radi osiguranja obaveze kod ukidanja plana.
15. Ako je povrat određen u punom iznosu ili dijelu viška umjesto u fiksnom iznosu, subjekt ne provodi prilagođavanje po osnovu vremenske vrijednosti novca, čak ni ako je povrat moguće realizovati samo na neki budućí datum.

### **Ekonomska korist raspoloživa u vidu smanjenja doprinosa**

16. Ako ne postoji zahtjev za minimalnim potrebnim sredstvima za finansiranje u vezi sa budućim uslugama, ekonomska korist raspoloživa u vidu smanjenja budućih doprinosa predstavlja buduće troškove usluga subjekta za svaki period koji prelazi očekivano trajanje plana ili očekivano postojanje subjekta, koji god od njih je kraći. Troškovi budućih usluga subjekta ne uključuju iznose koje će snositi zaposleni.
17. Subjekt određuje troškove rada primjenjujući pretpostavke koje su u skladu s onima korištenima kod određivanja obaveze plana definisanih primanja i sa situacijom koja postoji na kraju izvještajnog perioda kako je uređeno MRS-om 19. Subjekt, stoga, pretpostavlja da u budućnosti neće doći do promjena primanja iz plana sve dok se ne promijeni sam plan, te da će radna snaga u budućnosti biti stabilna, osim ako subjekt smanji broj zaposlenih obuhvaćenih planom. U tom slučaju pretpostavka u vezi sa budućim brojem zaposlenih uključuje smanjenje.

## **Učinak zahtjeva za minimalnim finansiranjem na ekonomsku korist raspoloživu kao smanjenje budućih doprinosa**

18. Subjekt na određeni datum analizira bilo koji zahtjev za minimalno finansiranje u vezi sa doprinosima koji su potrebni da bi se pokrio a) bilo kakav postojeći deficit za prošlu uslugu na osnovu minimalnog finansiranja i b) buduće usluge.
19. Doprinosi za pokriće eventualnog manjka po osnovu minimalnog finansiranja koji se odnose na već primljene usluge ne utiču na buduće doprinose za budući rad. Oni mogu uzrokovati nastanak obaveze u skladu sa tačkama 23.-26.
20. U slučaju postojanja zahtjeva za minimalnim finansiranjem za doprinose koji se odnose na buduće usluge, ekonomska korist raspoloživa u vidu smanjenja budućih doprinosa predstavlja zbir:
- (a) svakog iznosa kojim se umanjuje budući zahtjev za minimalnim potrebnim doprinosima za finansiranje budućih usluga jer je subjekt izvršio avansnu uplatu (to jeste, platio dati iznos prije nego je to bio dužan uraditi); i
  - (b) procijenjenih troškova budućih usluga za svaki period u skladu sa tačkama 16. i 17, umanjeno za procijenjene minimalne doprinose za finansiranje budućih usluga u tim periodima koji bi bili potrebni da nije izvršena avansna uplata iz podtačke (a).
21. Subjekt procjenjuje buduće zahtjeve za minimalnim potrebnim doprinosima za finansiranje budućih usluga uzimajući u obzir uticaj svakog postojećeg viška određenog na osnovu minimalnog finansiranja, ali ne uključujući avansne uplate iz tačke 20.(a). Subjekt primjenjuje pretpostavke u skladu s odredbama o minimalnom finansiranju, a u odnosu na sve faktore koji nisu precizirani tim odredbama pretpostavke koje se podudaraju s onima korištenim kod određivanja obaveze plana definisanih primanja i sa situacijom koja postoji na kraju izvještajnog perioda kako je to uređeno MRS-om 19. U procjenu ulaze i sve promjene koje se očekuju kao posljedica dospeljelih minimalnih doprinosa koje subjekt plaća, ali ne ulazi uticaj očekivanih promjena odredbi o minimalnom finansiranju koje nisu u postupku usvajanja ili ugovorno dogovorene na kraju izvještajnog perioda.
22. Onda kada subjekt odredi iznos iz tačke 20.(b), ukoliko budući minimalni potrebni doprinosi za finansiranje budućih usluga premaše troškove budućih usluga po MRS-u 19 u bilo kom periodu, taj višak umanjuje iznos ekonomske koristi koja je raspoloživa u vidu smanjenja budućih doprinosa. Međutim, iznos iz tačke 20.(b). nikada ne može biti manji od nule.

## **Kada zahtjev za minimalnim finansiranjem može biti osnova za nastanak obaveze**

23. Ako subjekt na osnovu zahtjeva za minimalnim finansiranjem ima obavezu platiti doprinose kako bi pokrio svaki eventualni manjak na osnovu minimalnog finansiranja za već primljene usluge, dužan je utvrditi da li će ti doprinosi, po njihovoj uplati u plan, biti raspoloživi kao povrat ili kao smanjenje budućih doprinosa.

24. Ako obaveze po osnovu doprinosa neće biti raspoložive nakon njihove uplate u plan, subjekt priznaje obavezu u trenutku njenog nastanka. Ta obaveza umanjuje neto sredstva, odnosno povećava obavezu plana definisanih primanja tako da se ne očekuje nastanak nikakve dobiti ili gubitka kao rezultat primjene tačke 64. MRS-a 19 po plaćanju doprinosa.
- 25.–
26. [brisani]

## Datum stupanja na snagu

---

27. Subjekt ovo tumačenje treba primijeniti na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2008. godine. Dozvoljena je i njegova ranija primjena.
- 27.A MRS-om 1 (izmijenjenim 2007.) izvršene su izmjene terminologije koja se koristi u svim MSFI-jevima. Pored toga, izmijenjena je i tačka 26. Subjekt je ove izmjene dužan primjenjivati na godišnje periode početno sa ili nakon 1. januara, 2009. godine. Ukoliko subjekt MRS 1 (izmijenjen 2007.) primjenjuje na raniji period, dužan je na taj period primjenjivati i navedene izmjene.
- 27.B *Avansne uplate na osnovu zahtjeva za minimalno finansiranje* uvode tačku 3.A i vrše izmjene i dopune tački 16.-18., te 20.-22. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune na godišnje periode koji počinju na dan ili nakon 1. januara 2011. godine. Dozvoljena je i njihova ranija primjena. Subjekt je dužan objaviti svaku primjenu navedenih izmjena i dopuna na raniji period.
- 27.C MRS-om 19 (izmijenjen 2011.) uvode se izmjene i dopune tački 1., 6., 17. i 24., a brišu tačke 25. i 26. Kod svake primjene MRS-a 19 (izmijenjen 2011.), subjekt je dužan primjenjivati i te izmjene i dopune.

## Prijelazne odredbe

---

28. Subjekt ovo tumačenje primjenjuje od početka prvog perioda prikazanog početnim finansijskim izvještajima koji podliježu primjeni tumačenja. Subjekt je dužan svako početno prilagođavanje proizašlo iz primjene ovog tumačenja priznati kroz zadržanu dobit na početku datog perioda.
29. Subjekt izmjene i dopune tački 3.A., 16.-18., te 20.-22. primjenjuje od početka najranijeg uporedivog perioda prikazanog početnim finansijskim izvještajima na koje subjekt primijeni tumačenje. Ukoliko je subjekt tumačenje prethodno primijenio prije primjene njegovih izmjena i dopuna, dužan je priznati prilagođavanje proizašlo iz primjene izmjena i dopuna kroz zadržanu dobit na početku najranijeg prikazanog uporedivog perioda.