

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 19

Primanja zaposlenih

Cilj

Cilj je ovoga Standarda propisati računovodstvo i objavljivanje u svezi primanja zaposlenih. Standard zahtijeva da subjekt prizna:

- a) obvezu kada je zaposleni pružio uslugu u razmjeni za primanje zaposlenog koje treba platiti u budućnosti; i
- b) rashod kada subjekt troši ekonomsku korist koja proizlazi iz pružene usluge zaposlenog u razmjeni za primanja zaposlenog.

Djelokrug

1. **Ovaj Standard treba primijeniti poslodavac u računovodstvu za sva primanja zaposlenih, osim onih na koja se primjenjuje MSFI 2 - *Plaćanje temeljeno na dionicama*.**
2. Ovaj se Standard ne bavi izvještavanjem planova primanja zaposlenih (vidjeti MRS 26 - *Računovodstvo i izvještavanje mirovinskih planova*).
3. Primanja zaposlenih na koja se primjenjuje ovaj Standard uključuju primanja osigurana:
 - a) prema formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između subjekta i pojedinog zaposlenog, skupine zaposlenih ili njihovih predstavnika;
 - b) prema zakonskim zahtjevima ili granskim sporazumima gdje se od subjekta zahtijeva plaćanje doprinosa planovima na razini države, regije, djelatnosti ili planovima s više poslodavaca; ili
 - c) prema neformalnoj praksi koja dovodi do izvedene obveze. Neformalna praksa stvara izvedenu obvezu tamo gdje subjekt nema realnu alternativu, već isplaćuje primanja zaposlenih. Izvedena obveza je, primjerice, ako se mijenja neformalna praksa subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu njegovom odnosu sa zaposlenima.
4. Primanja zaposlenih uključuju:
 - a) kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su nadnice, plaće i doprinosi socijalnom osiguranju, naknade za korištenje godišnjeg odmora i naknade za vrijeme bolovanja, sudjelovanje u dobiti i bonusi (ako je plativo unutar dvanaest mjeseci od završetka obračunskog razdoblja) i nenovčana primanja (kao što je zdravstvena njega, korištenje kuća, automobila i besplatno ili po povlaštenoj cijeni roba ili usluga) sadašnjih zaposlenika;
 - b) primanja poslije prestanka zaposlenja kao što su mirovine, druga mirovinska primanja, životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena zaštita poslije prestanka zaposlenja;
 - c) ostala dugoročna primanja zaposlenih kao što su naknade za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknade za vrijeme studijskog usavršavanja, jubilarne nagrade

ili nagrade za dugogodišnji rad, naknade na vrijeme duže spriječenosti za rad, ako ne dospijevaju za plaćanje u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja obračunskog razdoblja, sudjelovanje u dobiti, bonusi i odgođene naknade; i

d) otpremnine.

Budući da se svaka kategorija prethodno navedena u točkama (a) do (d) razlikuje po svojim obilježjima, ovaj Standard utvrđuje zasebne zahtjeve za svaku ovu kategoriju.

5. Primanja zaposlenih uključuju primanja koje se osiguravaju zaposlenima ili njihovim uzdržavanim osobama, a koja se mogu podmiriti isplatom (ili davanjem roba ili usluga) koje se izvršavaju izravno zaposlenima, njihovim supružnicima, djeci i drugim uzdržavanim osobama ili drugima, kao što su osiguravajuća društva.
6. Zaposleni može pružati subjektu uslugu u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, povremeno ili privremeno. Za svrhe ovoga Standarda, u zaposlene su uključeni direktori i druge osobe u menadžmentu.

Definicije

7. U ovom Standardu koriste se sljedeći izrazi s navedenim značenjem:

Primanja zaposlenih jesu svi oblici naknada koje daje subjekt u zamjenu za usluge koje pružaju zaposleni.

Kratkoročna primanja zaposlenih jesu primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja dospijevaju unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s tim povezane usluge.

Primanja poslije prestanka zaposlenja jesu primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja su plativa poslije prestanka zaposlenja.

Planovi primanja poslije prestanka zaposlenja jesu formalni i neformalni sporazumi prema kojima subjekt osigurava primanja poslije prestanka zaposlenja jednom ili više zaposlenih.

Planovi definiranih doprinosa jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i koji nema zakonske niti izvedene obveze da uplati naknadne doprinose ako fond ne posjeduje dovoljno imovine da isplati sva primanja zaposlenih koji se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i ranijim razdobljima.

Planovi definiranih primanja jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja koji nisu planovi definiranih doprinosa.

Planovi više poslodavaca jesu planovi definiranih doprinosa (osim državnih planova) ili planovi definiranih primanja (osim državnih planova) koji:

- a) udružuju sredstva doprinosa različitih subjekata koji nisu pod zajedničkom kontrolom; i
- b) koriste navedena sredstva kako bi osigurali primanja zaposlenih više od jednog subjekta, tako da su razina doprinosa i primanja određeni bez obzira na subjekt koji zapošljava navedene zaposlene.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih jesu primanja zaposlenih (osim primanja poslije prestanka zaposlenja i otpremnina) koja ne dospijevaju unutar

dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem su zaposlenici pružali s tim povezane usluge.

Otpremnine jesu primanja zaposlenih plativa kao rezultat ili:

- a) odluke subjekta da prekinu radni odnos nekih zaposlenika prije redovnog datuma umirovljenja; ili
- b) odluke zaposlenih da dragovoljno prihvate prekid radnog odnosa (smanjenje viška broja zaposlenih) u zamjenu za te naknade.

Primanja zaposlenih koja su stečena jesu primanja zaposlenih koja nisu uvjetovana zaposlenjem u budućim razdobljima.

Sadašnja vrijednost obveza za definirana mirovinska primanja je sadašnja vrijednost, bez umanjivanja imovine plana, očekivanih budućih plaćanja potrebnih za podmirivanje obveze nastale temeljem usluge zaposlenog u tekućem i ranijim razdobljima.

Trošak tekućeg rada je povećanje sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja koje proizlaze iz usluga rada u tekućem razdoblju.

Trošak kamate je povećanje sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja tijekom razdoblja koja nastaje jer su primanja jedno razdoblje bliža dospelju.

Imovina plana se sastoji od:

- a) imovine koji drži fond za dugoročna primanja zaposlenih; i
- b) police osiguranja koje ispunjavaju uvjete.

Imovina koju drži fond za dugoročna primanja zaposlenih je imovina (osim neprenosivih financijskih instrumenata koje je izdao izvještajni subjekt):

- a) koju drži subjekt (fond) koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i koji postoji samo kako bi isplatio ili osigurao novčana sredstva za isplatu primanja zaposlenih; i
- b) koja je raspoloživa samo za podmirenje obveza za primanja zaposlenih ili osiguravanje novčanih sredstava za podmirivanje, a nije raspoloživa vjerovnicima subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i koja se ne može vratiti subjektu, osim ako:
 - i. je preostala imovina fonda dovoljna za ispunjenje svih obveza plana ili izvještajnog subjekta za primanja zaposlenih; ili
 - ii. se imovina vraća izvještajnom subjektu kako bi se nadoknadila već plaćena primanja zaposlenih.

Polica osiguranja koja ispunjava uvjete je neka police osiguranja koju je izdao osiguravatelj koji nije povezana osoba (kako je definirano u MRS-u 24 - *Povezane osobe*) izvještajnog subjekta, ako primici od police:

- a) mogu biti upotrijebljeni samo za podmirenje obveza za primanja zaposlenih ili osiguravanje sredstava za podmirivanje; i
- b) nisu raspoloživi vjerovnicima subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i koji ne mogu biti plaćeni subjektu, osim ako:

- i. primici predstavljaju višak imovine koji nije potreban da bi se policom ispunile sve s njom povezane obveze za primanja zaposlenih; ili
- ii. se primici vraćaju izvještajnom subjektu kako bi se nadoknadila već plaćena primanja zaposlenih.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

Povrat od imovine plana jesu kamate, dividende i drugi prihodi koji proizlaze iz imovine plana, zajedno s realiziranim i nerealiziranim dobitcima i gubicima od imovine plana, umanjeno za troškove upravljanja planom (osim onih koji su uključeni u aktuarske pretpostavke korištene pri mjeranju obveze za definirana primanja) kao i umanjeno za poreznu obvezu samoga plana.

Aktuarski dobitci i gubici sastoje se od:

- a) iskustvenih usklađenja (učinci razlika između ranijih aktuarskih pretpostavki i onoga što se stvarno dogodilo); i
- b) učinaka promjena aktuarskih pretpostavki.

Trošak minuloga rada je promjena sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja za usluge zaposlenih u ranijim razdobljima, koja je proizašla u tekućem razdoblju zbog uvođenja ili promjena primanja poslije prestanka zaposlenja ili drugih dugoročnih primanja zaposlenih. Trošak minulog rada može biti pozitivan (kada se primanja uvode ili mijenjaju na način da se sadašnja vrijednost obveze za definiranih primanja povećava) ili negativan (kada se postojeća primanja mijenjaju na način da se sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja smanjuje).

Kratkoročna primanja zaposlenih

8. Kratkoročna primanja zaposlenih uključuje stavke kao što su:
 - a) plaće, nadnice i doprinosi za socijalno osiguranje;
 - b) naknade za kratkoročna odsustva (kao što su plaćeni godišnji odmor, bolovanje i slično) kada naknada za odsustva dopijeva u okviru dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s njima povezane svoje usluge;
 - c) sudjelovanje u dobiti i obveze za bonuse u okviru dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje s njima povezane usluge;
 - d) nenovčane naknade (kao što su zdravstvena zaštita, korištenje kuća, automobila te besplatno ili uz povlaštenu cijenu korištenje dobara ili usluga) za postojeće zaposlene.
9. Računovodstvo kratkoročnih primanja zaposlenih obično je jednostavno budući da se ne zahtijevaju nikakve aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza ili troška te da ne postoji mogućnost aktuarskog dobitka ili gubitka. Međutim, obveze za kratkoročna primanja se mjere na nediskontiranoj osnovi.

Priznavanje i mjerenje

Sva kratkoročna primanja zaposlenih

10. Kada je zaposlenik pružio uslugu subjektu tijekom računovodstvenog razdoblja, subjekt treba priznati nediskontirani iznos kratkoročnih primanja koje se očekuju platiti u zamjenu za tu uslugu:
- kao obvezu (obveze za obračunano a odgođeno plaćanje troškova), poslije oduzimanja već plaćenog iznosa. Ako ovaj plaćeni iznos premašuje nediskontirani iznos primanja, taj se višak treba priznati kao imovina (unaprijed plaćeni troškovi) do iznosa u kojem će taj predujam dovesti do, primjerice, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca; i
 - kao rashod, osim ako drugi Standard ne zahtijeva ili dopušta uključivanje ovih primanja u trošak imovine (vidjeti, primjerice, MRS 2 - *Zalihe* i MRS 16 - *Nekretnine, postrojenje i oprema*).

U točkama 11., 14. i 17. objašnjeno je kako subjekt treba primijeniti ovaj zahtjev na kratkoročna primanja u obliku naknade za vrijeme odsustvovanja te sudjelovanja u dobiti i bonusa.

Kratkoročne naknade za vrijeme odsustvovanja

11. Subjekt treba priznati prema točki 10. očekivani trošak kratkoročnih primanja u obliku naknada za vrijeme odsustvovanja, kako slijedi:
- u slučaju akumuliranja naknade za vrijeme odsustvovanja, kada zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihova prava na buduće naknade za vrijeme odsustvovanja; i
 - u slučaju naknada za vrijeme odsustvovanja koje se ne akumuliraju, kada odsustvovanje nastane.
12. Subjekt može zaposlenima naknaditi odsustvovanja iz raznih razloga, kao što su godišnji odmor, bolovanje i kratkoročna nemogućnost rada, porodijski dopust, rad u sudskoj poroti i služenje vojnoga roka. Pravo na primanje naknada za vrijeme odsustvovanja dijeli se na dvije kategorije, i to:
- akumulirajuće; i
 - neakumulirajuće.
13. Akumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja jesu one koje se prenose unaprijed i mogu se koristiti u narednim razdobljima ako se pravo korištenja ne iskoristi u cijelosti u tekućem razdoblju. Akumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja mogu biti sa stečenim pravom na konačnu isplatu (drugim riječima, zaposleni imaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napuštaju subjekt) ili bez stečenog prava na konačnu isplatu (kada zaposleni nemaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napuštaju subjekt). Obveza nastaje kako zaposleni pružaju usluge koje povećavaju njihovo pravo na buduće naknade za vrijeme odsustvovanja. Ova obveza postoji i priznaje se čak ako su naknade za vrijeme odsustvovanja bez stečenog prava na konačnu isplatu, premda na mjerenje te obveze utječe mogućnost da zaposleni mogu napustiti subjekt prije nego iskoriste akumulirane naknade za vrijeme odsustvovanja bez stečenog prava na konačnu isplatu.

14. **Subjekt mjeri očekivani trošak akumulirajućih naknada za vrijeme odsustvovanja kao dodatni iznos koji očekuje da će platiti kao rezultat neiskorištenog prava koje je akumulirano na datum izvještaja o financijskom položaju.**
15. Prema metodi navedenoj u prethodnoj točki mjeri se obveza u iznosu dodatnih isplata koje se očekuju da će nastati isključivo iz činjenice da se prava akumuliraju. U mnogim slučajevima subjekt možda neće trebati provesti podrobna izračunavanja kako bi se procijenilo da ne postoji značajna obveza za neiskorištenu naknadu za vrijeme odsustvovanja. Primjerice, obveza za vrijeme bolovanja vjerojatno će biti značajna ako postoji formalno ili neformalno razumijevanje da se neiskorišteno plaćeno bolovanje može iskoristiti kao plaćeno odsustvo.

Primjer koji objašnjava točke 14. i 15.

Neki subjekt ima 100 zaposlenih, a svaki ima pravo na pet radnih dana godišnje plaćenog bolovanja. Neiskorišteno bolovanje može se prenijeti u narednu kalendarsku godinu. Prvo se uzima pravo na bolovanje tekuće godine, potom prenijeto stanje prethodne godine (LIFO osnova). Na 31. prosinca 20X1. prosječno neiskorišteno pravo je dva dana po zaposlenome. Subjekt očekuje na osnovi dosadašnjeg iskustva, za koje se očekuje da će se nastaviti, da će 92 zaposlena uzeti ne više od dva bolovanja u 20X2. godini, dok će preostalih 8 zaposlenih koristiti prosjek od šest i pol dana.

Subjekt očekuje da će platiti dodatnih 12 dana plaćenog bolovanja kao rezultat neiskorištenog prava koje je akumulirano na 31. prosinca 20X1. (jedan i pol dan svaki, za 8 zaposlenih). Prema tomu, subjekt priznaje obvezu koja je jednaka 12 dana plaćenog bolovanja.

16. Neakumulirajuće naknade za vrijeme odsustvovanja se ne prenose u naredno razdoblje. One propadaju ako se pravo u tekućem razdoblju ne iskoristi u cijelosti i ne daje pravo zaposlenima na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kod napuštanja subjekta. Ovo je obično slučaj za plaćeno bolovanje (u visini za koju neiskorišteno proteklo pravo ne povećava buduća prava), odsustvo za porodijski dopust i naknade za sudjelovanje u sudskoj poroti ili vojnoj službi. Subjekt ne priznaje obvezu ili rashod sve do vremena odsustvovanja, budući da rad zaposlenog ne povećava iznos prava na naknade.

Planovi sudjelovanja u dobiti i bonusu

17. **Subjekt treba priznati očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa prema točki 10. samo, i isključivo, ako:**
- subjekt ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takvu isplatu kao rezultat prošlog događaja; i**
 - može se obaviti pouzdana procjena obveze.**
- Sadašnja obveza postoji kada i samo kada subjekt nema realnu alternativu da izvrši ove isplate.**
18. Prema nekim planovima sudjelovanja u dobiti, zaposleni primaju dio dobiti samo ako ostanu u subjektu određeno razdoblje. Takvi planovi stvaraju izvedenu obvezu budući da zaposleni pružaju svoje usluge koje povećavaju iznos koji treba platiti, ako

ostanu u službi sve do kraja utvrđenog razdoblja. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposleni mogu napustiti subjekt bez primanja isplate udjela u dobiti.

Primjer koji objašnjava točku 18.

Prema planu sudjelovanja u dobiti, zahtijeva se od subjekta da plati određeni iznos svoje neto dobiti za godinu zaposlenima koji rade u toj godini. Ako niti jedan zaposleni ne napusti subjekt tijekom godine, ukupna isplata za sudjelovanje u raspodjeli dobiti za tu godinu bit će 3% neto dobiti. Subjekt procjenjuje da će odlazak osoblja smanjiti plaćanja na 2,5% neto dobit.

Subjekt će priznati obvezu i rashod u visini 2,5% neto dobiti.

19. Subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa. Ipak, u nekim slučajevima postoji praksa isplate bonusa. U takvim slučajevima, subjekt ima izvedenu obvezu budući da ono nema realnu mogućnost nego da isplati nagradu. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposleni mogu napustiti subjekt bez da im se isplati bonus.
20. Subjekt može obaviti pouzdanu procjenu zakonske ili izvedene obveze prema planu sudjelovanja u podjeli dobiti ili planu bonusa samo, i isključivo, ako:
 - a) formalni uvjeti plana sadrže metodu za određivanje iznosa tih primanja;
 - b) subjekt određuje iznose koje treba platiti prije nego što su financijski izvještaji odobreni za izdavanje; ili
 - c) dosadašnja praksa pruža jasni dokaz za iznos izvedene obveze.
21. Obveza prema planovima sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusa proizlazi iz usluga koje pružaju zaposleni, a ne iz transakcija s vlasnicima subjekta. Prema tomu, subjekt ne priznaje iznos plana sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima kao raspodjelu neto dobiti, nego kao rashod.
22. Ako isplate temeljem sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima ne dospijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje usluge, ove su isplate dugoročna primanja zaposlenih (vidjeti točke 126. - 131.).

Objavljivanje

23. Premda ovaj Standard ne zahtijeva posebno objavljivanje o kratkoročnim primanjima zaposlenih, drugi Standardi mogu zahtijevati objavljivanje. Primjerice, MRS 24 - *Objavljivanje povezanih stranaka* zahtijeva da se za najvažnije osoblje menadžmenta objave informacije o njihovim primanjima. MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*, zahtijeva da se objave troškovi primanja zaposlenih.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih mirovina

24. Primanja poslije prestanka zaposlenja uključuju, primjerice:
 - a) primanja nakon umirovljenja, kao što su mirovine; i

- b) druga primanja poslije prestanka zaposlenja, kao što su životno osiguranje poslije prestanka zaposlenja i zdravstvena njega poslije prestanka zaposlenja.
- Aranžmani prema kojima subjekt osigurava primanja poslije prestanka zaposlenja jesu planovi primanja poslije prestanka zaposlenja. Subjekt primjenjuje ovaj Standard na sve takve aranžmane, neovisno o tome je li obuhvaćaju osnivanje zasebnog subjekta koji prima doprinose i koji isplaćuje primanja.
25. Planovi primanja poslije prestanka zaposlenja razvrstavaju se kao planovi definiranih doprinosa ili planovi definiranih primanja, ovisno o ekonomskoj suštini plana, a što se izvodi iz njihovih glavnih rokova i uvjeta plana. Prema planovima definiranih doprinosa:
- a) zakonska ili izvedena obveza subjekta ograničena je na iznos za koji se prihvaća da će se uplaćivati u fond. Stoga se iznos primanja poslije prestanka zaposlenja koji prima zaposleni određuje iznosom doprinosa koji je uplatio subjekt (možda i zaposleni) u plan primanja poslije prestanka zaposlenja ili u osiguravajuće društvo, zajedno s prihodom od ulaganja koje proizlazi iz uplaćenih doprinosa; i
 - b) kao posljedica navedenoga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizika ulaganja (da će uložena sredstva biti nedostatna za ostvarivanje očekivanih primanja) padaju na teret zaposlenoga.
26. Primjeri gdje obveza subjekta nije ograničena dogovorenim iznosom uplate doprinosa u fond jesu kada subjekt ima zakonsku ili trgovačku obvezu kroz:
- a) formulu plana primanja koja nije vezana isključivo na iznos doprinosa;
 - b) jamstvo, koje se daje neizravno putem plana ili izravno, za određeni prihod od doprinosa; ili
 - c) neformalnu praksu koja dovodi do izvedene obveze. Primjerice, izvedena obveza može nastati kada poslovanje subjekta pokazuje povećanja primanja za bivše zaposlene radi poništavanja učinaka inflacije, čak iako ne postoji za to zakonska obveza.
27. Prema planovima definiranih primanja:
- a) obveza je subjekta da osigura dogovorena primanja za sadašnje i bivše zaposlene; i
 - b) aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizika ulaganja, u suštini, pada na teret subjekta. Ako je aktuarsko ili ulagateljsko iskustvo lošije od očekivanog, obveza se subjekta može povećati.
28. U točkama 29. do 42. objašnjena je razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih primanja u kontekstu planova više poslodavaca, državnih planova i osiguranih primanja.

Planovi više poslodavaca

29. **Subjekt treba klasificirati plan više poslodavaca kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih primanja prema uvjetima toga plana (uključujući i svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta). Ako je plan više poslodavaca plan definiranih primanja, subjekt treba:**

- a) **obračunati svoj razmjerni udjel u obvezama za definirana primanja, imovini plana i troškovima povezanih s tim planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja; i**
 - b) **objaviti informacije koje se zahtijevaju prema točki 120A.**
30. **Kada nisu raspoložive dostatne informacije za korištenje računovodstva definiranih primanja za plan više poslodavaca koji je plan definiranog primanja subjekt će:**
- a) **priznati i mjeriti ovaj plan prema točkama 44 - 46. kao da je plan definiranog doprinosa; i**
 - b) **objaviti:**
 - i. **činjenicu da je ovaj plan - plan definiranog primanja; i**
 - ii. **razlog zašto nisu raspoložive dostatne informacije koje bi omogućile subjektu priznavanje i mjerenje plana kao plana definiranog primanja; i**
 - c) **u mjeri u kojoj višak ili manjak plana može utjecati na iznos budućih doprinosa, dodatno objaviti sljedeće:**
 - i. **raspoložive informacije o višku ili manjku plana;**
 - ii. **osnovicu koja je korištena za određivanje viška ili manjka plana; i**
 - iii. **posljedice, ako postoje, za subjekt.**
31. **U nastavku se daje jedan primjer plana definiranog primanja od više poslodavaca:**
- a) **plan se financira na osnovi „plati kad odlazi” tako da se doprinosi utvrđuju na razini koja se očekuje da će biti dostatna za isplatu primanja koja dospijevaju u isto razdoblje, te da će se buduća primanja zarađena tijekom tekućeg razdoblja isplatiti od budućih doprinosa; i**
 - b) **primanja zaposlenih se određuju prema duljini rada, a sudjelujući subjekti nemaju realnog načina da se povuku iz plana bez plaćanja doprinosa za primanja koja su zaposleni zaradili do datuma povlačenja. Takav plan stvara aktuarski rizik za subjekt. Ako je konačna vrijednost već zarađenih primanja na datum izvještaja o financijskom položaju veća od očekivane, subjekt će morati ili povećati svoje doprinose ili nagovoriti zaposlene da prihvate smanjenje primanja. Prema tomu, takav se plan definira kao plan definiranog primanja.**
32. **Kada su raspoložive dostatne informacije o planu više poslodavaca koji je plan definiranog primanja, subjekt obračunava svoj razmjerni udjel u obvezama za definirana primanja, imovini plana i troškovima primanja poslije prestanka poslovanja povezane s tim planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih primanja. Međutim, u nekim slučajevima, subjekt možda neće biti u mogućnosti odrediti svoj udjel u financijskom položaju i uspješnosti plana s dovoljno pouzdanosti za računovodstvene svrhe. To može nastati ako:**
- a) **subjekt nema pristup informacijama o planu koje ispunjavaju zahtjeve ovoga Standarda; ili**
 - b) **plan izlaže sudjelujuće subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenicima drugih subjekata, s posljedicom da nema dosljedne i**

pouzdana osnove za raspoređivanje obveze, imovine plana i troška na pojedine subjekte koji sudjeluju u tom planu.

U tim slučajevima subjekt priznaje i mjeri plan kao da se radi o planu definiranih doprinosa i objavljuje dodatne informacije koje se zahtijevaju prema točki 30.

- 32.A Plan više poslodavaca i njegovi članovi mogu imati ugovorni sporazum na koji način će se višak iz plana raspodijeliti (ili manjak nadoknaditi) članovima plana. Članovi planova više poslodavaca koji imaju takav sporazum, a plan priznaju i mjere kao plan definiranih doprinosa u skladu sa točkom 30. priznati će imovinu i obveze koje proizlaze iz ugovornog sporazuma i sve nastale prihode i rashode u dobit ili gubitak.

Primjer koji objašnjava točku 32.A

Subjekt koji sudjeluje u planu definiranih primanja više poslodavaca i ne vrednuje plan na temelju MRS-a 19. Zbog toga subjekt priznaje i mjeri plan kao da se radi o planu definiranih doprinosa. Vrednovanje imovine i obveza plana koje se ne temelji na MRS-u 19 pokazuje manjak od 100 miliona u planu. Plan je dogovorio prema ugovoru sa poslodavcima koji sudjeluju u njemu raspored doprinosa koji će pokriti manjak u sljedećih pet godina. Doprinosi subjekta po ugovoru iznose 8 miliona.

Subjekt priznaje obvezu za doprinose usklađene za vremensku vrijednost novca i odgovarajući rashod u dobit ili gubitak.

- 32.B MRS 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina* nalaže subjektu da objavi informacije o nekim nepredviđenim obvezama. U kontekstu plana više poslodavaca, nepredviđena obveza može nastati iz primjerice:
- a) iz aktuarskih gubitaka koji se odnose na druge sudjelujuće subjekte budući da svaki subjekt koji sudjeluje u planu više poslodavaca dijeli aktuarske rizike sa svim drugim sudjelujućim subjektima; ili
 - b) iz odgovornosti prema uvjetima plana da se financira svaki manjak, ako drugi subjekt prekine svoje sudjelovanje.
33. Planovi više poslodavaca se razlikuju od plana grupnog upravljanja. Plan grupnog upravljanja je samo puki zbroj planova jednog poslodavca spojenih kako bi se omogućilo poslodavcima koji sudjeluju u planu da udruže svoja sredstva u svrhu ulaganja i smanjenja troškova upravljanja i administrativnih troškova, ali se zahtjevi različitih poslodavaca razdvajaju isključivo na primanja svojih vlastitih zaposlenih. Plan grupnog upravljanja ne stvara posebne računovodstvene probleme budući da su informacije gotovo odmah raspoložive kako bi se s njima postupalo na isti način kao i u svakom drugom planu jednog poslodavca te budući da takvi planovi ne izlažu sudjelujuće subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenim drugih subjekata. Definicije ovoga Standarda zahtijevaju da subjekt razvrsta plan grupnog upravljanja kao plan definiranih doprinosa ili kao plan definiranog primanja u skladu s uvjetima plana (uključujući svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta).

Planovi definiranih primanja koji dijele rizik između različitih subjekata pod zajedničkom kontrolom

34. Planovi definiranih primanja koji dijele rizik različitih subjekata pod zajedničkom kontrolom, primjerice, matice i njezinih podružnica nisu planovi više poslodavaca.
- 34.A Subjekt koji sudjeluje u takvim planovima pribavit će informacije o planu kao cjelini mjernom u skladu sa MRS-om 19 na temelju pretpostavki koje se odnose na plan kao cjelinu. Ako postoji ugovorni sporazum ili utvrđena politika zaračunavanja neto troška definiranog primanja za plan kao cjelinu, mjereno u skladu sa MRS-om 19, pojedinim subjektima grupe, subjekt će u svojim pojedinačnim ili odvojenim financijskim izvještajima priznati tako zaračunati neto trošak definiranih primanja. Ako takav ugovorni sporazum ili utvrđena politika ne postoje, neto trošak definiranih primanja će se priznati u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima subjekta grupe (poslodavca) koji je zakonski pokrovitelj plana. Ostali subjekti grupe će, u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima, priznati trošak jednak visini njihova doprinosa koji moraju uplatiti za to razdoblje.
- 34.B Sudjelovanje u takvim planovima predstavlja transakciju sa povezanim osobama za svaki pojedini subjekt grupe. Subjekt će zato, u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima, objaviti sljedeće:
- ugovorni sporazum ili utvrđenu politiku zaračunavanja neto troška definiranih primanja ili činjenicu da takva politika ne postoji.
 - politiku utvrđivanja doprinosa subjekta koji se moraju platiti
 - ako subjekt priznaje i mjeri raspored neto troška definiranih primanja u skladu s točkom 34A., sve informacije o planu kao cjelini u skladu sa točkama 120.-121.
 - ako subjekt priznaje i mjeri doprinose koje mora uplatiti u razdoblju u skladu sa točkom 34A., informacije o planu kao cjelini zahtijevane točkama 120A(b) - (e), (j), (n), (o), (q) i 121. Ostali zahtjevi za objavom u skladu s točkom 120A. se ne primjenjuju.
35. [brisan].

Državni planovi

36. **Subjekt treba računovodstveno iskazivati državni plan na isti način kao plan više poslodavaca (vidjeti točke 29. i 30.).**
37. Državni se planovi osnivaju zakonom kako bi obuhvatili sve subjekte (ili sve subjekte određene kategorije, primjerice, određene djelatnosti) i djeluju kao tijelo na državnoj razini, na lokalnoj razini ili kao drugo tijelo (primjerice, autonomna agencija posebno utemeljena za ove svrhe) koje ne podliježe kontroli ili utjecaju izvještajnog subjekta. Neki planovi koje osniva subjekt osiguravaju kako obvezna primanja koja su zamjena za primanja koja bi se inače ostvarivala državnim planom, tako i dodatna dragovoljna primanja. Takvi planovi nisu državni planovi.
38. Državni planovi se označavaju kao planovi definiranih primanja ili planovi definiranih doprinosa prema sadržaju koji proizlazi iz obveze subjekta prema tom planu.

Mnogi se državni planovi financiraju na osnovi „plati kao da odlazi” tako da se doprinosi utvrđuju na razini koja se očekuje da će biti dostatna za isplatu primanja koja dospijevaju u istom razdoblju. Buduća primanja zarađena tijekom tekućeg razdoblja isplatit će se iz budućih doprinosa. Unatoč tomu, u mnogim državnim planovima subjekt nema zakonsku ili izvedenu obvezu isplatiti ta buduća primanja, već je jedina njihova obveza uplatiti doprinose kako dospijevaju i ako ono prestaje biti članom državnog plana neće imati obvezu isplatiti zarađena primanja svojih zaposlenih iz prijašnjih godina. Iz tih su razloga državni planovi obično planovi definiranih doprinosa. Međutim, u rijetkim slučajevima kada je državni plan, definiranih primanja, subjekt primjenjuje postupak propisan u točkama 29. i 30.

Osigurana primanja

39. **Subjekt može platiti premije osiguranja radi financiranja plana poslije prestanka zaposlenja. S takvim se planom treba postupati kao s planom definiranih doprinosa, osim ako će subjekt imati (izravno ili neizravno putem plana) zakonsku ili izvedenu obvezu:**

- a) **isplatiti primanja zaposlenih izravno kada dospijevaju; ili**
- b) **uplatiti daljnje iznose ako osiguratelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih koja se odnose na rad u tekućem i ranijim razdobljima.**

Ako subjekt zadrži takve zakonske ili izvedene obveze, subjekt treba tretirati plan kao plan definiranih primanja.

40. Primanja koja su osigurana ugovorom o osiguranju ne trebaju imati izravan ili automatski odnos s obvezama subjekta za primanja zaposlenih. Planovi primanja poslije prestanka rada koji obuhvaćaju ugovore o osiguranju podložni su istom razlikovanju u pogledu računovodstva i financiranja kao i drugi planovi.
41. Gdje subjekt financira obveze za primanja poslije prestanka rada doprinosom u vidu police osiguranja prema kojoj subjekt (izravno, neizravno putem plana, kroz mehanizam utvrđivanja budućih premija ili kroz odnos kao povezana osoba s osigurateljem) zadržava zakonsku ili ugovornu obvezu, plaćanje premije ne ulazi u aranžman definiranih doprinosa. Slijedi da subjekt:
- a) računovodstveno iskazuje kao imovinu onu policu osiguranja koja ispunjava uvjete (vidjeti točku 7.), i
 - b) priznaje ostale police osiguranja kao pravo refundiranja (ako police ispunjavaju uvjete iz točke 104.A).
42. Tamo gdje je polica osiguranja na ime određenog sudionika plana ili skupine sudionika plana, a subjekt nema zakonsku ili izvedenu obvezu pokriti svaki gubitak iz police, subjekt nema obvezu isplatiti primanja zaposlenima te jedino osiguratelj snosi odgovornost za isplate primanja. Isplata fiksnih premija prema takvim ugovorima je, u stvari, podmirenje obveze za primanja zaposlenih, a ne ulaganje da se ispuni obveza. Kao posljedica navedenoga, subjekt nema više imovinu ili obvezu. Prema tomu, subjekt tretira takva plaćanja kao doprinose u plan definiranih doprinosa.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definiranih doprinosa

43. Računovodstvo planova definiranih doprinosa je izravno budući da se obveza izvještajnog subjekta za svako razdoblje određuje iznosima koje treba uplatiti za to razdoblje. Kao posljedica navedenoga nikakve se aktuarske pretpostavke ne zahtijevaju za mjerenje obveza ili rashoda te ne postoji mogućnost aktuarskog dobitka ili gubitka. Što više, obveza se mjeri na nediskontiranoj osnovi, osim gdje u cijelosti ne dospijevaju unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s njima povezane svoje usluge.

Priznavanje i mjerenje

44. **Kada je zaposleni pružio svoje usluge subjektu tijekom razdoblja, subjekt treba priznati doprinos koji mora uplatiti u plan definiranog doprinosa u zamjenu za tu uslugu:**
- a) **kao obvezu (obračunani trošak), poslije oduzimanja već uplaćenih doprinosa. Ako već uplaćeni doprinos premašuje dospjeli doprinos za usluge prije datuma izvještaja o financijskom položaju, subjekt treba priznati taj višak kao imovinu (unaprijed plaćeni troškovi) u visini u kojoj taj više uplaćeni iznos vodi do, primjerice, smanjenja budućih uplata ili povrata novca; i**
 - b) **kao rashod, osim ako drugi Standard zahtijeva ili dopušta uključivanje doprinosa u trošak imovine (vidjeti, primjerice, MRS 2 - *Zalihe* i MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*).**
45. **Ako uplate doprinosa u plan definiranog doprinosa u ne dospijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje usluge, uplate se trebaju diskontirati primjenom diskonte stope navedene u točki 78.**

Objavljivanje

46. **Subjekt treba objaviti iznos koji je priznat kao rashod za planove definiranih doprinosa.**
47. Tamo gdje MRS 24 - *Objavljivanje povezanih stranaka* zahtijeva, subjekt objavljuje informacije o doprinosima planu definiranih doprinosa za ključno osoblje menadžmenta.

Primanja nakon prestanka zaposlenja: planovi definiranih primanja

48. Računovodstvo za planove definiranih primanja je složeno budući da se zahtijevaju aktuarske pretpostavke za mjerenje obveza i rashoda, a postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Što više, obveze se mjere na diskontiranoj osnovi budući da se mogu podmiriti mnogo godina nakon što su zaposleni pružali svoje usluge.

Priznavanje i mjerenje

49. Planovi definiranih primanja možda neće biti financirani ili će biti u cijelosti ili djelomice financirani doprinosima subjekta i ponekad njegovih zaposlenika u subjekt ili fond koji je zasebna pravna osoba u odnosu na izvještajni subjekt i iz kojega se isplaćuju primanja zaposlenih. Isplata definiranih primanja kada dospiju ne ovise samo o financijskom položaju i uspješnosti ulaganja fonda već također od mogućnosti i spremnosti subjekta da nadoknadi nedostatak sredstava fonda. Prema tome, subjekt je u suštini prihvatio aktuarski i ulagateljski rizik povezan s planom. Kao posljedica navedenoga, priznati rashod za plan definiranih primanja nije nužno iznos doprinosa dospjelih za to razdoblje.
50. Računovodstvo subjekta za planove definiranih primanja uključuje sljedeće korake:
- korištenje aktuarskih tehnika radi utvrđivanja pouzdane procjene iznosa primanja koje su zaposleni zaradili kao povrat za pružene usluge u tekućem i ranijim razdobljima. Ovim se zahtijeva da subjekt odredi koliko mnogo se primanja može pripisati tekućem i ranijim razdobljima (vidjeti točke 67. - 71.) i utvrditi procjene (aktuarske pretpostavke) o demografskim varijablama (kao što su fluktuacija zaposlenih i mortalitet) i financijskim varijablama (kao što su buduće povećanje plaća i troškova zdravstvene njege) koje će utjecati na visinu primanja (vidjeti točke 72. - 91.);
 - diskontiranje toga primanja koristeći metodu projicirane kreditne jedinice da bi se odredila sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja i trošak tekućeg rada (vidjeti točke 64. - 66.);
 - određivanje fer vrijednost imovina plana (vidjeti točke 102. - 104.);
 - određivanje ukupnog iznosa aktuarskih dobitaka i gubitaka i iznosa onih aktuarskih dobitaka i gubitaka koji se trebaju priznati (vidjeti točke 92. - 95.);
 - gdje je plan bio uveden ili promijenjen, određivanje proizašlog minulog rada (vidjeti točke 96. - 101.); i
 - gdje je plan bio smanjen ili podmiren, određivanje proizašlog dobitka ili gubitka (vidjeti točke 109. - 115.).
- Ako subjekt ima više planova definiranih primanja, subjekt primjenjuje ove postupke za svaki značajan plan zasebno.
51. U nekim slučajevima, procjene, prosjeci i skraćeni izračuni mogu osigurati pouzdanu aproksimaciju podrobnog izračunavanja koji je prikazan u ovome Standardu.

Priznavanje i mjerenje izvedene obveze

52. **Subjekt ne treba obračunati samo svoju zakonsku obvezu prema formalnim uvjetima plana definiranog primanja, već također izvedenu obvezu koja nastaje iz neformalne prakse subjekta. Neformalna praksa dovodi do izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu nego da isplati primanja zaposlenih. Izvedena obveza je, primjerice, promjena neformalne prakse subjekta koja bi mogla uzrokovati neprihvatljivu štetu na odnose sa zaposlenima.**
53. Formalni uvjeti plana definiranih primanja mogu dopustiti subjektu da napusti svoju obvezu prema tome planu. Unatoč tomu, obično je teško poništiti plan ako treba

zadržati zaposlene. Prema tomu, u odsustvu suprotnog dokaza, računovodstvo za primanja poslije prestanka zaposlenja pretpostavlja da će subjekt koji sada obećava takva primanja nastaviti to i tijekom preostalog radnog vijeka zaposlenih.

Izveštaj o financijskom položaju

54. **Iznos priznat kao obveza za definirana primanja, treba biti neto zbroj sljedećih iznosa:**
- a) sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja na datum izvještaja o financijskom položaju (vidjeti točku 64.);
 - b) plus aktuarski dobiti (umanjeni za svaki aktuarski gubitak) koji nisu priznati zbog postupka navedenog u točkama 92. i 93.;
 - c) minus trošak minulog rada koji još nije priznat (vidjeti točku 96.);
 - d) minus fer vrijednost imovine plana (ako postoji) na datum izvještaja o financijskom položaju iz koje se obveze trebaju izravno podmiriti (vidjeti točke 102. - 104.).
55. Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja je bruto obveza, prije smanjenja fer vrijednosti svake imovine plana.
56. **Subjekt treba dovoljno učestalo utvrđivati sadašnju vrijednost obveza za definirana primanja i fer vrijednost imovine plana tako da se iznosi koji su priznati u financijskim izvještajima ne razlikuju značajno od iznosa koji bi se utvrdio na datum izvještaja o financijskom položaju.**
57. Ovaj Standard potiče, mada ne zahtijeva da subjekt uključi kvalificiranog aktuaara u mjerenje svih značajnih obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja. Iz praktičnih razloga subjekt može zahtijevati da kvalificirani aktuar provede detaljno vrednovanje obveze prije datuma izvještaja o financijskom položaju. Ipak, rezultati vrednovanja se ažuriraju za značajne transakcije i druge značajne promjene u okolnostima (uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa) do datuma izvještaja o financijskom položaju.
58. **Iznos koji je utvrđen prema točki 54. može biti negativan (neka imovina). Subjekt treba mjeriti proizašlu imovinu po nižem od:**
- a) iznosa koji je utvrđen prema točki 54.; i
 - b) zbroja:
 - i. ukupnog nepriznatog neto aktuarskog gubitka i troška minulog rada (vidjeti točke 92., 93. i 96.); i
 - ii. sadašnje vrijednosti svake ekonomske koristi raspoložive u obliku povrata financijskih sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa u plan. Sadašnja vrijednost tih ekonomskih koristi treba se odrediti primjenom diskontne stope navedene u točki 78.
- 58.A **Primjena točke 58. ne će rezultirati priznavanjem dobiti koja bi bila priznata samo kao rezultat nekog aktuarskog gubitka ili troška minulog rada u tekućem razdoblju ili priznavanjem gubitka koji bi bio priznat samo kao rezultat aktuarskih dobitaka u tekućem razdoblju. Stoga, subjekt treba odmah priznati prema**

točki 54. sljedeće, u visini u kojoj nastaju dok se utvrđuje imovina od definiranih primanja u skladu s točkom 58(b):

- a) **neto aktuarske gubitke tekućeg razdoblja i trošak minulog rada tekućeg razdoblja u visini u kojoj oni prelaze svako umanjene sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi navedenih u točki 58.(b)(ii). Ako nema promjene ili povećanja sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi, cjelokupni neto aktuarski gubitak tekućeg razdoblja i trošak minulog rada tekućeg razdoblja trebaju se odmah priznati prema točki 54.;**
 - b) **neto aktuarske dobitke tekućeg razdoblja poslije odbitka troška minulog rada tekućeg razdoblja u visini u kojoj oni prelaze svako povećanje sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi navedenih u točki 58.(b)(ii). Ako nema promjene ili povećanja sadašnje vrijednosti ekonomskih koristi, cjelokupni neto aktuarski dobitci tekućeg razdoblja poslije umanjenja za trošak minulog rada tekućeg razdoblja trebaju se odmah priznati prema točki 54.**
- 58.B Točka 58.A primjenjuje se u nekom subjektu samo ako on ima, na početku ili na kraju obračunskog razdoblja, višak^{*} u planu definiranih primanja i ne može, na osnovi postojećih uvjeta plana, pokriti taj višak u cijelosti kroz refundiranje ili smanjenje budućih doprinosa. U takvim slučajevima, trošak minulog rada i aktuarski gubici koji nastanu u razdoblju, priznavanje kojih se odgađa prema točki 54., povećat će iznos naveden u točki 58.(b)(i). Ako to povećanje nije poništeno jednakim smanjenjem sadašnje vrijednosti budućih ekonomskih koristi koje ispunjava uvjete za priznavanje prema točki 58.(b)(ii), pojavit će se povećanje neto zbroja navedenog u točki 58.(b) i, stoga, priznat dobitak. Točka 58.A zabranjuje priznavanje dobiti u takvim okolnostima. Suprotni učinci nastaju s aktuarskim dobitcima koji nastanu u razdoblju, priznavanje kojih se odgađa prema točki 58. do visine u kojoj aktuarski dobitci umanjuju kumulativne nepriznate aktuarske gubitke. Točka 58.A zabranjuje priznavanje gubitka u takvim okolnostima. Primjere primjene ove točke vidite u Dodatku C.
59. Imovina može nastati ako je plan definiranog primanja bio prefinanciran ili u određenim okolnostima gdje su aktuarski dobitci priznati. Subjekt priznaje imovinu u takvim slučajevima, budući da:
- a) subjekt kontrolira resurs, koji je mogućnost upotrebe viška radi stvaranja budućih koristi;
 - b) kontrola je rezultat prošlih događaja (doprinosi koje je uplatio subjekt i usluge koje je pružio zaposleni); i
 - c) buduće ekonomske koristi su raspoložive subjektu u obliku smanjenja budućih doprinosa ili povrata novca, izravno subjektu ili neizravno u drugi plan s manjkom.
60. Ograničenje navedeno u točki 58.(b) ne nadilazi odgođeno priznavanje određenih aktuarskih gubitaka (vidjeti točke 92. i 93.) i određenih troškova minulog rada (vidjeti točku 96.), osim navedenih u točki 58.A. Međutim, to ograničenje nadilazi opciju iz prijelaznih odredbi u točki 155.(b). Točka 120A.(f)(iii) zahtijeva da subjekt objavi bilo koji iznos koji nije priznat kao imovina zbog ograničenja sadržanog u točki 58.(b).

^{*} Višak je prekomjerna fer vrijednost sredstava plana u odnosu na sadašnju vrijednost definirane obveze primanja

Primjer koji objašnjava točku 60.

Plan definiranih primanja ima sljedeća obilježja:

Sadašnja vrijednost obveza	1.100
Fer vrijednost imovine plana	(1.190)
	(90)
Nepriznati aktuarski gubici	(110)
Nepriznati trošak minulog rada	(70)
Nepriznato povećanje obveze kod početnog usvajanja Standarda prema točki 155.(b)	(50)
Negativan iznos određen prema točki 54.	(320)

Sadašnja vrijednost raspoloživih budućih povrata novca i smanjenje budućih doprinosa	90
--	----

Ograničenje prema točki 58.b) je izračunano na sljedeći način: 110

Nepriznati aktuarski gubici

Nepriznati trošak minulog rada 70

Sadašnja vrijednost raspoloživih budućih povrata novca i smanjenje budućih doprinosa 90

Ograničenje 270

270 je manje od 320. Prema tome, subjekt priznaje imovinu u iznosu 270 i objavljuje da ograničenje smanjuje knjigovodstvena vrijednost imovine za 50 (vidjeti točku 120A.(f)(iii)).

Dobit ili gubitak

61. Subjekt treba priznati neto zbroj sljedećih iznosa u dobit ili gubitak, osim u mjeri u kojoj drugi Standard zahtijeva ili dopušta njihovo uključivanje u trošak imovine:
- trošak tekućeg rada (vidjeti točke 63. - 91.);
 - trošak kamata (vidjeti točku 82.);
 - očekivani povrat od svake imovine plana (vidjeti točke 105. - 107.);
 - aktuarske dobitke i gubitke, u mjeri u kojoj su priznati prema točkama 92. i 93.;
 - trošak minulog rada (vidjeti točku 96.); i
 - učinak svakog ograničenja ili podmirenja (vidjeti točke 109. i 110.).
 - učinak ograničenja iz točke 58(b), osim ako je priznat izvan dobiti ili gubitka u skladu s točkom 93C.
62. Drugi Standardi zahtijevaju uključivanje određenih troškova primanja zaposlenih u trošak imovine, kao što su zalihe ili nekretnine, postrojenja i oprema (vidjeti MRS 2 - *Zalihe* i MRS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*). Svaki trošak primanja poslije prestanka zaposlenja uključen u takvu imovinu sadrži odgovarajući udjel elemenata navedenih u točki 61.

Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza definiranih primanja i trošak tekućeg rada

63. Na konačni trošak plana definiranih primanja mogu utjecati mnoge varijable, kao što su konačni obračun plaća, fluktuacija zaposlenih i smrtnost, trendovi troškova zdravstva te kod financiranih planova zarade od ulaganja imovine plana. Konačni trošak plana je neizvjestan, a ta će neizvjesnost vjerojatno postojati tijekom duljeg vremenskog razdoblja. Da bi se izmjerila sadašnja vrijednost obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja i odnosni trošak tekućeg rada potrebno je:
- primijeniti aktuarsku metodu vrednovanja (vidjeti točke 64. - 66.);
 - dodijeliti primanja razdobljima pružanja usluge (vidjeti točke 67. - 71.); i
 - utvrditi aktuarske pretpostavke (vidjeti točke 72. - 91.).

Aktuarska metoda vrednovanja

64. **Subjekt treba koristiti metodu projektirane kreditne jedinice kako bi odredio sadašnju vrijednost obveze za definirana primanja i odnosni trošak tekućeg rada te ako je primjenjivo i troška minolog rada.**
65. Metoda projicirane kreditne jedinice (ponekad se naziva metoda obračunanih primanja proporcionalno usluzi ili kao metoda primanja/godine usluga) prihvaća svako razdoblje usluga kao ono koje stvara dodatnu jedinicu prava na primanje (vidjeti točke 67. - 71.) i mjeri svaku jedinicu zasebno kako bi se utvrdila konačna obveza (vidjeti točke 72. - 91.).

Primjer koji objašnjava točku 65.

Paušalna svota primanja je plativa pri prekidu radnog odnosa i jednaka je 1% od konačne plaće za svaku godinu rada. U 1. godini plaća iznosi 10.000 i pretpostavlja se povećanje od 7% (rast na rast) svake godine. Diskontna stopa je 10% godišnje. U donjoj je tablici prikazano kako se obveza izračunava za zaposlenog od kojeg se očekuje da napuste subjekt na kraju 5. godine, uz pretpostavku da se neće mijenjati aktuarske pretpostavke. Radi jednostavnosti u ovom se primjeru zanemaruju dodatna usklađivanja potrebna radi odražavanja vjerojatnosti da zaposleni može napustiti subjekt prije ili kasnije.

Godina	1.	2.	3.	4.	5.
<i>Primanja koja pripadaju:</i>					
- ranijim godinama	0	131	262	393	524
- tekućoj godini (1% konačne plaće)	131	131	131	131	131
- ranije i tekuća godina	131	262	393	524	655
Početna obveza	-	89	196	324	476
Kamata od 10%	-	9	20	33	48
Trošak tekućeg rada	89	98	108	119	131
Zaključna obveza	89	196	324	476	655

Napomena:

1. *Zaključna obveza je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju prijašnjim godinama*
2. *Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju tekućoj godini.*
3. *Zaključna obveza je sadašnja vrijednost primanja koja pripadaju tekućoj godini i ranijim godinama.*

66. Subjekt diskontira cjelokupnu obvezu za primanja poslije prestanka zaposlenja, čak ako dio obveze dospijeva unutar dvanaest mjeseci od datuma izvještaja o financijskom položaju.

Pripisivanje primanja u razdoblja rada

67. **Pri određivanju sadašnje vrijednosti obveza za definirana primanja i odnosnog troška tekućeg rada, te ako je moguće troška minulog rada, subjekt treba pripisati primanja razdobljima rada prema formuli primanja koju primjenjuje plan. Međutim, ako će usluge zaposlenika u kasnijim godinama dovesti do značajno višeg primanja nego u ranijim godinama, subjekt treba rasporediti primanja po pravocrtnoj osnovi od:**
- a) **datuma kada usluga zaposlenog prvi puta vodi do primanja prema planu (neovisno o tome jesu li primanja uvjetovana daljnjim radom); sve do**
 - b) **datuma kada će daljnje usluge zaposlenog dovesti do iznosa koji nije značajan za buduća primanja prema planu, osim od kasnijeg povećanja plaće.**
68. Metoda projektirane kreditne jedinice zahtijeva da subjekt dodijeli primanja tekućem razdoblju (kako bi se odredio trošak tekućeg rada) te tekućem i prijašnjim razdobljima (kako bi se odredila sadašnja vrijednost obveza za definirana primanja). Subjekt raspoređuje primanja razdobljima u kojima nastaje obveza osiguravanja primanja poslije prestanka zaposlenja. Ta obveza nastaje kako zaposleni pruža usluge u zamjenu za primanja poslije prestanka zaposlenja koja subjekt očekuje da će isplatiti u budućim izvještajnim razdobljima. Aktuarske tehnike omogućuju subjektu mjerenje te obveze s dovoljno pouzdanosti da se opravdava priznavanje obveze.

Primjeri koji objašnjavaju točku 68.

1. Definirani plan primanja osigurava paušalnu svotu primanja od 100 plativu pri umirovljenju za svaku godinu rada.

Primanje od 100 pripisuje se svakoj godini. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost od 100. Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost od 100 pomnožena brojem godine rada do datuma izvještaja o financijskom položaju.

Ako je primanje odmah plativo kada zaposleni napušta subjekt, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja odražava datum kada se očekuje da zaposleni napusti subjekt. Stoga, budući da se učinak diskontira, oni su manji od iznosa koji bi se utvrdio ako bi zaposleni napustio subjekt na datum izvještaja o financijskom položaju.

2. Plan osigurava mirovinu od 0,2% od konačne plaće za svaku godinu rada. Obveza isplate mirovine je od 65. godine života.

Primanje jednako sadašnjoj vrijednosti, na očekivani datum umirovljenja, mjesečne mirovine od 0,2% procijenjene konačne plaće plative od očekivanog datuma umirovljenja sve do očekivanog datuma smrti, dodjeljuje se svakoj godini rada. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost toga primanja. Sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja je sadašnja vrijednost isplate mjesečne mirovine od 0,2% od konačne plaće pomnoženo brojem godina rada do datuma izvještaja o financijskom položaju. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveza za definirana primanja diskontiraju jer isplata mirovina počinje s 65. godinom života.

69. Pružanje usluga zaposlenog stvara obvezu prema planu definiranih primanja, čak ako su primanja uvjetovana budućim zaposlenjem (drugim riječima ona nisu stečeno pravo). Usluga zaposlenog prije datuma stjecanja prava stvara izvedenu obvezu jer se smanjuje, na svaki uzastopni datum izvještaja o financijskom položaju, iznos buduće usluge koju zaposleni mora pružiti kako bi ostvario pravo na primanja. Pri mjerenju obveze za definirana primanja, subjekt razmatra vjerojatnost da neki zaposleni možda neće ispuniti neke zahtjeve za stjecanje prava na primanja. Slično tomu, premda određena primanja poslije prestanka zaposlenja, postaju plativa samo ako određeni događaj nastane kada zaposleni nije više u radnom odnosu, primjerice, zdravstvena njega poslije prestanka rada, nastala je obveza kada je zaposleni pružio uslugu koja daje pravo na primanje ako nastane određeni događaj. Vjerojatnost da će određeni događaj nastati utječe na mjerenje obveze, ali ne određuje postoji li obveza.

Primjeri koji objašnjavaju točku 69.

1. Iz plana se isplaćuje 100 za svaku godinu rada. Prianja se stječu nakon deset godina rada.

Primanje od 100 se pripisuje svakoj godini. U svakoj od prvih deset godina trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražava vjerojatnost da zaposleni neće dovršiti deset godina rada.

2. Iz plana se isplaćuje 100 za svaku godinu rada, osim za rad prije 25. godine života. Prianja se odmah stječu.

Nikakva se primanja ne pripisuju radu prije 25. godine života budući da usluge rada prije toga datuma ne stvaraju primanja (uvjetovana ili bezuvjetna). Prianje od 100 se pripisuje svakoj narednoj godini.

70. Obveza se povećava do datuma kada daljnje usluge zaposlenoga neće dovesti do značajnog iznosa budućih primanja. Prema tomu, sva se primanja pripisuju razdobljima koja završavaju na taj datum ili prije toga datuma. Prianja se pripisuju pojedinim obračunskim razdobljima prema formuli primanja koju primjenjuje plan. Međutim, ako usluge zaposlenoga u kasnijim godinama dovode do značajno veće razine primanja nego ranijih godina, subjekt pripisuje primanja po pravocrtnoj metodi sve do datuma kada buduće usluge zaposlenoga ne dovode do značajnog iznosa budućih primanja. To je zato jer će usluge zaposlenoga kroz cijelo razdoblje bezuvjetno dovesti do primanja po toj višoj razini.

Primjeri koji objašnjavaju točku 70.

1. Iz plana se isplaćuje jednokratni iznos primanja od 1.000 koji se stječe nakon deset godina rada. Plan ne daje daljnja primanja za kasniji rad.

Primanje od 100 (1.000 podijeljeno s 10) pripisuje se svakoj od prvih deset godina. Trošak tekućeg rada svake od prvih deset godina odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće dovršiti desetgodišnje službu. Nema primanja pripisivih kasnijim godinama službovanja.

2. Iz plana se isplaćuje jednokratni iznos mirovine od 2.000 svim zaposlenima koji su još u radnom odnosu u 55. godini života, i to nakon dvadeset godina rada ili zaposlenima koji su još u radnom odnosu u 65. godini života, neovisno od duljine radnoga staža.

Za zaposlene koji su se zaposlili prije 35. godine života, rad prvo dovodi do primanja prema planu za one s 35 godina života (zaposleni može napustiti subjekt u 30. godini i vratiti se u 33. godini, bez učinka na iznos i vrijeme primanja). Ova su primanja uvjetovana daljnjim radom. Također, rad koji se obavlja poslije 55. godine života neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za te zaposlene, subjekt pripisuje primanje od 100 (2.000 podijeljeno s 20) svakoj godini od 35. do 55. godine života.

Za zaposlene koji su se zaposlili između 35. i 45. godine života, rad dulji od dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za te zaposlene, subjekt pripisuje primanje od 100 (2.000 podijeljeno s 20) svakoj godini od prvih dvadeset godina.

Za zaposlenog koji je radni odnos započeo s 55 godina života, rad dulji od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Za tog zaposlenog, subjekt pripisuje primanje od 200 (2.000 podijeljeno s 10) svakoj godini od prvih deset godina.

Za sve zaposlene, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveza odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće završiti neophodno razdoblje rada.

3. Iz plana zdravstvenog osiguranja poslije prestanka rada naknađuje se 40% zdravstvenih troškova poslije prestanka rada zaposlenoga ako zaposleni napusti subjekt nakon razdoblja duljeg od deset godina i kraćeg od dvadeset godina rada, a 50% navedenih troškova ako zaposleni napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina rada.

Prema formuli plana primanja, subjekt raspoređuje 4% od sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova (40% podijeljeno s deset) svakoj godini od prvih deset godina i 1% (10% podijeljeno s deset) svakoj od drugih deset godina. Trošak tekućeg rada svake godine odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće dovršiti neophodno razdoblje rada da ostvari dio ili sva primanja. Za zaposlene od kojih se očekuje da će napustiti subjekt unutar deset godina, ne raspoređuju se nikakva primanja.

4. Iz plana zdravstvenog osiguranja poslije prestanka rada naknađuje se 10% zdravstvenih troškova poslije prestanka rada zaposlenoga ako zaposleni napusti subjekt nakon razdoblja duljeg od deset godina i kraćeg od dvadeset godina rada, a 50% navedenih troškova ako zaposleni napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina rada.

Rad u kasnijim godinama dovest će do značajno veće razine primanja nego u ranijim godinama. Prema tomu, za zaposlene od kojih se očekuje da napuste subjekt nakon dvadeset ili više godina, primanja se pripisuju ravnomjerno prema točki 68. Rad poslije dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja. Prema tomu, primanje koje se pripisuje svakoj od prvih dvadeset godina rada je 2,5% od sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova (50% podijeljeno s dvadeset).

Za zaposlene od kojih se očekuje da napuste subjekt između deset i dvadeset godina, primanja koja se pripisuju svakoj od prvih deset godina iznose 1% od sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova. Za te se zaposlene ne raspoređuju primanja za rad između kraja desete godine i procijenjenog datuma napuštanja subjekta.

Za zaposlene od kojih se očekuje da će napustiti subjekt u okviru deset godina ne obračunavaju, odnosno ne pripisuju se nikakva primanja.

71. Gdje je iznos primanja konstantan udjel konačne plaće svake godine rada, buduće povećanje plaća utjecat će na iznos potreban za podmirivanje obveze koja postoji za usluge prije datuma izvještaja o financijskom položaju, ali ne stvara dodatne obveze. Prema tomu:
- za svrhe točke 67.(b), povećanje plaće neće dovesti do daljnjih primanja, čak ako iznos primanja ovisi o konačnoj plaći; i
 - iznos primanja koji se pripisuje svakom razdoblju je konstantan udjel plaće na koju se primanje vezuje.

Primjer koji objašnjava točku 71.

Zaposleni imaju pravo na primanja od 3% od konačne plaće za svaku godinu rada prije 55. godine života.

Primanja od 3% od procijenjene konačne plaće pripisuju se svakoj godini do 55. godine života. To je datum kada daljnji rad zaposlenoga neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih primanja prema planu. Poslije navedene godine starosti nikakva se primanja ne obračunavaju odnosno ne pripisuju radu.

Aktuarske pretpostavke

72. **Aktuarske pretpostavke trebaju biti neutralne i međusobno kompatibilne.**
73. Aktuarske pretpostavke jesu najbolje procjene subjekta za varijable koje će odrediti konačni trošak osiguravanja primanja poslije prestanka zaposlenja. Aktuarske pretpostavke obuhvaćaju:

- a) demografske pretpostavke o budućim obilježjima sadašnjih i bivših zaposlenih (i njihove uzdržavane) koji imaju pravo na primanja. Demografske pretpostavke obrađuju pitanja kao što su:
 - i. smrtnost, za vrijeme i poslije zaposlenja;
 - ii. stopa fluktuacije zaposlenih, nesposobnosti za rad i ranijeg umirovljenja;
 - iii. udjel u planu članova s uzdržavanim članovima koji će imati pravo na primanja;
 - iv. stope potraživanja prema zdravstvenim planovima; i
 - b) financijske pretpostavke koje obrađuju stavke kao što su:
 - i. diskontna stopa (vidjeti točke 78. - 82.);
 - ii. buduća plaća i razina primanja (vidjeti točke 83. - 87.),
 - iii. u slučaju primanja za zdravstvenu njegu, budući troškovi zdravstva, uključujući gdje su značajni troškovi za administriranje zahtjeva i isplate primanja (vidjeti točke 88. - 91.); i
 - iv. očekivana stopa povrata od imovine plana (vidjeti točke 105. - 107.).
74. Aktuarske su pretpostavke neutralne ako nisu nerazborite niti pretjerano konzervativne.
75. Aktuarske su pretpostavke međusobno kompatibilne ako odražavaju ekonomske odnose između čimbenika kao što je inflacija, stopa porasta plaća, prihod od imovine plana i diskontna stopa. Primjerice, sve pretpostavke koje ovise o pojedinoj razini inflacije (kao što je pretpostavka o kamatnim stopama, povećanju plaće i povećanju primanja) u svakom danom budućem razdoblju podrazumijevaju istu razinu inflacije u tom razdoblju.
76. Subjekt određuje diskontnu stopu i druge financijske pretpostavke u nominalnim (iskazanim) veličinama, osim ako su procjene realnih veličina pouzdanije (usklađeno s inflacijom), primjerice, u hiperinflacijskim gospodarstvima (vidjeti MRS 29 - *Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima*) ili tamo gdje se primanja indeksiraju i gdje postoji razvijeno tržište obveznica indeksiranih na istu valutu i uvjete.
77. **Financijske se pretpostavke trebaju osnivati na tržišnim očekivanjima, na datum izvještaja o financijskom položaju za razdoblje u kojem se obveze trebaju podmiriti.**

Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa

78. **Stopa koja se koristi za diskont obveza za primanja poslije prestanka zaposlenja (i za financirane i za nefinancirane) trebaju se odrediti prema tržišnim prinosima na datum izvještaja o financijskom položaju od korporativnih obveznica visoke kvalitete. U zemljama gdje ne postoji razvijeno tržište takvim obveznicama trebaju se koristiti tržišni prinosi državnih obveznica (na datum izvještaja o financijskom položaju). Valuta i uvjeti korporativnih obveznica ili državnih obveznica trebaju biti konzistentni s valutom i procijenjenim uvjetima obveza za primanja poslije prestanka rada.**

79. Jedna aktuarska pretpostavka koja ima značajan utjecaj je diskontna stopa. Diskontna stopa odražava vremensku vrijednost novca, ali ne odražava aktuarski ili investicijski rizik. Nadalje, diskontna stopa ne odražava specifični rizik subjekta koji stvaraju vjerovnici subjekta, niti on ne odražava rizik da se buduće ostvarenje može razlikovati od aktuarskih pretpostavki.
80. Diskontna stopa odražava procijenjeno vrijeme isplata primanja. U praksi, subjekt često ovo postiže primjenjujući jednu prosječnu ponderiranu diskontnu stopu koja odražava procijenjeno vrijeme i iznos isplata primanja te valutu u kojoj se primanja trebaju isplatiti.
81. U nekim slučajevima, možda ne postoji razvijeno tržište obveznicama s dostatno dugim dospeljem da se poveže s procijenjenim dospeljem svih isplata primanja. U takvim slučajevima subjekt koristi tekuće tržišne stope odgovarajućih razdoblja za diskont kraćih razdoblja plaćanja i procjenjuje diskontnu stopu za duža razdoblja dospjeća ekstrapolirajući tekuće tržišne stope prema krivulji prinosa. Ukupna sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja nije vjerojatno da će biti posebno osjetljiva na diskontnu stopu primijenjenu na dio primanja čija je obveza poslije konačnog dospjeća raspoloživih korporativnih ili državnih obveznica.
82. Rashod za kamate se izračunava množenjem diskontne stope koja je određena na početku razdoblja sadašnje vrijednosti obveze definiranih primanja kroz to razdoblje uzimajući u obzir značajne promjene obveze. Sadašnja vrijednost obveze razlikovat će se od obveze koja je priznata u izvještaju o financijskom položaju budući da se obveza priznaje poslije smanjenja fer vrijednosti svake imovine plana i zato jer se neki aktuarski dobici i gubici te neki trošak minulog rada ne priznaju odmah. (U Dodatku A. objašnjeno je, između ostaloga, izračunavanje rashoda za kamate).

Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i troškovi zdravstvenog osiguranja

83. Obveze za primanja poslije prestanka rada trebaju se mjeriti na osnovi koja odražava:
- a) procijenjeno buduće povećanje plaće;
 - b) primanja utvrđena prema uvjetima plana (ili koja proizlaze iz bilo koje izvedene obveze izvan toga plana) na datum izvještaja o financijskom položaju; i
 - c) procijenjene buduće promjene u razini svakog primanja od države koje utječu na obveze koje se trebaju platiti prema definiranom planu primanja samo, i isključivo, ako:
 - i. su ove promjene stupile na snagu prije datuma izvještaja o financijskom položaju; ili
 - ii. prošli, ili drugi pouzdani, dokazi ukazuju da će se primanja od države promijeniti na neki predvidivi način, primjerice, prema budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine plaća.

84. Procjene budućih povećanja plaća uzimaju u obzir inflaciju, godine radnog staža, promaknuća i druge relevantne čimbenike kao što je ponuda i potražnja na tržištu rada.
85. Ako formalni uvjeti plana (ili izvedena obveza koje je izvan toga plana) zahtijeva da subjekt promijeni primanja u budućim razdobljima, mjerenje obveze odražava te promjene. Primjerice, to je slučaj kada:
- subjekt ima praksu povećanja primanja, primjerice, rasadi ublažavanje učinka inflacije te gdje ne postoji pokazatelj da će se ova praksa kasnije promijeniti; ili
 - aktuarski gubici su već priznati u financijskim izvještajima i subjekt je obvezan prema formalnim uvjetima plana (ili izvedenoj obvezi koja je izvan toga plana) ili prema zakonu koristiti svaki višak u planu za primanja sudionika plana (vidjeti točku 98.(c)).
86. Aktuarske pretpostavke ne odražavaju buduće promjene primanja koje nisu postavljene u formalnim uvjetima plana (ili izvedenoj obvezi) na datum izvještaja o financijskom položaju. Takve će promjene imati za posljedicu:
- trošak minulog rada u visini koja mijenja primanja za rad prije promjena, i
 - trošak tekućeg rada za razdoblja prije promjene u visini koja mijenja primanja za rad poslije promjene.
87. Neka su primanja poslije prestanka rada vezana na varijable kao što je razina državne mirovine ili državnog zdravstvenog osiguranja. Mjerenje takvih primanja odražava očekivane promjene takvih varijabli, koje se zasnivaju na ranijem razdoblju i drugim pouzdanim dokazima.
- 88. Pretpostavke o troškovima zdravstvene njege trebaju uzeti u obzir buduće promjene troška zdravstvenih usluga koje proizlaze iz inflacije i specifičnih promjena zdravstvenih troškova.**
89. Mjerenje primanja za zdravstvenu njegu poslije prestanka zaposlenja zahtijeva pretpostavke o razini i učestalosti budućih zahtjeva te troška koji udovoljava tim zahtjevima. Subjekt procjenjuje buduće troškove zdravstvene njege na temelju ranijih podataka o vlastitim iskustvima subjekta, potkrijepljenih, ako je potrebno povijesnim podacima drugih subjekata, osiguravajućih društava, zdravstvenih ustanova i drugih izvora. Procjene budućih troškova zdravstvene njege uzimaju u obzir učinak tehnoloških unaprjeđenja, promjena načina i razine zdravstvene skrbi i promjene zdravstvenog statusa sudionika plana.
90. Razina i učestalost zahtjeva je osobito osjetljiva na starost, zdravstveni status i spol zaposlenih (i njihovih uzdržavanih članova) i može biti osjetljiva na druge čimbenike kao što je zemljopisna lokacija. Prema tomu, povijesni podatak se usklađuje u visini kojoj se demografska miješana populacija razlikuje od populacije koja se koristi kao osnova za povijesne podatke. Također se usklađuje tamo gdje postoji pouzdani dokaz da se povijesni trendovi neće nastaviti.
91. Prema nekim planovima zdravstvenog osiguranja poslije prestanka rada zahtijeva se da zaposleni participiraju troškove zdravstvene njege koju pokriva plan. Procjene budućih troškova zdravstvene njege uzimaju u obzir svaku takvu participaciju

temeljenu na uvjetima plana na datumu izvještaja o financijskom položaju (ili temeljenu na izvedenoj obvezi koja je izvan takvih uvjeta). Promjene takvih participacija zaposlenih imat će za posljedicu trošak minulog rada ili tamo gdje je primjenjivo uskraćivanje. Trošak udovoljavanja zahtjevima može se smanjiti primanjima od države ili iz zdravstvenih ustanova (vidjeti točke 83.(c) i 87.).

Aktuarski dobiti i gubici

92. Pri mjerenju svoje obveze za definirana primanja, prema točki 54., subjekt treba ovisno o točki 58.A, priznati dio (kao što je navedeno u točki 93.) svojih aktuarskih dobitaka i gubitaka kao prihod ili rashod ako su kumulativni neto nepriznati dobiti i gubici na kraju prethodnog izvještajnog razdoblja veći od:
- a) 10% od sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja na taj datum (prije smanjenja imovine plana); i
 - b) 10% od fer vrijednosti imovine plana na taj datum.
- Navedena se ograničenja trebaju izračunati i primijeniti zasebno za svaki plan definiranih primanja.
93. Udjel aktuarskih dobitaka i gubitaka koji treba priznati za svaki plan definiranih primanja je višak koji je određen prema točki 92., podijeljen s očekivanim prosječnim preostalim radnim vijekom zaposlenika koji sudjeluju u tom planu. Međutim, subjekt može usvojiti bilo koju sustavnu metodu koja rezultira bržim priznavanjem aktuarskih dobitaka i gubitaka, uz uvjet da se ista mjericila primjenjuju na dobitke i gubitke, te da se osnovica primjenjuje dosljedno iz razdoblja u razdoblje. Subjekt može primijeniti takve sustavne metode na aktuarske dobitke i gubitke čak ako potpadaju u okviru granica navedenih u točki 92.
- 93.A Ako, kako to dopušta točka 93., subjekt usvoji politiku priznavanja aktuarskih dobitaka i gubitaka u razdoblju u kojem nastaju, dopušteno mu je priznati ih u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti sukladno točkama 93.B-93.D, uz uvjet da isto učini i za:
- a) sve svoje planove definiranih primanja i
 - b) sve svoje aktuarske dobitke i sve svoje aktuarske gubitke.
- 93.B Aktuarski dobiti i gubici koji su, kako je to dopušteno točkom 93.A, priznati u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, prezentiraju se u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti. Subjekt neće prezentirati aktuarske dobitke i gubitke u izvještaju o promjenama kapitala u obliku navedenom u točki 101. MRS-a 1 ili u bilo kojem drugom obliku koji uključuje stavke navedene u točki 97 MRS-a 1.
- 93.C Subjekt koji aktuarske dobitke i gubitke priznaje sukladno točki 93.A., dužan je u sklopu sveobuhvatne dobiti priznati i svako usklađenje koje proizlazi iz okvira granica navedenih u točki 58.(b).
- 93.D Aktuarski dobiti i gubici te sva usklađenja koja proizlaze iz ograničenja iz točke 58.(b) i koja su priznata u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti, priznaju se odmah u zadržanu dobit. Oni se u idućim razdobljima ne reklasificiraju u dobit ili gubitak.

94. Aktuarski dobitci i gubici mogu proizaći iz povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja ili fer vrijednosti odnosne imovine plana. Uzroci aktuarskih dobitaka i gubitaka sadrže, primjerice;
- neočekivano visoku ili nisku stopu fluktuacije zaposlenih, rano umirovljenje ili smrtnost odnosno povećanje plaća, primanja (ako formalni ili izvedeni uvjeti plana osiguravaju povećanja primanja s osnove inflacije) ili troškova zdravstvene njege;
 - učinak promjena procjena buduće fluktuacije zaposlenih, ranog umirovljenja ili smrtnosti odnosno povećanje plaća, primanja (ako formalni ili izvedeni uvjeti plana osiguravaju povećanja primanja s osnove inflacije) ili troškova zdravstvene njege;
 - učinak promjena diskontne stope; i
 - razlike između stvarnih povrata od imovine plana i očekivanih povrata od imovine plana (vidjeti točke 105. - 107.).
95. Dugoročno se aktuarski dobitci i gubici mogu međusobno prebiti. Prema tomu, procjene obveza za primanja poslije prestanka rada najbolje se sagledavaju kao raspon (ili „koridor“) oko najbolje procjene. Subjektu je dopušteno, ali se ne zahtijeva da prizna aktuarske dobitke i gubitke koji potpadaju u taj raspon. Ovaj Standard zahtijeva da subjekt prizna, kao minimum, određeni dio aktuarskih dobitaka ili gubitaka koji su izvan „koridora“ plus ili minus 10%. (U Dodatku A. nalazi se, između ostaloga, objašnjenje postupka s aktuarskim dobitcima i gubicima). Ovaj Standard također dopušta sustavne metode bržeg priznavanja, uz uvjet da te metode zadovoljavaju uvjete postavljene u točki 93. Takve dopuštene metode sadrže, primjerice, trenutno priznavanje svih aktuarskih dobitaka i gubitaka, unutar i izvan „koridora“. U točki 155.(b)(iii) nalazi se objašnjenje potrebe da se razmotri bilo koji nepriznati dio prijelazne obveze pri računovodstvom prikazivanju kasnijih aktuarskih dobitaka.

Trošak minulog rada

96. **Pri mjerenju obveze za definirana primanja prema točki 54. subjekt treba ovisno o točki 58.A priznati trošak minulog rada kao rashod po pravocrtnoj osnovi tijekom prosječnog razdoblja sve dok primanja ne postanu stečeno pravo. U visini u kojoj su primanja već stečena odmah poslije uvođenja plana definiranog primanja ili njegove promjene, subjekt treba odmah priznati trošak minulog rada.**
97. Trošak minulog rada nastaje kada subjekt uvodi plan definiranih primanja kojima se primanja vezuju za minuli rad ili mijenja plativa primanja za minuli rad prema postojećem planu definiranih primanja. Takve su promjene kao povrat za usluge zaposlenog tijekom određenog razdoblja sve dok ne budu stečeni uvjeti za odnosna primanja. Prema tomu, subjekt troškove minulog rada priznaje za vrijeme toga razdoblja neovisno o činjenici da se taj trošak odnosi na usluge zaposlenoga u ranijim razdobljima. Subjekt vrednuje trošak minulog rada kao promjenu obveze koja proizlazi iz izmjena (vidjeti točku 64.). Negativni trošak minulog rada nastaje kada subjekt mijenja primanja koja se vezuju za minuli rad na način da se smanjuje sadašnja vrijednost obveze iz plana definiranih primanja.

Primjer koji objašnjava točku 97.

Subjekt vodi plan mirovina koji osigurava mirovinu u visini od 2% od konačne plaće za svaku godinu rada. Primanja postaju stečena poslije pet godina rada. Na 1. siječnja 20X5. subjekt povećava mirovinu na 2,5% od konačne plaće svake godine rada počevši od 1. siječnja 20X1. Na datum navedenog povećanja sadašnja vrijednost dodatnih primanja za rad poslije 1. siječnja 20X1. do 1. siječnja 20X5. utvrđuje se na sljedeći način:

Zaposleni s više od pet godina rada 1. siječnja 20X5.	150
Zaposleni s manje od pet godina rada 1. siječnja 20X5. (prosječno razdoblje do stjecanja: tri godine)	120
	270

Subjekt odmah priznaje 150 budući da su ta primanja već stečena.

Subjekt ravnomjerno priznaje 120 tijekom razdoblja od tri godine od 1. siječnja 20X5.

98. Trošak minulog rada isključuje:

- učinak razlike između stvarnog i prethodno pretpostavljenog povećanja plaća u svezi obveze da se isplate primanja za rad u prijašnjim godinama (ne postoji trošak minulog rada jer aktuarske pretpostavke omogućuju projicirane plaće);
- precijenjene ili podcijenjene procjene diskrecijskog povećanja mirovina kada subjekt ima izvedenu obvezu dati takvo povećanje (ne postoji trošak minulog rada jer aktuarske pretpostavke omogućuju projicirane plaće);
- procjene povećanja primanja koje proizlaze iz aktuarskih dobitaka koji su već priznati u financijskim izvještajima ako se subjekt formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom koja je izvan toga plana) ili prema zakonskom propisu obvezao koristiti bilo koji višak plana za dobrobit sudionika u planu, čak i ako povećanje primanja još nije formalno odobreno (proizašlo povećanje obveze je aktuarski gubitak, a ne trošak minulog rada; vidjeti točku 85.(b));
- povećanje stečenih primanja kada, u nedostatku novih ili poboljšanja postojećih primanja, zaposleni ispune uvjete stjecanja prava (ne postoji trošak minulog rada budući da je procijenjeni trošak primanja priznat kao trošak tekućeg rada kako se usluga pružala); i
- učinak izmjena plana koji smanjuje primanja od budućeg rada (ograničenje).

99. Subjekt utvrđuje amortizacijski plan za trošak minulog rada kada su primanja uvedena ili promijenjena. Moglo bi biti nepraktično održavati detaljne evidencije potrebne da se identificiraju i provedu naknadne promjene amortizacijskog plana. Što više, učinak će vjerojatno biti značajan samo ako postoji ograničenje ili podmirivanje. Prema tomu, subjekt mijenja amortizacijski plan troška minulog rada samo ako postoji ograničenje ili podmirivanje.

100. Ako subjekt smanjuje plativa primanja prema postojećem definiranom planu, proizašlo se smanjenje obveze za definirana primanja priznaje kao (negativan) trošak minulog rada za prosječno razdoblje sve dok se ne rasporedi smanjeni dio primanja.
101. Ako subjekt smanjuje određena plativa primanja prema postojećem planu definiranog primanja, a u isto vrijeme, povećava druga plativa primanja prema planu za iste zaposlene, subjekt postupa s promjenama kao da je jedna neto promjena.

Priznavanje i mjerenje: imovine plana

Fer vrijednost imovine plana

102. Fer vrijednost svake imovine plana utvrđuje se pri određivanju iznosa koji je priznat u izvještaju o financijskom položaju prema točki 54. Kada tržišna cijena nije raspoloživa, fer vrijednost imovine plana se procjenjuje, primjerice, diskontiranjem očekivanih budućih novčanih tokova primjenom diskontne stope koja odražava rizik povezan uz imovinu plana i dospijeće ili očekivani datum otuđenja te imovine (ili ako nemaju dospijeće, očekivano razdoblje do podmirjenja odnosne obveze).
103. U imovinu plana ne ulaze dospjeli neplaćeni doprinosi od izvještajnog subjekta u fond kao i bilo koji neprenosivi financijski instrument kojeg je izdao subjekt, a koji drži fond. Imovina plana se umanjuje za svaku obvezu fonda koja se ne odnosi na primanja zaposlenih, primjerice, obveze iz poslovanja i ostale obveze nastale iz derivatnih financijskih instrumenata.
104. Tamo gdje imovina plana sadrži odgovarajuće police osiguranja koje točno povezuju iznos i vrijeme neke ili svih plativih obveza za primanja prema planu, smatra se da fer vrijednost tih polica osiguranja je sadašnja vrijednost s njima povezanih obveza, kao što je opisano u točki 54. (podložno umanjenju koje je potrebno ako se ne može u cijelosti nadoknaditi iznos potraživanja iz tih polica osiguranja).

Refundiranja

- 104.A **Kada, i samo kada, je gotovo sigurno da će druga strana refundirati neke ili sve izdatke potrebne za podmirivanje obveze za definirana primanja, subjekt treba priznati svoje pravo refundiranja kao odvojenu imovinu. Subjekt treba mjeriti imovinu po fer vrijednosti. U svim ostalim slučajevima subjekt treba postupati s tom imovinom kao i sa svom ostalom imovinom plana. U izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti se rashod koji se odnosi na plan definiranih primanja može prezentirati prebijeno s iznosom koji je priznat kao povrat (nadoknada).**
- 104.B Ponekad subjekt može tražiti od druge strane, kao što je osiguravatelj, da plati dio ili cijeli izdatak koji je potreban za podmirivanje obveze iz definiranih primanja. Police osiguranja koje ispunjavaju uvjet, kako je navedeno u točki 7., su imovina plana. Subjekt iskazuje policu osiguranja koja ispunjava uvjete na isti način kao i svu ostalu imovinu plana i ne primjenjuje se točka 104.A (vidjeti točke 39. - 42. i 104.)
- 104.C Kada polica osiguranja nije polica koja ispunjava uvjet tada ona nije imovina plana. Točka 104.A uređuje takve slučajeve: subjekt priznaje svoje pravo na povrat (nadoknadu) po polici osiguranja kao odvojenu imovinu, a ne kao odbitak pri određivanju obveze za definirana primanja priznatu prema točki 54. U svim drugim aspektima

subjekt postupa s tom imovinom kao i sa svakom drugom imovinom plana. Posebnost je da se obveze za definirana primanja povećavaju (smanjuju) do visine do koje neto kumulativni aktuarski dobici (gubici) po osnovi obveza za definirana primanja i s njima povezanim pravima refundiranja ostaju nepriznata prema točkama 92. i 93. Točka 120(c)(vii) zahtijeva da subjekt objavi kratki opis veze između prava refundiranja i s njim povezanih obveza.

Primjer koji objašnjava točke 104.A-104.C

Sadašnja vrijednost obveze	1.241
Nepriznati aktuarski dobici	17
Obveza priznata u izvještaju o financijskom položaju	1.258
Prava prema policama osiguranja koja se točno podudaraju s iznosom i vremenom nekih obveza plativih prema planu.	
Sadašnja vrijednost tih primanja je 1.092	1.092
<i>Nepriznati aktuarski dobici u iznosu 17 su neto kumulativni aktuarski dobici od obveza i od prava refundiranja.</i>	

104.D Ako pravo na refundiranje nastaje prema polici osiguranja koja se točno podudara s iznosom i vremenom nekih obveza plativih prema planu definiranih primanja, smatra se da je fer vrijednost prava refundiranja sadašnja vrijednost s njima povezanim obvezama, kao što je opisano u točki 54. (podložno svakom umanjenu koje je potrebno ako povrat nije u cijelosti nadoknadiv).

Povrat (prinos) od imovine plana

105. Očekivani povrat od imovine plana je jedna komponenta rashoda priznatih u dobit ili gubitak. Razlika između očekivanog povrata od imovine plana i stvarnog povrata od imovine plana je aktuarski dobitak ili gubitak; on se uključuje s aktuarskim dobicima i gubicima od obveza za definirana primanja pri određivanju neto iznosa koji se uspoređuje s ograničenjima od desetpostotnog „koridora” navedenim u točki 92.
106. Očekivani povrat od imovine plana temelji se na tržišnim očekivanjima na početku razdoblja za povrate tijekom cijelog vijeka s njim povezane obveze. Očekivani povrat od imovine plana odražava promjene fer vrijednosti imovine plana koji se posjeduje tijekom razdoblja kao rezultat stvarno uplaćenih doprinosa u fond i stvarno isplaćenih primanja iz fonda.

Primjer koji objašnjava točku 106.

1. siječnja 20X1. fer vrijednost imovine plana iznosila je 10.000, a neto vrijednost kumulativnih nepriznatih aktuarskih gubitaka iznosila je 760. Na 30. lipnja. 20X1. isplaćeno je primanje iz plana u iznosu od 1.900 i primljene uplate doprinosa u iznosu od 4.900. 31. prosinca 20X1. fer vrijednost imovine plana iznosila je 15.000, a sadašnja vrijednost obveze za definirana primanja iznosila je 14.792. Aktuarski gubici od obveza za 20X1. iznosili su 60.

Na 1. siječnja 20X1. izvještajni subjekt je izvršio procjene na temelju tržišnih cijena na taj datum:

	%
Prihod od kamata i dividendi, nakon plative obveze fonda za porez	9,25
Realizirani i nerealizirani dobiti od imovine plana (nakon poreza)	2,00
Administrativni troškovi	(1,00)
Očekivana stopa povrata	10,25

Za 20X1. godinu očekivani i stvarni povrati od plana imovine jesu sljedeći:

<i>Povrat na 10.000 koji se drže 12 mjeseci uz 10,25%</i>	<i>1,025</i>
<i>Povrat na 3.000 koji se drže šest mjeseci uz 5% (jednako je godišnjoj stopi od 10,25% uz složeni polugodišnji obračun)</i>	<i>150</i>
<i>Očekivani povrati od imovine plana za 20x1.</i>	<i>1,175</i>
<i>Fer vrijednost imovine plana 31. prosinca 20X1.</i>	<i>15.000</i>
<i>Minus fer vrijednost imovine plana 1. siječnja 20X1.</i>	<i>(10.000)</i>
<i>Minus primljeni doprinosi</i>	<i>(4.900)</i>
<i>Plus isplaćena primanja</i>	<i>1.900</i>
<i>Stvarni povrat od imovine plana</i>	<i>2.000</i>

Razlika između očekivanog povrata od imovine plana (1.175) i stvarnog povrata od imovine plana (2.000) je aktuarski dobitak u iznosu 825. Prema tomu, kumulativni neto nepriznati aktuarski dobiti iznose 1.525 (760 plus 825 minus 60). Prema točki 92. granice koridora su postavljene u iznosu od 1.500 (veći od (i) 10% od 1.500 i (ii) 10% od 14.793). U sljedećoj godini (20X2.) subjekt priznaje u dobit ili gubitak aktuarski dobitak od 25 (1.525 minus 1.500) podijeljen s očekivanim prosječnim preostalim radnim vijekom odnosnih zaposlenih.

Očekivani povrat od imovine plana za 20X2. godinu zasnivat će se na tržišnim očekivanjima na 1. siječnja 20X2. za povrate koji pokrivaju cijeli vijek obveze.

107. Pri određivanju očekivanog povrata od imovine plana, subjekt odbija očekivane administrativne troškove, osim onih takvih troškova koji su uključeni u aktuarske pretpostavke korištene za mjerenje obveze.

Poslovna spajanja

108. U poslovnom spajanju, subjekt priznaje imovinu i obveze koje proizlaze iz primanja poslije prestanka zaposlenja po sadašnjoj vrijednosti obveza umanjenoj za fer vrijednost imovine plana (vidjeti MSFI 3 - *Poslovna spajanja*). Sadašnja vrijednost obveza uključuje sve dolje navedeno, čak ako ih stečeni subjekt nije još priznao na datum stjecanja:

- a) aktuarske dobitke i gubitke koji nastanu prije datuma stjecanja (neovisno o tome potpadaju li u „koridor” od 10%);
- b) trošak minulog rada koji nastaje iz promjena primanja ili od uvođenja plana, prije datuma stjecanja; i
- c) iznose koji, prema prijelaznim i završnim odredbama u točki 155.(b), kod stečenog subjekta još nisu priznati.

Ograničenja i podmirenja

109. Subjekt treba priznati dobitke ili gubitke od ograničenja i podmirenja plana definiranog primanja kada ograničenje ili podmirenje nastanu. Dobitak ili gubitak od ograničenja ili podmirenja treba sadržavati:

- a) proizašlu promjenu sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja,
- b) proizašlu promjenu fer vrijednosti imovine plana,
- c) odnosne aktuarske dobitke ili gubitke troška minulog rada, prema točki 92. i 96., koji ranije nisu priznati.

110. Prije utvrđivanja učinka ograničenja ili podmirenja, subjekt treba ponovno izmjeriti obvezu (i odnosnu imovinu plana, ako postoji), koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne stope i druge tekuće tržišne cijene).

111. Ograničenja nastaju kada:

- a) se subjekt dokazivo obvezao značajno smanjiti broj zaposlenih obuhvaćen planom; ili
- b) subjekt mijenja uvjete plana definiranih primanja tako da značajni element budućeg rada postojećih zaposlenika više neće ispunjavati uvjete za primanja ili će steći uvjete za smanjena primanja.

Ograničenje može nastati iz pojedinačnog događaja kao što je zatvaranje pogona, prestanak poslovanja, trajno ili privremeno ukidanje plana, ili smanjenje do razine u kojoj su buduća povećanja plaća vezana za plativa primanja za minuli rad. Ograničenja su često povezana s restrukturiranjem. U tom slučaju, subjekt obračunava ograničenje istodobno kada i povezano restrukturiranje

111.A Ako se izmjenama plana umanjuju primanja, ograničenje je samo učinak smanjenja budućih usluga. Učinak bilo kojeg smanjenja minulog rada je negativan trošak minulog rada.

112. Podmirenje nastaje kada subjekt ulazi u transakciju koja eliminira sve daljnje pravne ili izvedene obveze dijela ili svih primanja osiguranih prema planu definiranih primanja, primjerice, kada se paušalni iznos isplaćuje sudionicima plana ili u njegovo ime u zamjenu za njihova prava da se prime određena primanja poslije prestanka rada.

113. U nekim slučajevima subjekt stječe policu osiguranja za financiranje nekih ili svih primanja zaposlenih koja se odnose na usluge zaposlenih u tekućem i ranijim razdobljima. Stjecanje takvih policica nije podmirenje ako subjekt zadržava pravnu ili izvedenu obvezu (vidjeti točku 39.) da plati dodatni iznos ako osiguravatelj ne isplati primanja zaposlenih navedena u polici osiguranja. Točke 104A - 104D uređuju priznavanje i mjerenje prava refundiranja po policama osiguranja koje nisu imovina plana.

114. Podmirenje nastaje istodobno s ograničenjem ako je plan napušten tako što je obveza podmirena i plan prestaje postojati. Međutim, napuštanje plana nije ograničenje ili podmirenje ako se plan zamijeni novim planom koji nudi primanja koja su zapravo ista.
115. Gdje se ograničenja odnose na samo neke zaposlene koje obuhvaća plan ili gdje su samo dijelom obveze podmirene, dobiti i gubici uključuju razmjerni dio ranije nepriznatog troška minulog rada i aktuarskih dobitaka i gubitaka (i prijelaznih iznosa koji ostaju nepriznati prema točki 155.(b)). Razmjerni se dio određuje na osnovi sadašnje vrijednosti obveza prije i poslije ograničenja ili podmirenja, osim ako druga osnova nije prikladnija. Primjerice, može biti prikladno iskoristiti svaki dobitak nastao ograničenjem ili podmirivanjem istoga plana tako da se prvo eliminira svaki nepriznati trošak minulog rada koji se odnosi na isti plan.

Primjer koji objašnjava točku 115.

Subjekt prestaje s poslovanjem poslovnog segmenta, a zaposleni u tom segmentu više neće zarađivati daljnja primanja. To je ograničenje bez podmirenja. Koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne kamatne stope i druge tekuće tržišne cijene) neposredno prije ograničenja, subjekt ima obvezu definiranog primanja s neto sadašnjom vrijednošću u iznosu 1.000, imovinu plana s fer vrijednosti 820 i neto kumulativne nepriznate aktuarske dobitke u iznosu 50. Subjekt je prvi put usvojio ovaj Standard prije jednu godinu. To je povećalo neto obveze u iznosu 100, koje je subjekt odlučio priznati za razdoblje od pet godina (vidjeti točku 155.(b)). Ograničenje smanjuje neto sadašnju vrijednost obveze za 100 na 900.

Od prethodno nepriznatih aktuarskih dobitaka i prijelaznih iznosa, 10% (100/1000) odnosi se na dio obveze koja je eliminirana kroz ograničenje. Prema tome utjecaji ograničenja su sljedeći:

	<i>Prije ograničenja</i>	<i>Dobitak od ograničenja</i>	<i>Poslije ograničenja</i>
<i>Neto sadašnja vrijednost obveze</i>	1.000	(100)	900
<i>Fer vrijednost imovine plana</i>	(820)	-	(820)
	180	(100)	80
<i>Nepriznati aktuarski dobitci</i>	50	(5)	45
<i>Nepriznati prijelazni iznos (100x4/5)</i>	(80)	8	(72)
<i>Neto obveza priznata u izvještaju o financijskom položaju</i>	150	(97)	53

Prezentiranje

Prijeboj

116. Subjekt treba provesti prijeboj imovine, koje se odnosi na jedan plan, s obvezom koja se odnosi na drugi plan samo i isključivo, ako subjekt:
- ima zakonsko pravo koristiti višak jednoga plana za podmirivanje obveza prema drugom planu; i

- b) **namjerava ili podmiriti obvezu na neto osnovi ili realizirati višak jednoga plana i podmiriti obvezu prema drugom planu istovremeno.**
117. Kriteriji za prijeboj jesu slični kriterijima postavljenim za financijske instrumente u MRS-u 32 - *Financijski instrumenti: prezentiranje*.

Razlika između tekućeg i ne tekućeg

118. Neki poslovni subjekti prave razliku između tekuće i ne tekuće imovine odnosno obveza. Ovaj MRS ne određuje treba li subjekt razlikovati tekući i ne tekući dio imovine i obveza koje proizlazi iz primanja poslije prestanka rada.

Financijske komponente troška primanja poslije prestanka zaposlenja

119. Ovaj Standard ne određuje treba li subjekt prezentirati trošak tekućeg rada, trošak kamata i očekivani povrat od imovine plana kao komponentu jedne stavke prihoda ili rashoda u -samom izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti.

Objavljivanje

120. **Subjekt će objaviti informacije koje omogućavaju korisnicima financijskih izvještaja procjenu prirode planova definiranih primanja i financijske efekte promjena u tim planovima tijekom razdoblja.**

120.A Subjekt treba objaviti sljedeće informacije o planu definiranih primanja:

- a) računovodstvene politike subjekta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka
- b) opći opis vrste plana
- c) uskladu početnog i zaključnog stanja sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih primanja, uz odvojen prikaz učinaka svake sljedeće stavke, ako postoji:
 - i. troška tekućeg rada
 - ii. troška kamata
 - iii. doprinosa koje plaćaju članovi plana
 - iv. aktuarske dobitke i gubitke
 - v. promjena tečajeva stranih valuta kod planova koji su mjereni u valuti koja nije prezentacijska valuta subjekta
 - vi. isplaćenih primanja
 - vii. troškova minulog rada
 - viii. poslovnih spajanja
 - ix. umanjenja i
 - x. namirenih iznosa.
- d) raščlambu obveze temeljem definiranih primanja u iznose koji proizlaze iz planova koji se i cijelosti ne financiraju i iznosa koji proizlaze iz planova koji se financiraju u cijelosti ili djelomice

- e) usklada početnog i zaključnog stanja fer vrijednosti imovine plana te početnog i zaključnog stanja svih prava na refundiranje koja su priznata kao imovina u skladu s točkom 104.A, uz odvojen prikaz eventualnih učinaka tijekom razdoblja svake sljedeće stavke:
 - i. očekivanog povrata od imovine plana
 - ii. aktuarskih dobitaka i gubitaka
 - iii. promjena tečajeva stranih valuta kod planova mjenjenih u valuti koja nije prezentacijska valuta subjekta
 - iv. doprinosa koje plaća poslodavac
 - v. doprinosa koje plaćaju članovi plana
 - vi. isplaćenih primanja
 - vii. poslovnih spajanja i
 - viii. namirenih iznosa
- f) usklada sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih primanja pod (c) i fer vrijednosti imovine plana pod (e) u odnosu na imovinu i obveze priznate u izvještaju o financijskom položaju, uz prikaz barem:
 - i. neto aktuarskih dobitaka ili gubitaka koji nisu priznati u izvještaju o financijskom položaju (v. točku 92)
 - ii. troška minulog rada koji nije priznat u izvještaju o financijskom položaju (v. točku 96)
 - iii. svakog iznosa koji nije priznat kao imovina, zbog ograničenja iz točke 58.(b)
 - iv. fer vrijednosti na datum izvještaja o financijskom položaju svakog prava na refundiranje priznatog kao imovinu u skladu s točkom 104.A (s kratkim opisom veze između prava na refundiranje i s njim povezane obveze) i
 - v. ostalih iznosa priznatih u izvještaju o financijskom položaju
- g) ukupan rashod priznat u dobit ili gubitak po svakoj sljedećoj stavci i svakoj stavci, odnosno stavkama u koje su uključeni:
 - i. trošku tekućeg rada
 - ii. troškovima kamata
 - iii. očekivanom povratu na imovinu plana
 - iv. očekivanom povratu svakog prava na refundiranje priznatog kao imovina u skladu s točkom 104.A
 - v. aktuarskim dobitcima i gubicima
 - vi. trošku minulog rada
 - vii. učinku svakog smanjenja ili svake namire i
 - viii. učinku ograničenja iz točke 58.(b).
- h) ukupan iznos priznat u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti za svaku sljedeću stavku:

- i. aktuarske dobitke i gubitke ; i
- ii. učinke ograničenja u točki 58(b).
- i) kod subjekata koji aktuarske dobitke i gubitke priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti u skladu s točkom 93.A, kumulativne aktuarske dobitke i gubitke priznate u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.
- j) za svaku važnu kategoriju imovine plana, koja uključuje, ali nije ograničena na vlasničke instrumente, dužničke instrumente, nekretnine i svu drugu imovinu, udjel u fer vrijednosti ukupne imovine plana izražen u postotku ili iznosu
- k) iznose uključene u fair vrijednost imovine plana za
 - i. svaku kategoriju vlastitih financijskih instrumenata subjekta i
 - ii. svaku nekretninu ili drugu imovinu koju koristi subjekt
- l) tekstualni opis osnove za određivanje ukupne očekivane stope povrata na imovinu, uključujući učinak važnih kategorija imovine plana
- m) aktuarski povrat na imovinu plana, kao i aktuarski povrat na svako pravo na refundiranje koje je priznato kao imovina u skladu s točkom 104.A
- n) glavne aktuarske pretpostavke korištene na datum izvještaja o financijskom položaju, uključujući (ako je primjenjivo)
 - i. diskontne stope
 - ii. očekivane stope povrata od svake imovine plana za razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima
 - iii. očekivane stope povrata za razdoblja prezentirana u financijskim izvještajima po svim pravima na povrat koji je priznat kao imovina prema točki 104.A
 - iv. očekivane stope povećanja plaća (i promjene indeksa ili drugih varijabli navedenih u formalnim ili izvedenim uvjetima plana kao osnovi za buduće povećanje primanja)
 - v. kretanja stopa zdravstvenih troškova i
 - vi. druge značajne aktuarske pretpostavke koje su korištene.

Subjekt je dužan objaviti svaku aktuarsku pretpostavku u apsolutnim iznosima (primjerice kao apsolutni postotak), a ne kao razliku između različitih postotaka ili drugih varijabli.

- o) učinak povećanja i smanjenja pretpostavljenih stopa kretanja zdravstvenih troškova za jedan postotni bod na
 - i. zbroj komponente troška tekućeg rada i komponente troškova kamata po neto zdravstvenim troškovima nakon prestanka rada i
 - ii. kumulativne obveze temeljem primanja nakon prestanka rada po zdravstvenim troškovima.

Za svrhu objavljivanja ovih podataka, sve druge pretpostavke se smatraju konstantnima. Kod planova u uvjetima visoke inflacije, podaci se objavljuju kao utjecaj povećanja ili smanjenja pretpostavljene stope kretanja zdravstvenih

troškova izraženog u postotku koji ima značaj sličan jednom postotnom bodu u uvjetima niske inflacije.

- p) iznose za tekuću godinu i prethodne četiri godine**
- i. sadašnje vrijednosti obveze definiranih primanja, fer vrijednosti imovine plana i viška ili manjka plana i**
 - ii. iskustvene korekcije koje proizlaze iz**
 - (A) obveza iz plana izraženih ili (1) u iznosu, ili (2) u postotku obveza plana na datum izvještaja o financijskom položaju i**
 - (B) imovine plana izražene ili (1) u iznosu, ili (2) u postotku imovine plana na datum izvještaja o financijskom položaju.**
- q) najbolja moguća procjena poslodavca, čim ju je moguće realno odrediti, doprinosa za koje se očekuje da će biti uplaćeni u plan tijekom godišnjeg razdoblja koje započinje nakon datuma izvještaja o financijskom položaju.**
121. Prema točki 120.A(b) zahtijeva se opći opis vrste plana. Takvim se opisom razlikuje, primjerice, plan ravnomjernih mirovina prema plaćama od planova mirovina vezanih uz konačne plaće mirovinskih i planove zdravstvene njege poslije prestanka rada. Daljnji opisi ne zahtijevaju se.
122. Kada subjekt ima više od jednog plana definiranog primanja, objavljivanja se mogu pružiti zbrojno, svaki plan zasebno ili u takvim skupinama koje se smatraju najkorisnijim. Također može biti korisno grupiranje prema sljedećim kriterijima:
- a) zemljopisnoj lokaciji plana, primjerice, razlikovanjem domaćih planova od inozemnih planova; ili
 - b) jesu li planovi podložni značajnim rizicima, primjerice, razlikujući plan ravnomjernih mirovina prema plaćama od planova mirovina vezanih uz konačne plaće mirovinskih i planove zdravstvene njege poslije prestanka rada.
- Kada subjekt objavljuje u zbroju skupine planova, takva se objavljivanja daju u obliku ponderiranog prosjeka ili relativno užim rasponima.
123. Prema točki 30. zahtijeva se dodatno objavljivanje o planovima definiranog primanja više poslodavaca s kojima se postupa kao da su planovi definiranih doprinosa.
124. Gdje se zahtijeva prema MRS-u 24 - *Objavljivanje povezanih stranaka*, subjekt objavljuje informacije o:
- a) transakcijama povezanih stranaka s planovima primanja poslije prestanka rada; i
 - b) primanjima poslije prestanka rada za vodeće osoblje menadžmenta.
125. Tamo gdje se zahtijeva prema MRS-u 37 - *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*, subjekt objavljuje informacije o nepredvidivim obvezama proizašlim iz obveza za primanja poslije prestanka rada.

Druga dugotrajna primanja zaposlenih

126. Druga dugotrajna primanja zaposlenih uključuju, primjerice:
- a) naknade za dugotrajna odsustva kao što je naknada za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknada za vrijeme studijskog usavršavanja;

- b) jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad;
 - c) naknade za vrijeme duže spriječenosti u radu;
 - d) sudjelovanje u raspodjeli dobiti i bonusima plativim dvanaest mjeseci ili više po isteku razdoblja u kojem su zaposleni radili; i
 - e) odgođene naknade plative dvanaest mjeseci ili više po isteku razdoblja u kojem su zarađene.
127. Mjerenje drugih dugotrajnih primanja zaposlenih obično nije podložno istom stupnju neizvjesnosti kao mjerenje primanja poslije prestanka zaposlenja. Što više, uvođenje ili promjena drugih dugotrajnih primanja zaposlenih rijetko uzrokuju značajni iznos troška minulog rada. Iz tih razloga, ovaj Standard zahtijeva primjenu pojednostavljene računovodstvene metode za druga dugotrajna primanja zaposlenih. Ova se metoda razlikuje od računovodstva koji se zahtijeva za primanja poslije prestanka zaposlenja na sljedeći način:
- a) aktuarski dobiti i gubici se odmah priznaju, a „koridor” se ne primjenjuje; i
 - b) svi se troškovi minulog rada odmah priznaju.

Priznavanje i mjerenje

128. **Iznos priznat kao obveza za druga dugotrajna primanja zaposlenih treba biti neto iznos sljedećih iznosa:**
- a) **sadašnje vrijednosti obveze za definirana primanja na datum izvještaja o financijskom položaju (vidjeti točku 64.);**
 - b) **minus fer vrijednost imovine plana na datum izvještaja o financijskom položaju (ako postoji) iz kojega se obveze trebaju podmiriti izravno (vidjeti točke 102. - 104.).**
- Pri mjerenju obveze subjekt treba primijeniti točke 49. - 91., osim točki 54. i 61. Subjekt treba primijeniti točku 104.A pri priznavanju i mjerenju svakog prava na refundiranje.**
129. **Za druga dugotrajna primanja zaposlenih subjekt treba priznati neto ukupan iznos sljedećih iznosa kao rashod ili (ovisno o točki 58.) kao prihod, osim u visini koji drugi Standardi zahtijevaju ili dopuštaju uključivanje u trošak neke imovine:**
- a) **trošak tekućeg rada (vidjeti točke 63. - 91.);**
 - b) **trošak kamata (vidjeti točku 82.);**
 - c) **očekivani povrat od imovine plana (vidjeti točke 105. - 107.) i od svakog prava na refundiranje priznatog kao imovina (vidjeti točku 104.A);**
 - d) **aktuarski dobiti i gubici, koji će se u cijelosti odmah priznati;**
 - e) **trošak minulog rada, koji će se u cijelosti odmah priznati; i**
 - f) **učinak ograničenja ili podmirenja (vidjeti točke 109. i 110.).**
130. Jedan od oblika dugotrajnog primanja zaposlenih je primanje za vrijeme dužeg odsustva s rada. Ako razina primanja ovisi o dužini radnog staža, obveza nastaje kada se usluge pružaju. Mjerenje te obveze odražava vjerojatnost da će biti potrebna

isplata i duljinu vremena za koju se očekuje isplata. Ako je razina primanja ista za sve zaposlene koji odsustvuju neovisno o godini radnoga staža, očekivani trošak tih primanja priznaje se kada nastane događaj koji uzrokuje dugotrajnu nesposobnost.

Objavljivanje

131. Iako Standard ne zahtijeva posebna objavljivanja o drugim dugotrajnim primanjima zaposlenih, drugi Standardi mogu zahtijevati objavljivanja, primjerice, tamo gdje je značajan rashod koji proizlazi iz takvih primanja i stoga će biti potrebno objavljivanje u skladu s MRS-om 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*. Tamo gdje se zahtijeva primjena MRS-a 24 - *Objavljivanje povezanih stranaka*, subjekt objavljuje informacije o drugim dugotrajnim primanjima zaposlenih za vodeće osoblje menadžmenta.

Otpremnine

132. Ovaj Standard se bavi otpremninama odvojeno od drugih primanja zaposlenih, jer događaj koji dovodi do obveze je prestanak rada, a ne rad zaposlenoga.

Priznavanje

133. **Subjekt treba priznati otpremnine kao obvezu i kao rashod samo, i isključivo ako je subjekt dokazivo preuzeo obvezu da ili:**
- a) **prekida radni odnos zaposlenog ili skupine zaposlenika prije redovitog datuma umirovljenja; ili**
 - b) **osigurava otpremnine kao rezultat ponude u namjeri da potakne dobrovoljno raskidanje radnog odnosa.**
134. **Subjekt je dokazivo preuzeo obvezu za raskid radnog odnosa samo i isključivo ako ima detaljno oblikovan plan otkaza te nema realne mogućnosti da od njega odustane. Detaljan plan treba sadržavati najmanje:**
- a) **lokaciju, funkciju i približan broj zaposlenika s kojima će se raskinuti radni odnos;**
 - b) **otpremnine za svaku skupinu radnih mjesta ili funkcije; i**
 - c) **vrijeme kada će se plan primijeniti. Primjena treba početi čim je moguće, a vremensko razdoblje da se dovrši primjena treba biti takvo da do promjene plana vjerojatno neće doći.**
135. Subjekt može preuzeti obvezu prema odredbama propisa, prema ugovoru ili drugom sporazumu sa zaposlenima, njihovima predstavnicima ili prema izvedenoj obvezi koja se temelji na poslovnoj praksi, običaju ili želji da se djeluje pravično, da isplati (ili osigura druga primanja) zaposlenima kada prestaje njihov radni odnos. Takve isplate su otpremnine. To su obično paušalni iznosi isplata, mada ponekad mogu sadržavati sljedeće:
- a) **povećanje mirovina ili drugih primanja poslije prestanka rada, neizravno putem plana primanja zaposlenih ili izravno; i**

- b) plaće sve do kraja predviđenog razdoblja ako zaposleni više ne pruža uslugu, koja osigurava ekonomske koristi subjektu.
136. Neka primanja zaposlenih su plativa neovisno od razloga prestanka rada. Isplata takvih primanja je izvjesna (podložna zahtjevima glede stjecanja prava ili minimalnim zahtjevima duljine rada), ali je vrijeme isplata neizvjesno. Premda se takva primanja u nekim zemljama opisuju kao naknada (odšteta) za prestanak rada ili otpremnina, to su primanja poslije prestanka zaposlenja, a ne primanja od prestanka rada i subjekt ih računovodstveno iskazuje kao primanja poslije prestanka zaposlenja. Neki poslovni subjekti osiguravaju nižu razinu primanja za dragovoljni prestanak rada na zahtjev zaposlenoga (u biti, primanje poslije prestanka zaposlenja) nego za nedragovoljni prestanak rada na zahtjev subjekta. Dodatno primanje plativo iz nedragovoljnog prestanka rada je otpremnina.
137. Otpremnina ne osigurava subjektu buduće ekonomske koristi i priznaje se odmah kao rashod.
138. Gdje subjekt priznaje otpremnine, on može također uzeti u obzir primanja u vezi s ograničenjem mirovinskih ili drugih primanja zaposlenih (vidjeti točku 109.).

Mjerenje

139. **Kada otpremnine dospijevaju u razdoblju duljem od 12 mjeseci nakon datuma izvještaja o financijskom položaju, trebaju se diskontirati primjenom diskontne stope navedene u točki 78.**
140. **U slučaju ponude radi poticanja dragovoljnog smanjenje viška zaposlenih, mjerenje otpremnina treba temeljiti na očekivanom broju zaposlenih koji će prihvatiti ponudu.**

Objavljivanje

141. Tamo gdje postoje neizvjesnosti o broju zaposlenih koji će prihvatiti ponudu za otpremnine, postoji nepredvidiva obveza. Kao što zahtijeva MRS 37 –*Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*, subjekt objavljuje informacije o nepredvidivoj obvezi; osim ako je daleka mogućnost odljeva za podmirenje.
142. Kao što zahtijeva MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*, subjekt objavljuje vrstu i iznos rashoda ako su značajni. Otpremnine mogu imati za posljedicu rashode koji se trebaju objaviti kako bi se udovoljilo tome zahtjevu.
143. Kada se primjenjuju zahtjevi MRS-a 24 - *Objavljivanje povezanih strana*, subjekt objavljuje informacije o otpremninama za vodeće osoblje menadžmenta.
- 144.-152. [brisan].

Prijelazne odredbe

153. U ovom je poglavlju uređen prijelazni postupak za planove definiranih primanja. Kada subjekt prvi puta primjenjuje ovaj Standard za druga primanja zaposlenih, primjenjuje MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*.

154. Kod prve primjene ovoga Standarda, subjekt treba utvrditi svoje obveze prijelaznog razdoblja za planove definiranih primanja na taj datum i to na sljedeći način:
- a) sadašnju vrijednost obveze (vidjeti točku 64.) na datum usvajanja;
 - b) minus fer vrijednost, na datum usvajanja, imovine plana (ako postoji) iz koje se obveze trebaju izravno podmiriti (vidjeti točke 102. - 104.);
 - c) minus trošak minulog rada koji se prema točki 96. treba priznati u kasnijim razdobljima.
155. Ako je obveza iz prijelaznog razdoblja viša od obveze koja bi bila da je priznata na isti datum prema prijašnjim računovodstvenim politikama subjekta, subjekt treba utvrditi neopozivi izbor priznati to povećanje kao dio svoje obveze za definirana primanja prema točki 54. :
- a) odmah, prema MRS-u 8; ili
 - b) kao rashod ravnomjerno tijekom razdoblja do pet godina od datuma primjene. Ako subjekt izabere (b) tada treba:
 - i. primijeniti ograničenje opisano u točki 58.(b) pri mjerenju svake imovine priznate u izvještaj o financijskom položaju;
 - ii. objaviti na svaki datum izvještaja o financijskom položaju: (1) iznos povećanja koji je ostao nepriznat, i (2) iznos koji je priznat u tekućem razdoblju;
 - iii. ograničiti priznavanje kasnijih aktuarskih dobitaka (ali ne negativnog troška minulog rada) kako slijedi. Ako se aktuarski dobitak treba priznati prema točki 92. i 93., subjekt će priznati taj aktuarski dobitak samo u visini u kojoj kumulativni nepriznati neto aktuarski dobitci (prije priznavanja tog aktuarskog dobitka) premašuju nepriznati dio obveze iz prijelaznog razdoblja; i
 - iv. uključiti odnosni dio nepriznatih obveza iz prijelaznog razdoblja pri utvrđivanju kasnijeg dobitka ili gubitka od podmirenja ili ograničenja.

Ako je obveza iz prijelaznog razdoblja niža od obveze koja bi bila priznata na isti datum prema prijašnjim računovodstvenim politikama, subjekt treba odmah priznati to smanjenje prema MRS-u 8.

156. Na početku primjene ovog Standarda učinak promjena računovodstvenih politika uključuje sve dobitke i gubitke koji proizlaze iz ranijih razdoblja, čak ako potpadaju unutar „koridora” od 10% navedenog u točki 92.

Primjer koji objašnjava primjenu točki 154. do 156.

Na 31. prosinca 1998. u izvještaj o financijskom položaju subjekta je uključena i obveza za mirovine u iznosu 100. Subjekt počinje primjenjivati ovaj Standard 1. siječnja 1999. kada sadašnja vrijednost obveze, prema ovom Standardu iznosi 1.300, a fer vrijednost imovine iznosi 1.000. Na 1. siječnja 1993. subjekt je povećao mirovine (trošak za ne stečena primanja iznosi 160, a prosječno preostalo razdoblje na taj datum do stjecanja iznosi 10 godina).

Učinak prijelaznog razdoblja je sljedeći

<i>Sadašnja vrijednost obveza</i>	1.300
<i>Fer vrijednost imovine plana</i>	(1.000)
<i>Minus: trošak minulog rada koji treba priznati u kasnijim razdobljima (160 x 4/10)</i>	(64)
<i>Obveza prijelaznog razdoblja</i>	236
<i>Obveza koja je već priznata</i>	100
<i>Povećanje obveze</i>	136

Subjekt može izabrati da prizna povećanje u visini 136 odmah ili kroz razdoblje od 5 godina. Izbor je neopoziv.

Na 31. prosinca 1999. sadašnja vrijednost obveze prema ovom Standardu iznosi 1.400, a fer vrijednost imovine plana iznosi 1.050. Neto kumulativni nepriznati aktuarski dobici od datuma usvajanja Standarda iznose 120. Očekivani prosječni preostali radni vijek zaposlenih koji sudjeluju u planu bio je osam godina. Subjekt je usvojio politiku priznavanja svih aktuarskih dobitaka i gubitaka odmah, kako je dopušteno prema točki 93.

Učinak ograničenja iz točke 155.b(iii) je sljedeći

<i>Neto kumulativni nepriznati aktuarski gubici</i>	120
<i>Nepriznati dio obveze iz prijelaznog razdoblja (136 x 4/5)</i>	(109)
<i>Maksimum dobiti koju treba priznati (točka 155(b)(iii))</i>	11

Datum stupanja na snagu

157. Ovaj Standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 1999. godine, osim kako je navedeno u točki 159. - 159C. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj Standard na troškove mirovina za financijske izvještaje koji obuhvaćaju razdoblja započeta prije 1. siječnja 1999. godine, subjekt treba objaviti činjenicu da je primijenio ovaj Standard umjesto MRS-a 19 - *Troškovi mirovina*, usvojenog u 1993. godini.
158. Ovaj Standard zamjenjuje MRS 19 - *Troškovi mirovina*, koji je usvojen 1993. godine.
159. Za godišnje financijske izvještaje* koji obuhvaćaju razdoblja započeta 1. siječnja 2001. ili poslije toga, postaje primjenjivo sljedeće:

* Točke 159. i 159.A se odnose na „godišnja financijska izvješća” u skladu sa još eksplicitnijim jezikom za opisivanje datuma stupanja na snagu u 1998. godini. Točka 157. se odnosi na „financijska izvješća”.

- a) **promijenjena definicija imovine plana prema točki 7. i s njom povezane definicije imovine koju drži fond dugoročnih primanja zaposlenih i police osiguranja koja ispunjava uvjete; i**
- b) **zahtjevi priznavanja i mjerenja povrata prema točkama 104A., 128. i 129. i s njima povezana objavljivanja prema točkama 120A.(f)(iv), 120A.(g)(iv), 120A.(m) i 120A.(n)(iii).**

Potiče se ranija primjena. Ako ranija primjena utječe na financijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.

- 159.A Izmjene u točki 58A postaju primjenjive na godišnje financijske izvještaje* koji obuhvaćaju razdoblja započeta 31. svibnja 2002. ili poslije toga. Potiče se ranija primjena. Ako ranija primjena utječe na financijske izvještaje, subjekt treba objaviti tu činjenicu.**
- 159.B Subjekt će primijeniti izmjene i dopune u točkama 32A., 34. - 34B, 61. i 120. - 121. na godišnja razdoblja koja počinju na ili poslije 1. siječnja 2006. godine. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjeni te izmjene i dopune na razdoblja koja počinju prije 1. siječnja 2006. godine treba objaviti tu činjenicu.**
- 159.C Opcija iz točaka 93A. - 93D. se može koristiti za godišnja razdoblja koja završavaju na ili poslije 16. prosinca 2004. godine. Subjekt koji koristi opciju u godišnjim razdobljima prije 1. siječnja 2006. godine primijenit će i izmjene i dopune u točkama 32A., 34. - 34B, 61. i 120. - 121.**
- 159.D Točke 7., 8.(b), 32.B, 97., 98. i 11. su izmijenjene i dopunjene a točka 111.A je dodana kao posljedica Poboľšanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune iz točke 7., 8.(b) i 32.B primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopusćena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti. Subjekt je dužan izmjene i dopune iz točke 97., 98., 111. i 111.A primijeniti na promjene primanja koje su nastaju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine.
160. MRS 8 primjenjuje se kada subjekt mijenja svoje računovodstvene politike kako bi odrazio promjene navedene u točkama 159. - 159D. U primjenjivanju tih promjena retroaktivno, kako zahtijeva MRS 8, subjekt postupa s tim promjenama kao da su bile primjenjivane od istog datuma kao i preostali dio ovog Standarda. Iznimka je da subjekt može iznose čije objavljivanje nalaže točka 120.A (p) objaviti kao iznose koji se za svako godišnje razdoblje određuju prospektivno od prvog godišnjeg razdoblja prezentiranog u financijskim izvještajima u kojima subjekt prvi puta primjenjuje izmjene i dopune iz točke 120.A.
161. MRS-om 1 (revidiran 2007.godine) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenjaju i nadopunjavaju točke 93.A-93.D, 106. (Primjer) i 120.A. Subjekt je dužan MRS-1 (izmijenjen 2007.) primijeniti za godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.

* Točke 159. i 159.A se odnose na „godišnja financijska izvješća” u skladu sa još eksplicitnijim jezikom za opisivanje datuma stupanja na snagu koji je usvojen u 1998. godini. Točka 157. se odnosi na „financijska izvješća”.