

Међународни рачуноводствени стандард 19

Примања запослених

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је прописивање рачуноводственог третмана и обелодањивања за примања запослених. Овим Стандардом се од ентитета захтева да призна:
- (а) обавезу, када је запослени пружао услуге у замену за примања која ће му бити исплаћена у будућности; и
 - (б) расход, када ентитет троши економске користи настале из услуга које је запослени пружао у замену за примања.

Делокруг

- 2 Овај стандард послодавац треба да примењује у рачуноводству за сва примања запослених, осим оних за које се примењује IFRS 2 *Плаћања на основу акција*.
- 3 Овај стандард се не бави извештавањем планова примања запослених (види IAS 26 – *Рачуноводство и извештавање планова пензијских примања*).
- 4 Примања запослених на које се овај стандард примењује укључује она примања која су обезбеђена:
- (а) у оквиру формалних планова или других формалних споразума између ентитета и појединачних запослених, група запослених или њихових представника;
 - (б) сходно законским захтевима или путем гранских споразума којима се од ентитета захтева да допринесе националним, државним, гранским или другим плановима за више послодаваца; или
 - (ц) неформалних пракси по основу којих настаје изведена обавеза. Неформалне праксе проузрокују настанак изведених обавеза, тамо где ентитет нема реалну алтернативу осим да запосленом исплати та примања. Пример изведене обавезе је када би промена неформалне праксе датог ентитета узроковала неприхватљиву штету у његовом односу са запосленима.
- 5 Примања запослених укључују:
- (а) краткорочна примања запослених, као што су следећа, ако се очекују да буду плаћена у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге:
 - (i) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;
 - (ii) плаћен годишњи одмор и плаћено боловање;
 - (iii) учешће у расподели добити и бонуси; и
 - (iv) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене;
 - (б) примања по престанку запослења, као што су следећа:
 - (i) пензијска примања (нпр. пензије и једнократне исплате по одласку у пензију); и
 - (ii) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и здравствено осигурање по престанку запослења;
 - (ц) остала дугорочна примања запослених, као што су следећа:
 - (i) дугорочна плаћена одсуства као што су радна одсуства или одсуства због усавршавања;
 - (ii) јубиларне награде или награде за дугогодишњи рад; и
 - (iii) примања за трајни инвалидитет; и
 - (д) отпремнине.

- 6 Примања запослених обухватају примања која су обезбеђена било запосленима или њиховим издржаваним лицима или од њих овлашћеним лицима и могу се извршити исплатом (или пружањем добара или услуга) која се врши директно запосленима, њиховим супружницима, деци или другим од њих овлашћеним лицима, или другима као што су компаније за осигурање.
- 7 Запослени може да ради у неком ентитету пуно радно време, део радног времена, за стално, на повременој или привременој основи. За потребе овог стандарда запосленима се сматрају и директори и остало управљачко особље.

Дефиниције

- 8 У овом стандарду коришћени су следећи термини са наведеним значењем:

Дефиниције које се односе на примања запослених

Примања запослених су сви облици накнада које ентитет даје у размену за услуге запослених или за престанак радног односа.

Краткорочна примања запослених су примања запослених (осим отпремнина) која се очекују да буду плаћена у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге.

Примања по престанку запослења су примања запослених (осим отпремнина и краткорочних примања запослених) која треба исплатити по престанку запослења.

Остала дугорочна примања запослених су сва примања запослених осим краткорочних примања запослених, примања по престанку запослења и отпремнина.

Отпремнине запослених су примања запослених плаћена у замену са престанак запослења запосленог као последице или:

- (а) одлуке ентитета да прекине рад неког запосленог пре уобичајеног датума пензионисања; или
- (б) одлуке запосленог да прихвати понуђено примање у замену за престанак запослења.

Дефиниције које се односе на класификацију планова

Планови примања по престанку запослења су, формални или неформални аранжмани према којима неки ентитет обезбеђује примања за једног или више запослених по престанку запослења.

Планови дефинисаних доприноса су планови примања по престанку запослења по којима ентитет плаћа фиксне доприносе засебном ентитету (фонду) при чему неће имати законску нити изведену обавезу плаћања накнадних доприноса уколико тај фонд нема довољно средстава за исплату свих примања запослених која се односе на њихов рад у текућем и претходним периодима.

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

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

- (а) удружују средства различитих ентитета који нису под заједничком контролом; и
- (б) користе та средства ради давања примања запосленима из више од једног ентитета тако што су ниво доприноса и примања одређени без обзира на то који ентитет запошљава запослене.

Дефиниције које се односе на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања

Нето обавеза (средство) по основу дефинисаних примања је дефицит или суфицит коригован за све ефекте ограничења нето средства по основу дефинисаних примања на лимит тог средства.

Дефицит или суфицит је:

- (а) садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања умањена за

(б) фер вредност средства плана (ако постоје).

Највећи износ средства је садашња вредност свих економских користи доступних у облику рефундације из датог плана или умањења будућих доприноса према томе плану.

Садашња вредност обавезе за дефинисана примања је садашња вредност, без одузимања било ког средства плана, очекиваних будућих плаћања неопходних за измирење обавезе настале по основу рада запосленог у текућем и претходним периодима.

Средства плана обухватају:

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

(б) полисе осигурања које се тичу истих.

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

(а) држи ентитет (фонд) који је правно независан од извештајног ентитета и постоји искључиво ради плаћања или финансирања примања запослених; и

(б) доступна су ради употребе искључиво за исплату или финансирање примања запослених, нису доступна повериоцима извештајног ентитета (чак и у случају стечаја) и не могу се вратити извештајном ентитету сем уколико су:

(i) преостала средства фонда довољна да задовоље све повезане обавезе у вези са примањима запослених на основу плана или за тај извештајни ентитет; или

(ii) та средства враћена извештајном ентитету ради надокнаде већ исплаћених примања запослених.

Квалификована полиса осигурања је полиса осигурања¹ коју је издао осигуравач који није повезана страна (сходно дефиницији из IAS 24 *Обелодањивање повезаних страна*) извештајног ентитета ако приходи од те полисе:

(а) могу да буду употребљени за плаћање или финансирање примања запослених према дефинисаном плану примања; и

(б) нису доступни повериоцима извештајног ентитета (чак ни у случају банкрота) и не могу бити исплаћени извештајном ентитету осим уколико:

(i) ти приходи представљају вишак средстава која нису неопходна да би се том полисом задовољиле све повезане обавезе по основу примања запослених; или

(ii) ти приходи су враћени извештајном ентитету ради надокнаде већ исплаћених примања запослених.

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13, *Одмеравање фер вредности*.)

Дефиниције које се односе на трошак дефинисаних примања

Трошкови услуга обухватају:

(а) *трошак текуће услуге* који представља повећање садашње вредности утврђене обавезе за примања по основу рада запосленог у текућем периоду;

(б) *трошак прошлих услуга* који је промена садашње вредности дефинисаних обавеза за примања запослених на основу рада/услуга из претходних периода која је резултат измене плана (увођење или укидање или измена дефинисаног плана примања) или значајног смањења (значајно смањење од стране ентитета броја запослених који су покривени планом); и

(ц) сваки добитак или губитак по измирењу.

Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања је промена у току периода у нето обавези (средству) по основу дефинисаних примања која настаје услед протока времена.

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

Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања обухватају:

- (a) актуарске добитке и губитке;
- (б) принос на средство плана, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања; и
- (ц) сваку промену која је последица горњег лимита средства, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања.

Актуарски добици и губици су промене у садашњој вредности обавезе по основу дефинисаних примања који настају услед:

- (a) искуствених прилагођавања (ефекат разлике између претходних актуарских претпоставки и онога што се стварно догодило); и
- (б) ефеката промена актуарских претпоставки.

Принос на средства плана представља камату, дивиденде и друге приходе проистекле из средстава плана, заједно са реализованим и нерализованим добицима или губицима од средстава плана, умањене за:

- (a) трошкове управљања средствима плана; и
- (б) све порезе чије плаћање је на терет плана, без пореза који су укључени у актуарске претпоставке коришћене у одмеравању садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања.

Намирење је трансакција којом се елиминишу све даље правне или изведене обавезе за део или цео износ примања која су део плана дефинисаних примања, осим плаћања примања запосленима или у име запослених која су прописана условима плана и која су укључена у актуарске претпоставке.

Краткорочна примања запослених

- 9 Краткорочна примања запослених укључују ставке као што су следеће, ако се очекују да буду плаћена у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге:
- (a) зараде, накнаде и доприноси за социјално осигурање;
 - (б) плаћен годишњи одмор и плаћено боловање;
 - (ц) учешће у расподели добити у бонуси; и
 - (д) немонетарна примања (као што су медицинска нега, смештај, ауто и бесплатна или дотирана роба или услуге) за тренутно запослене.
- 10 Ентитет не мора да рекласификује краткорочно примање запосленог ако се очекивања ентитета везано за намирење привремено промене. Међутим, ако се карактеристике примања промене (као што је промена из некумулираног примања у кумулирано примање) или ако промена у очекивањима везано за намирење није привременог типа, онда ентитет разматра да ли такво примање још увек испуњава дефиницију краткорочног примања запосленог.

Признавање и одмеравање

Краткорочна примања запослених

- 11 Када је неки запослени извршио услугу у неком ентитету током извесног рачуноводственог периода, тај ентитет треба да призна недисконтовани износ краткорочних примања запосленог за који се очекује да ће бити исплаћен у замену за ту услугу:
- (a) као обавезу (обрачунати расход), након умањења за било какав већ исплаћени износ. Ако тај износ, који је већ исплаћен, превазилази недисконтовани износ примања ентитет треба да призна тај вишак као средство (унапред плаћени расход), и то до износа до кога ће та унапред извршена исплата довести до, на пример – умањења будућих исплата, или повраћаја новца.
 - (б) као расход, осим ако други IFRS не захтева или дозвољава укључење тих примања у трошкове неког средства (види на пример IAS 2 – *Залихе* и IAS 16 – *Некретнине, постројења и опрема*).

- 12 Параграфи 13, 16 и 19 објашњавају како неки ентитет треба да примени параграф 11 на краткорочна примања запослених у облику плаћених одсустава и учешћа у добити и планови бонуса.

Краткорочна плаћена одсуства

- 13 Ентитет треба да призна очекивани трошак краткорочних примања запослених у облику плаћених одсустава, сходно параграфу 11 на следећи начин:
- (а) у случају кумулирања плаћених одсустава, онда када запослени пружају услуге које увећавају њихово право на будућа плаћена одсуства.
- (б) у случају некумулираних плаћених одсустава, онда када се то одсуство догоди.
- 14 Ентитет може да изврши плаћање запосленима за одсуство поводом различитих разлога, укључујући одмор, болест и краткорочну неспособност за рад, породично и родитељско одсуство, одсуство због сведочења на суду и одсуство због служења војног рока. Право на плаћена одсуства може бити:
- (а) кумулативно; и
- (б) некумулативно.
- 15 Кумулативна плаћена одсуства су она која се преносе и могу да буду искоришћена у будућим периодима уколико право у текућем периоду није искоришћено у потпуности. Кумулативна плаћена одсуства могу бити или стечена (другим речима, запослени имају право на новчану исплату за неискоришћено одсуство при одласку из тог ентитета) или нестечена (када запослени немају право на новчану исплату за неискоришћено одсуство при одласку). Обавеза настаје током пружања услуга од стране запослених на основу којих се увећава њихово право на будућа плаћена одсуства. Та обавеза постоји и признаје се чак и када та плаћена одсуства нису стечена, мада могућност да запослени могу да напусте ентитет пре него што искористе кумулирана нестечена права утиче на одмеравање дате обавезе.
- 16 Ентитет треба да вреднује очекивани трошак кумулираних плаћених одсустава као додатни износ који очекује да ће платити као последицу неискоришћених права која су се кумулирала на крају извештајног периода.
- 17 Метод наведен у претходном параграфу одмерава обавезу у износу додатних плаћања за која се очекује да ће настати искључиво на основу чињенице да се примања кумулирају. У многим случајевима ентитет нема потребу да сачини детаљне прорачуне да би проценио да ту не постоји значајна обавеза за неискоришћена плаћена одсуства. На пример, обавеза у вези са боловањем ће вероватно бити значајна, једино ако постоји формално или неформално схватање да се неискоришћено боловање може употребити као плаћено годишње одсуство.

Пример који илуструје параграфе 16 и 17

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

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

- 18 Неакумулирана плаћена одсуства се не преносе унапред: она истичу ако се право из текућег периода не искористи у потпуности и не дају право запосленима на новчану исплату за неискоришћено право при одласку из тог ентитета. Ово је уобичајени случај код боловања (због тога што неискоришћено претходно право не увећава будуће право), материнског или родитељског одсуства и плаћених одсустава због сведочења на суду или служења војске. Ентитет не признаје никакву обавезу нити расход до времена настанка одсуства, јер услуге запосленог не увећавају износ примања.

Учешћа у добити и бонус планови

19 Ентитет треба да призна очекивани трошак учешћа у добити и исплата бонуса, сходно параграфу 11, када и само када:

- (а) тај ентитет има садашњу законску или изведену обавезу да изврши такве исплате као резултат прошлих догађаја; и
- (б) се може сачинити поуздана процена такве обавезе.

Садашња обавеза постоји, када и само када тај ентитет нема реалну алтернативу осим да изврши дата плаћања.

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

Пример који илуструје параграф 20

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

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

21 Ентитет не мора имати законску обавезу да би исплатило бонус. Без обзира на то, у неким случајевима ентитет практикује исплате бонуса. У таквим случајевима, ентитете има изведену обавезу због тога што нема реалну алтернативу осим исплате дате бонусе. Мерење изведене обавезе одсликава могућност да неки од запослених могу отићи без примања премије.

22 Ентитет може да сачини поуздану процену својих законских или изведених обавеза по основу учешћа у добити или бонуса, када и само када:

- (а) формални услови датог плана садрже формулу за одређивање износа примања;
- (б) ентитет одређује износе који ће бити исплаћени пре него што се финансијски извештаји одобре за објављивање; или
- (ц) претходна пракса пружа јасан доказ о износима изведених обавеза датог ентитета.

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

24 Ако се исплате учешћа у добити и исплате бонуса не очекују у потпуности пре истека дванаест месеци након краја годишњег извештајног периода у коме су запослени пружили дате услуге, та плаћања чине остала дугорочна примања запослених (види параграфе 153-158).

Обелодањивање

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

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

26 Примања по престанку запослења, укључују ставке као што су следеће:

- (а) пензијска примања (нпр. пензије и једнократне исплате по одласку у пензију); и

- (б) остала примања по престанку запослења, као што су животно осигурање по престанку запослења и здравствено осигурање по престанку запослења.

Аранжмани путем којих ентитет пружа примања по престанку запослења су планови примања по престанку запослења. Ентитет примењује овај стандард на све такве аранжмане, без обзира на то да ли они укључују или не оснивање засебног ентитета који ће примати доприносе и исплаћивати примања.

- 27 Планови примања по престанку запослења се класификују или као планови дефинисаних доприноса или као планови дефинисаних примања, у зависности од економске суштине датог плана која се изводи из његових примарних термина и услова.
- 28 У складу са плановима дефинисаних доприноса законска или изведена обавеза датог ентитета је ограничена до износа који он пристаје да приложи у дати фонд. Према томе износ примања који запослени добија по престанку запослења, одређен је износом доприноса који је ентитет уплатио (а можда и запослени) у план примања по престанку запослења или некој осигуравајућој компанији – заједно са приносима од улагања који настаје од тих доприноса. Као последица тога, актуарски ризик (да ће примања бити мања од очекиваних) и ризик улагања (да ће уложена средства бити недовољна да задовоље очекивана примања) падају суштински на терет запосленог.
- 29 Примери случајева где обавеза неког ентитета није ограничена до износа који он пристаје да уплати у тај фонд су они случајеви када тај ентитет има законску или изведену обавезу по основу:
- (а) формулисаног плана примања која није везана искључиво за износ доприноса и захтева од ентитета да обезбеди даље доприносе, ако су средства недовољна за измирење примања по формули плана примања;
- (б) гаранције, било индиректно кроз план или директно путем одређене накнаде на доприносе; или
- (ц) неформалних пракси по основу којих настаје изведена обавеза. На пример, изведена обавеза може настати тамо где неки ентитет негује праксу растућих примања за бивше запослене ради одржавања корака са инфлацијом чак иако нема законску обавезу да то чини.
- 30 Према плану дефинисаних примања:
- (а) обавеза ентитета је да обезбеди договорена примања за садашње и бивше запослене; и
- (б) актуарски ризик (да ће примања коштати више него што се очекује) и ризик улагања суштински пада на терет тог ентитета. Ако су актуарска или улагачка остварења лошија од очекиваних, обавеза ентитета може бити увећана.
- 31 Параграфи од 32–49, објашњавају разлику између планова дефинисаних доприноса и планова дефинисаних примања у контексту планова за више послодаваца, планова дефинисаних примања који деле ризике између ентитета под заједничком контролом, државних планова и осигураних примања.

Планови за више послодаваца

- 32 Ентитет треба да класификује план за више послодаваца као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања, зависно од услова датог плана (укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова).
- 33 Ако ентитет учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца, сем када се примењује параграф 34, онда ће он да:
- (а) обрачуна свој пропорционални удео у обавезама за дефинисана примања, средствима плана и трошковима везаним за тај план на исти начин као и за било који други план дефинисаних примања; и
- (б) обелодани информацију захтевану параграфима 135–148 (искључујући параграф 148(d)).
- 34 Када нису доступне довољне информације за коришћење рачуноводства дефинисаних примања за план за више послодаваца, а који је план дефинисаних примања, ентитет ће да:
- (а) обрачуна тај план сходно параграфима 51 и 52, као да је то план дефинисаних доприноса; и
- (б) обелодани информацију захтевану параграфом 148.
- 35 Један пример плана дефинисаних примања за више послодаваца је онај где:
- (а) се тај план финансира на основу плаћања током извршења: доприноси се утврђују на нивоу за који се очекује да ће бити довољан за плаћање примања која доспевају у истом периоду; и будућа примања зарађена током текућег периода ће бити исплаћена из будућих доприноса; и

(б) су примања запослених одређена на основу дужине њихових услуга, а ентитети који учествују немају реалних начина за повлачење из тог плана без плаћања доприноса за примања која су запослени зарадили до датума повлачења. Такав план ствара актуарски ризик за дати ентитет: ако је коначни трошак примања која су већ зарађена на крају извештајног периода већи од очекивања, ентитет ће морати или да увећа своје доприносе или да убеди запослене да прихвате смањења примања. Према томе, такав план је план дефинисаних примања.

36 Тамо где су доступне довољне информације о плану више послодаваца, који је план дефинисаних примања, ентитет обрачунава свој пропорционални удео у обавезама за дефинисана примања, средствима плана и трошковима за примања по престанку запослења везаним за тај план на исти начин као и за било који други план дефинисаних примања. Међутим, ентитет можда неће бити способан да идентификује свој удео у изходном финансијском положају и перформансом датог плана са задовољавајућом поузданошћу за рачуноводствене сврхе. Ово се може догодити када:

- (а) тај план излаже ентитете учеснике, актуарском ризику повезаном са садашњим и бившим запосленима других ентитета, што доводи до тога да не постоји доследна и поуздана основа за алоцирање обавеза, средстава плана и трошкова појединачних ентитета који учествују у том плану; или
- (б) ентитет нема довољан приступ информацијама о плану које задовољавају захтеве овог стандарда.

У таквим случајевима ентитет обрачунава тај план као да је то план дефинисаних доприноса и обелодањује информације захтеване параграфом 148.

37 Могуће је постојање уговорног споразума између плана више послодаваца и његових учесника, којим се одређује како ће се суфицит у плану делити учесницима (или финансирани дефицит). Учесник у плану више послодаваца са уговором који обрачунава план као план дефинисаних доприноса у складу са параграфом 34 треба да призна средство или обавезу која произилази из уговорног споразума и резултирајући приход или расход у добитку или губитку.

Пример који илуструје параграф 37

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

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

а У овом стандарду монетарни износи се означавају као “новчане јединице” (н.ј.).

38 Планови за више послодаваца се разликују од планова групног управљања. План групног управљања је само скуп планова појединачних послодаваца комбинованих ради омогућавања послодавцима да удруже своја средства за инвестиционе сврхе и смање административне и трошкове управљања улагањем, али су потраживања различитих послодаваца раздвојена ради искључиве користи њихових сопствених запослених. Планови групног управљања не постављају никакве посебне рачуноводствене проблеме, јер су информације лако доступне за њихов третман на исти начин као и било који други план појединачног послодавца и због тога што овакви планови не излажу партиципирајуће ентитете актуарским ризицима повезаним са садашњим и бившим запосленима у другим ентитетима. Дефиниције из овог стандарда захтевају од ентитета да класификује план групног управљања као план дефинисаних доприноса или план дефинисаних примања у складу са условима датог плана (укључујући било какву изведену обавезу која сеже даље од формалних услова).

39 Приликом одређивања момента у ком признаје обавезу и начина на који ће да одмери обавезу која се односи на укидање плана дефинисаних примања за више послодаваца, или повлачење ентитета из плана дефинисаних примања за више послодаваца, ентитет примењује IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

Планови дефинисаних примања који деле ризик између ентитета под заједничком контролом

- 40 Планови дефинисаних примања који деле ризик између ентитета под заједничком контролом, на пример матичне компаније и њених зависних ентитета, нису планови за више послодаваца.
- 41 Ентитет који учествује у таквом плану треба да прибави информације о плану у целини одмереном у складу са овим стандардом на основу претпоставки које се примењују на план у целини. Ако постоји уговорни споразум или званична политика да се трошкови нето дефинисаних примања у складу са овим стандардом, за план као целину зарачунавају појединачним ентитетима у оквиру групе, ентитет, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, признаје трошак нето дефинисаних примања који је тако зарачунат. Ако не постоји такав уговор или политика, трошак нето дефинисаних примања треба да буде признат у засебним и индивидуалним финансијским извештајима групе ентитета која законски за план спонзорише послодавца. Остале групе ентитета треба да признају, у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима, трошак једнак њиховом доприносу који треба да се плати за одређени период.
- 42 Учешће у таквом плану је трансакција са повезаном страном за сваку индивидуалну групу ентитета. Према томе, ентитет треба да у својим засебним или индивидуалним финансијским извештајима обелодани информације захтеване у параграфу 149.

Државни планови

- 43 Ентитет треба да обрачуна државни план на исти начин као и план за више послодаваца (види параграфе 32–39).
- 44 Планови примања запослених су установљени законом ради обухватања свих ентитета (или свих ентитета посебне категорије, на пример из одређене привредне гране) и њих спроводи национална или локална власт или друго тело (на пример независна агенција посебно основана за ту сврху) које није под контролом нити утицајем извештајног ентитета. Неки планови, утврђени од стране ентитета, пружају и обавезна примања у виду замене примања која би иначе била обухваћена државним планом и допунска добровољна примања. Такви планови нису државни планови.
- 45 Државни планови се по својој природи карактеришу као планови дефинисаних примања или дефинисаних доприноса, у зависности од обавеза датог ентитета према том плану. Многи државни планови су финансирани на основу плаћања током извршења: доприноси су одређени на нивоу за који се очекује да ће бити довољан за исплату захтеваних примања која доспевају у истом периоду; будућа примања зарађена током текућег периода ће бити исплаћена из будућих доприноса. Без обзира на то, у већини државних планова, ентитет нема законску или изведену обавезу да плати та примања: његова једина обавеза је да плати дате доприносе како они доспевају, а ако ентитет престане да запошљава учеснике државног плана неће имати обавезу да исплати примања зарађена од стране сопствених запослених током претходних година. Из овог разлога су државни планови обично планови дефинисаних доприноса. Међутим, када је државни план – план дефинисаних примања, ентитет примењује поступак прописан параграфима 32–39.

Осигурана примања

- 46 Ентитет може да плати премије осигурања да би финансирао план примања по престанку запослења. Ентитет треба да третира такав план као план дефинисаних доприноса, осим ако ће тај ентитет имати (било директно или индиректно на основу тог плана) законску или изведену обавезу да:

- (а) директно исплати примања запослених када доспеју за исплату; или
- (б) плати накнадне износе ако осигуравач не исплати сва будућа примања запослених везана за услуге запослених у текућем и ранијим периодима.

Ако ентитет задржи такву законску или изведену обавезу, требало би да третира дати план као план дефинисаних примања.

- 47 Примања осигурана полисом осигурања не морају имати директну или аутоматску везу са обавезом ентитета за примања запослених. Планови примања по престанку запослења који укључују полисе осигурања подлежу истом разликовању између рачуноводства и финансирања из фонда као и остали планови финансирани из фонда.
- 48 Тамо где неки ентитет финансира обавезе по основу примања по престанку запослења путем доприноса у полиси осигурања по којој тај ентитет (било директно, индиректно путем тог плана, путем механизма

за намирење будућих премија или путем односа повезаних страна са осигуравачем) задржава законску или изведену обавезу, плаћање премија не представља аранжман дефинисаних доприноса. Следи да тај ентитет:

- (а) обрачунава квалификовану полису осигурања као средство плана (види параграф 8); и
- (б) признаје остале полисе осигурања као права на повраћај (ако те полисе задовољавају критеријум из параграфа 116).

49 Тамо где је нека полиса осигурања на име одређеног учесника у плану или групе учесника у плану, и ентитет нема никакву законску или изведену обавезу да покрије било какав губитак у вези са полисом, тај ентитет нема обавезу да запосленима исплати примања, и осигуравач једини има одговорност за исплату тих примања. Исплата фиксних премија према таквим уговорима је у суштини, намирење обавеза за примања запослених, пре него улагање ради задовољења тих обавеза. Последице, ентитет више нема ни средство ни обавезу. Према томе, ентитет третира таква плаћања као доприносе у плану дефинисаних доприноса.

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних доприноса

50 Рачуноводство за планове дефинисаних доприноса је праволинијско јер је обавеза извештајног ентитета за сваки период одређена износима које треба уложити за тај период. Сходно томе, не захтевају се никакве актуарске претпоставке за мерење обавеза или расхода и не постоји могућност остварења било каквог актуарског добитка или губитка. Штавише, те обавезе се мере по недисконтованој основи, осим када се не очекује да ће бити плаћене у потпуности унутар периода од дванаест месеци након краја извештајног периода у коме запослени обављају релевантне услуге/рад.

Признавање и одмеравање

51 Када је неки запослени извршио услуге ентитету током извесног периода, ентитет треба да призна доприносе плативе према плану дефинисаних доприноса, у замену за те услуге:

- (а) као обавезу (обрачунате расходе), по одбијању било каквих већ плаћених доприноса. Ако већ плаћени допринос превазилази допринос који доспева за услуге извршене пре краја извештајног периода, ентитет треба да призна тај вишак као средство (унапред плаћени трошак), до износа у коме ће та претплата довести до на пример, смањења будућих исплата или повраћаја новца.
- (б) као расход, сем ако неки други IFRS не захтева или дозвољава укључење тих доприноса у трошкове неког средства (види, на пример IAS 2 и IAS 16).

52 Када се не очекује да се доприноси из плана дефинисаних доприноса измире у целини у периоду од дванаест месеци након краја годишњег извештајног периода у ком су запослени извршили повезане услуге, доприноси треба да буду дисконтовани коришћењем дисконтне стопе одређене у складу са параграфом 83.

Обелодањивање

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

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

Примања по престанку запослења: планови дефинисаних примања

55 Рачуноводство за планове дефинисаних примања је сложено јер се захтевају актуарске претпоставке за одмеравање обавеза и расхода и овде постоји могућност остварења актуарских губитака и добитака. Штавише, обавезе се мере по дисконтованој основи због тога што оне могу да буду измирене много година након што су запослени извршили повезане услуге.

Признавање и одмеравање

56 Планови дефинисаних примања могу да буду без обезбеђених средстава, или се у потпуности или делимично финансирати доприносима ентитета, а понекад и његових запослених, у ентитет или фонд,

који је правно одвојен од извештајног ентитета и из кога се исплаћују примања запосленима. Исплата обезбеђених средстава за примања када доспевају не зависи само од финансијског положаја и инвестиционих перформанси фонда, већ и од способности и воље неког ентитета да надокнади сва недостајућа средства датог фонда. Дакле ентитет у суштини одговара за све актуарске ризике и ризике улагања у вези са датим планом. Сходно томе, признати трошак за план дефинисаних примања није нужно једнак износу доприноса који треба платити у том периоду.

- 57 Рачуноводство за планове дефинисаних примања од стране неког ентитета подразумева следеће кораке:
- (а) одређивање дефицита или суфицита. То укључује:
 - (i) коришћење актуарске технике, методе кредитирања пројектоване јединице, ради добијања поузданих процена износа коначног трошка за ентитет примања која су запослени зарадили у замену за своје услуге у текућем и претходним периодима (видети параграфе 67–69). Ово захтева од ентитета да одреди колико примања се може приписати текућем и претходним периодима (види параграфе 70-74) и да сачини процене (актуарске претпоставке) о демографским варијаблама (као што су флукуација и смртност запослених) и финансијским варијаблама (као што су будућа повећања плата и медицинских трошкова) које ће имати ефекат на трошкове датих примања (види параграфе 75-98).
 - (ii) дисконтовање тих примања ради утврђивања садашње вредности обавеза за дефинисана примања и трошкове текућих услуга (види параграфе 67–69 и 83–86).
 - (iii) одбијање фер вредности свих средстава плана (види параграфе 113–115) од садашње вредности обавезе за дефинисана примања.
 - (б) одређивање износа нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања као износа дефицита или суфицита утврђеног под (а), коригованог за сваки ефекат ограничења нето средства по основу дефинисаних примања на лимит тог средства (видети параграф 64).
 - (ц) утврђивање износа за признавање у билансу успеха:
 - (i) трошак текућих услуга (види параграфе 70-74).
 - (ii) трошак прошлих услуга и добитак или губитак по намирењу (видети параграфе 99–112).
 - (iii) нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 123–126).
 - (д) утврђивање поновног одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања, коју треба признати у оквиру укупног осталог резултата, која се састоји од:
 - (i) актуарских добитака и губитака (видети параграфе 128 и 129);
 - (ii) приноса на средства плана, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграф 130); и
 - (iii) свих промена које су последица лимита средства (видети параграф 64), без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања.

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

- 58 **Ентитет треба да утврди нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања довољно редовно да се износи признати у финансијским извештајима не разликују материјално од износа који би били одређени на крају извештајног периода.**
- 59 Овај стандард подстиче, али не захтева од ентитета да укључи квалификованог актуара у мерење свих материјалних обавеза за примања по престанку запослења. Из практичних разлога, ентитет може захтевати да квалификовани актуар спроведе детаљно вредновање тих обавеза пре краја извештајног периода. Без обзира на то, резултати тих вредновања се ажурирају за било коју материјалну трансакцију и за друге материјалне промене у околностима (укључујући промене тржишних цена и каматних стопа) до краја извештајног периода.
- 60 У неким случајевима, процене, просеци и обрачунске пречице могу пружити поуздану апроксимацију детаљних обрачуна илустрованих у овом стандарду.

Рачуноводствено обухватање изведене обавезе

- 61 Ентитет треба да обрачуна не само своју законску обавезу према условима прописаним планом дефинисаних примања, већ и све изведене обавезе које настају из праксе датог ентитета које нису планом прописане. Практике које нису планом прописане проузрокују настанак изведених обавеза, тамо где ентитет нема реалну алтернативу осим да запосленом исплати та примања. Пример изведене обавезе је када би промена праксе коју дати ентитет није планом прописао узроковала неприхватљиву штету у његовом односу са запосленима.
- 62 Услови прописани планом дефинисаних примања могу дозвољавати неком ентитету да оконча своје обавезе по основу плана. Без обзира на то, обично је тешко да ентитет оконча своју обавезу за неки план (без плаћања) уколико жели да задржи запослене. Стога, у одсуству доказа за супротно, рачуноводствено обухватање примања по престанку запослења претпоставља да ће неки ентитет који сада обећава таква примања, наставити да то чини током преосталог радног века својих запослених.

Извештај о финансијској позицији

- 63 Ентитет признаје нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања у извештају о финансијској позицији.
- 64 Када ентитет има суфицит у плану дефинисаних примања, он одмерава нето средство по основу дефинисаних примања по нижем од:
- (а) суфицита плана дефинисаних примања; и
 - (б) лимита за средство, одређеног коришћењем дисконтне стопе прописане у параграфу 83.
- 65 Нето средство по основу дефинисаних примања може да настане када је план дефинисаних примања финансиран са више средстава него што је то одговарајуће или када настану актуарски добици. Ентитет признаје нето средство по основу дефинисаних примања у таквим случајевима, због тога што:
- (а) ентитет контролише ресурсе, што представља способност коришћења суфицита ради стварања будућих користи;
 - (б) та контрола је резултат прошлих догађаја (доприноса исплаћених од стране ентитета и услуга пружених од стране запослених); и
 - (ц) будуће економске користи доступне су ентитету у облику редукција будућих доприноса или рефундације новца, било директно у тај ентитет или индиректно – другом плану који има дефицит. Лимит за средство је садашња вредност таквих будућих примања.

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

- 66 На коначни трошак за план дефинисаног примања могу утицати многе варијабле, као што су крајње плате, флукуација и смртност запослених, доприноси запослених и трендови у ценама медицинских услуга. Крајњи трошак плана је неизвесан, а та неизвесност ће се вероватно одржати током дужег времена. Да би се измерила садашња вредност обавеза за примања по престанку запослења и повезаног трошка текућих услуга, неопходно је:
- (а) да се примени актуарски метод вредновања (види параграфе 67-69);
 - (б) да се примања доделе периодима услуга (види параграфе 70-74); и
 - (ц) да се доставе актуарске претпоставке (види параграфе 75-98).

Актуарски методи вредновања

- 67 Ентитет ће користити метод кредитирања пројектоване јединице за одређивање садашње вредности својих обавеза дефинисаних примања и повезаног трошка текућих услуга, а где је то прикладно, и трошка прошлих услуга.
- 68 Метод кредитирања пројектоване јединице раста обавезе (понегде познат као метод акумулираних примања у односу на услуге или као метод примања године стажа) посматра сваки период рада као стварање додатне јединице права на примања (види параграфе 70-74) и одмерава сваку ту јединицу засебно да би се дошло до финалне обавезе (види параграфе 75-98).

Пример који илуструје параграф 68					
<p>Једнократна сума примања доспева за исплату у тренутку окончања услуга и једнака је 1% последње плате за сваку годину стажа. Зарада у првој години је 10,000 н.ј. и претпоставља се да ће се увећавати по 7% (у маси) сваке године. Коришћена дисконтна стопа је 10% годишње. Следећа табела приказује како се обавеза увећава према запосленом за кога се очекује да оде на крају 5. године, под претпоставком да нема промена актуарских претпоставки. Ради једноставности, овај пример игнорише допунска кориговања нужна за одсликавање вероватноће да би запослени могао напустити тај ентитет на неки ранији или каснији датум.</p>					
<i>Година</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
	<i>н.ј.</i>	<i>н.ј.</i>	<i>н.ј.</i>	<i>н.ј.</i>	<i>н.ј.</i>
<i>Примања приписана:</i>					
<i>– претходним годинама</i>	<i>0</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>
<i>– текућој години (1% последње плате)</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>	<i>131</i>
<i>– текућој и претходним годинама</i>	<i>131</i>	<i>262</i>	<i>393</i>	<i>524</i>	<i>655</i>
<i>Почетна обавеза</i>	<i>–</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>
<i>Камата по стопи од 10%</i>	<i>–</i>	<i>9</i>	<i>20</i>	<i>33</i>	<i>48</i>
<i>Трошак текућих услуга</i>	<i>89</i>	<i>98</i>	<i>108</i>	<i>119</i>	<i>131</i>
<i>Крајња обавеза</i>	<i>89</i>	<i>196</i>	<i>324</i>	<i>476</i>	<i>655</i>
<i>Напомена:</i>					
<i>1</i>	<i>Почетно стање обавеза јесте садашња вредност примања, додељених претходним годинама.</i>				
<i>2</i>	<i>Трошак текућих услуга је садашња вредност примања додељених текућој години.</i>				
<i>3</i>	<i>Крајња обавеза је садашња вредност примања додељених текућој и претходним годинама.</i>				

69

Ентитет дисконтује укупну обавезу по основу примања по престанку запослења, чак и ако се очекује да део те обавезе буде измирен у току дванаест месеци после извештајног периода.

Додељивање примања периодима услуга

- 70 При одређивању садашње вредности својих обавеза по основу дефинисана примања и повезаних трошкова текућих услуга, и тамо где је то применљиво, трошкова прошлих услуга, ентитет треба да додели примања периодима услуга, сходно формули за примања плана. Међутим, ако би услуга неког запосленог у каснијим годинама довела до материјално вишег нивоа примања него у претходним годинама, ентитет треба да додели та примања на праволинијској основи, од:
- (а) (а) датума када је услуга запосленог први пут довела до примања по основу плана (без обзира да ли је или не примање условљено будућим услугама) све до
 - (б) датума од када даље услуге запосленог неће водити материјалним износима даљих примања на основу плана, сем оних из будућих повећања зараде.
- 71 Метод кредитирања пројектоване јединице захтева од ентитета да додели примања текућем периоду (ради одређивања трошка текућих услуга), као и текућем и претходним периодима (ради одређивања садашње вредности обавеза по основу дефинисаних примања). Ентитет додељује та примања периодима у којима настаје обавеза да се обезбеде примања по престанку запослења. Та обавеза настаје упоредо са обављањем услуга запослених у замену за примања по престанку запослења, за која се очекује да ће их ентитет исплатити у будућим извештајним периодима. Актуарске технике омогућавају ентитету да измери ову обавезу са прецизношћу довољном да се оправда признавање дате обавезе.

Пример који илуструје параграф 71

- 1 План дефинисаних примања обезбеђује једнократну суму примања од 100 н.ј., за сваку годину стажа, која је платива на дан пензионисања.
- Примање од 100 н.ј. се додељују свакој години. Трошак текућих услуга има садашњу вредност од 100 н.ј. Садашња вредност обавезе за дефинисано примање је садашња вредност од 100 н.ј. помножена са бројем година стажа до краја извештајног периода.*
- Ако су примања платива одмах након што запослени напусти ентитет, трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе за дефинисано примање, одражава датум на који се очекује да ће тај запослени да напусти ентитет. Према томе, због ефекта дисконтовања она су мања него што би били износи који би били одређени да је запослени отишао на крају извештајног периода.*
- 2 План обезбеђује месечну пензију од 0,2% последње плате за сваку годину стажа. Пензија се исплаћује од навршене 65. године живота.
- Примање једнако садашњој вредности на очекивани датум пензионисања, месечне пензије од 0,2% процењене последње плате која се исплаћује почев од очекиваног датума пензионисања све до очекиваног датума смрти, се приписује свакој години стажа. Трошак текућих услуга је садашња вредност овог примања. Садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања, је садашња вредност месечних исплата пензије од 0,2% од последње плате, пута број година стажа све до краја извештајног периода. Трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе по основу дефинисаних примања се дисконтују зато што исплате пензија започињу од навршене 65. године живота.*

- 72 Услуга запослених доводи до настанка обавезе према плану дефинисаних примања, чак и ако су оне условљене будућим запосленима (другим речима – примања нису стечена). Услуга запосленог пре датума стицања права доводи до настанка изведене обавезе, јер се на крају сваког наредног извештајног периода износ будућих услуга које ће неки запослени морати да изврши пре стицања права на дато примање – смањује. Приликом одмеравања своје обавезе по основу дефинисаног примања, ентитет уважава вероватноћу да неки запослени можда неће испунити све захтеве за стицање. Слично томе, иако нека примања по престанку запослења – на пример, здравствена заштита по престанку запослења – постају платива тек ако настане одређени догађај, а тај запослени није више запослен, обавеза настаје када је запослени извршио услугу која му омогућава стицање права на ту накнаду уколико се наведени догађај деси. Вероватноћа да ће одређени догађај настати утиче на одмеравање дате обавезе, али не одређује да ли та обавеза постоји.

Пример који илуструје параграф 72

- 1 План плаћа примања од 100 н.ј. за сваку годину стажа. Та примања постају стечена након десет година стажа.
Примање од 100 н.ј. се додељују свакој години. У свакој од првих десет година трошкови текућих услуга и садашња вредност обавезе одражавају вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати десет година стажа.
- 2 План накнађује примања од 100 н.ј. за сваку годину стажа, искључујући услуге пре 25. године живота. Примања постају стечена одмах.
Никаква примања се не додељују услугама пре 25. године живота, јер услуге пре тог датума не доводе до примања (условљених или безусловних). Примање од 100 н.ј. се додељује свакој наредној години.

73

Обавеза расте све до датума од ког даље услуге запосленог неће водити значајном износу даљих примања. Стога се сва примања додељују периодима који се завршавају на тај или пре тог датума. Примања се додељују појединачним рачуноводственим периодима према формули из плана примања. Међутим, ако обављање посла неког запосленог у каснијим годинама доведе до материјално вишег нивоа примања него у претходним годинама, ентитет додељује та примања по праволинијској основи, све до датума од ког тај рад запосленог не води никаквом материјалном износу даљих примања. Ово стога што ће рад тог запосленог током целог периода коначно довести до примања вишег нивоа.

Пример који илуструје параграф 73

- 1 Према одређеном плану се исплаћује једнократна сума примања од 1.000 н.ј. на коју се стиче право после десет година стажа. План не пружа будућа примања за наредне услуге.
Примање од 100 н.ј. (1.000 н.ј. подељено са десет) се додељују свакој од првих десет година. Трошак текућих услуга у свакој од првих десет година одсликава вероватноћу да тај запослени можда неће комплетирати десет година стажа. Никаква примања се не додељују каснијим годинама.
- 2 Према плану се исплаћује једнократна сума пензијских примања од 2.000 н.ј. свим запосленима који су још запослени у добу од 55 година живота и имају преко двадесет година стажа, или који су још у служби у добу од 65 година, без обзира на дужину њиховог стажа.
За запослене који су се придружили пре своје 35. године, стаж прво доводи до примања према плану до 35. године (запослени би могао да оде у добу од 30 година и да се врати кад буде имао 33 године, без утицаја на износ или време стицања примања). Та примања су условљена наредним услугама. Такође, услуге после 55. године неће водити никаквом материјалном износу даљих примања. За те запослене, ентитет додељује примања од 100 н.ј. (2.000 н.ј. подељено са 20) свакој години од 35. до 55. године живота.
За запослене који су се придружили између 35. и 45. године, услуге након двадесет година неће водити материјалном износу даљих примања. За те запослене, ентитет додељује примања од 100 (2.000 н.ј. подељено са 20) свакој од првих 20 година.
За запосленог који се придружи у 55. години живота, услуге након десет година неће водити материјалном износу даљих примања. За ове запослене ентитет додељује примање од 200 н.ј. (2.000 н.ј. подељено са 10) за сваку од првих десет година.
За све запослене трошак текућих услуга и садашња вредност обавезе одражавају вероватноћу да запослени можда неће комплетирати неопходни период службовања.
- 3 Медицински план по престанку запослења надо-кнађује 40% медицинских трошкова запосленог по престанку запослења, ако тај запослени оде после више од десет а мање од двадесет година стажа, а 50% трошкова ако запослени оде после двадесет и више година стажа.
Према формули примања плана, ентитет додељује 4% од садашње вредности очекиваних медицинских трошкова (40% подељено са десет) свакој од првих десет година и 1% (10% подељено са десет) свакој од десет других година. Трошак текућих услуга за сваку годину одражава вероватноћу да тај запослени можда не употпуни период стажа неопходан за стицање дела или целокупних примања. Запосленима за које се очекује да оду у току десет година, не додељују се никакве примања.

Пример који илуструје параграф 73

- 4 Медицински план по престанку запослења надо-кнађује 10% медицинских трошкова запосленог по престанку запослења, ако тај запослени оде после више од десет а мање од двадесет година стажа, а 50% трошкова ако запослени оде после двадесет и више година стажа.

Услуге у каснијим годинама ће довести до материјално вишег нивоа примања него у ранијим годинама. Стога ентитет додељује запосленима за које очекује да оду после двадесет и више година, примања по праволинијској основи према параграфу 71. Услуге након двадесет година неће водити материјалном износу даљих примања. Према томе примања додељена свакој од првих двадесет година су 2,5% садашње вредности очекиваних медицинских трошкова (50% подељено са двадесет).

За запослене за које се очекује да оду у периоду између десет и двадесет година, примања додељена свакој од првих десет година чине 1% садашње вредности очекиваних медицинских трошкова.

За ове запослене нема примања која су додељена услугама између краја десете године и процењеног датума одласка.

Запосленима за које се очекује да оду у току десет година, не додељују се никакве примања.

- 74 Тамо где је износ примања константан део последње плате за сваку годину стажа, увећања будућих зарада ће утицати на износ потребан за измирење обавезе која постоји за те услуге пре краја извештајног периода, али неће створити допунску обавезу. Стога:
- (а) у сврхе параграфа 70(б), повећања зараде не условљавају будућа примања, иако износ тих примања зависи од последње плате; и
- (б) износ примања додељен сваком периоду је константан део зараде за коју је то примање везано.

Пример који илуструје параграф 74

Запослени имају право на примања од 3% последње плате за сваку годину стажа пре навршене 55. године живота.

Примање од 3% процењене последње плате се додељује свакој години све до 55. године живота. Ово је датум од када даље услуге запосленог неће водити материјалном износу даљих примања на основу плана. Нема примања која се додељује услугама након ових година старости.

Актуарске претпоставке

- 75 **Актуарске претпоставке треба да буду непристрасне и међусобно компатибилне.**
- 76 Актуарске претпоставке су најбоље процене ентитета о варијаблама, које ће детерминисати коначни трошак пружања примања по престанку запослења. Актуарске претпоставке се састоје од:
- (а) демографских претпоставки о будућим карактеристикама садашњих и бивших запослених (и њихових зависних лица), који имају право на примања. Демографске претпоставке се баве питањима као што су:
- (i) смртност (видети параграфе 81 и 82);
 - (ii) стопе флукуације, инвалидности и ранијег пензионисања запослених;
 - (iii) сразмера чланова плана са зависним лицима, која ће имати право на примања;
 - (iv) сразмера чланова плана који ће изабрати сваку од врста расположивих опција плаћања у складу са условима плана; и
 - (v) стопе захтева на основу медицинских планова.
- (б) финансијских претпоставки које се баве позицијама као што су:
- (i) дисконтна стопа (види параграфе 83-86);

- (ii) ниво примања, искључујући трошкове примања који падају на терет запослених, и будућих зарада (видети параграфе 87–95);
- (iii) у случају медицинских примања, будући медицински трошкови, укључујући трошкове обраде захтева (тј. трошкове који настају приликом обраде и решавања захтева, укључујући и правне трошкове и накнаду проценитеља захтева) (види параграфе 96–98); и
- (iv) порезе на доприносе везано за услуге пружене пре датума извештавања или на примања која су повезана са том услугом.

- 77 Актуарске претпоставке су непристрасне ако нису ни неопрезне нити претерано конзервативне.
- 78 Актуарске претпоставке су међусобно усаглашене ако одражавају економске односе између фактора као што су инфлација, стопе раста зарада и дисконтне стопе. На пример, све претпоставке које зависе од одређеног нивоа инфлације (као што су претпоставке о каматним стопама и повећањима плата и примања) у сваком датом будућем периоду, претпостављају исти ниво инфлације у том периоду.
- 79 Ентитет одређује дисконтну стопу и остале финансијске претпоставке у номиналним величинама, осим ако су процене у реалним величинама (коригованим за инфлацију) поузданије, на пример – у хиперинфлаторној привреди (види IAS 29 – *Финансијско извештавање у хиперинфлаторним привредама*) или тамо где су примања везана за индекс, а постоји развијено тржиште обвезница исте валуте за исти рок везаних за индекс.
- 80 **Финансијске претпоставке треба да буду засноване на тржишним очекивањима на крају извештајног периода, за период током ког ће обавезе бити измирене.**

Актуарске претпоставке: смртност

- 81 Ентитет утврђује сопствене претпоставке о смртности на основу својих најбољих процена смртности чланова плана, како у току запослења, тако и после његовог престанка.
- 82 У циљу процене коначног трошка примања, ентитет узима у обзир очекиване промене у смртности, на пример кроз измену стандардних табела смртности на основу процена побољшања у дужини животног века.

Актуарске претпоставке: дисконтна стопа

- 83 Стопа која се користи за дисконтовање обавеза по основу примања по престанку запослења (и са покрићем у фонду и без покрића), треба да буде одређена у односу на тржишне приносе на крају извештајног периода за висококвалитетне корпоративне обвезнице. За валуте за које не постоји развијено тржиште за овакве висококвалитетне корпоративне обвезнице, треба користити тржишне приносе (на крају извештајног периода) на државне обвезнице, исказане у тој валути. Валута и рок корпоративних или државних обвезница треба да буду у складу са валутом и процењеним роком обавеза по основу примања по престанку запослења.
- 84 Једна актуарска претпоставка која има значајан утицај је дисконтна стопа. Дисконтна стопа одражава временску вредност новца, али не и актуарски или инвестициони ризик. Штавише, дисконтна стопа не одражава специфични кредитни ризик за ентитете који настаје за повериоце датог ентитета, нити ризик да се будуће искуство може разликовати од актуарских претпоставки.
- 85 Дисконтна стопа одражава очекивани временски распоред плаћања примања. У пракси ентитет то обично постиже применом просечне пондерисане дисконтне стопе која одражава процењени временски распоред и износ плаћања примања и валуту у којој ће та примања бити плаћена.
- 86 У неким случајевима се може десити да не постоји развијено тржиште обвезница са довољно дугим роком доспећа који би одговарао процењеном року доспећа свих исплата по основу примања. У таквим случајевима ентитет користи текуће тржишне стопе адекватног рока за дисконтовање исплата на краћи рок и процењује дисконтну стопу за дуже рокове доспећа путем екстраполације текућих тржишних стопа дуж криве приноса. За укупну садашњу вредност обавезе за дефинисано примање мало је вероватно да ће бити посебно осетљива на дисконтну стопу примењену на део примања који доспева за исплату после крајњег рока доспећа расположивих корпоративних или државних обвезница.

Актуарске претпоставке: зараде, примања и медицински трошкови

- 87 **Ентитет одмерава своје обавезе по основу дефинисаних примања на бази која одражава:**
- (а) **примања установљена под условима плана (или која проистичу из било које изведене обавезе која превазилази ове услове) на крају извештајног периода;**
 - (б) **процењена будућа повећања зараде која утичу на обавезе плаћања примања;**
 - (ц) **ефекте свих лимита на учешће послодавца у трошковима будућих примања;**
 - (д) **доприносе запослених и трећих страна који умањују коначни трошак ентитета за таква примања; и**
 - (е) **процењене будуће промене нивоа било којих државних примања која утичу на примања платива према плану дефинисаних примања, ако и само ако или:**
 - (i) **ове промене настану пре краја извештајног периода; или**
 - (ii) **историјски подаци или други поуздани докази указују на то да ће се та државна примања променити на неки предвидљив начин, на пример – у складу са будућим променама општег нивоа цена или општим нивоом зарада.**
- 88 Актуарске претпоставке одражавају промене будућих примања које утврђене у формалним условима датог плана (или изведена обавеза која превазилази те услове) на крају извештајног периода. Ово је случај када, на пример:
- (а) ентитет има праксу повећања примања, на пример – ради ублажавања ефеката инфлације, а не постоји никаква индиција да ће се у будућности ова пракса променити;
 - (б) ентитет је обавезан било прописаним условима плана (или у изведеној обавези која превазилази те услове) или путем законодавства, да искористи било који суфицит из тог плана за примања партиципаната (види параграф 108(ц)); или
 - (ц) примања се разликују у зависности од циљних перформанси или других критеријума. На пример, услови плана могу прописати да ће се исплаћивати умањена примања или захтевати додатни доприноси од запослених у случају да су средства плана недовољна. Одмеравање обавезе одражава најбољу процену ефекта циљних перформанси или других критеријума.
- 89 Актуарске претпоставке не одражавају промене будућих примања које нису утврђене у формалним условима датог плана (или изведене обавезе) на крају извештајног периода. Такве промене ће резултирати у:
- (а) трошковима прошлих услуга, до износа у коме оне мењају примања за услуге пре те промене; и
 - (б) трошковима текућих услуга за периоде после промене, до износа у коме оне мењају примања за услуге после промене.
- 90 Процене пораста будућих зарада узимају у обзир инфлацију, старосну структуру, унапређења и остале значајне факторе, као што су понуда и потражња на тржишту рада.
- 91 Неки планови дефинисаних примања одређују лимите за доприносе које је ентитет обавезан да плаћа. Коначни трошак примања узима у обзир ефекат лимита за доприносе. Ефекат лимита за доприносе се утврђује за краћи период од:
- (а) процењеног животног века ентитета; и
 - (б) процењеног животног века плана.
- 92 Неки планови дефинисаних примања захтевају од запослених или трећих страна да допринесу трошковима плана. Доприноси запослених умањују трошкове примања за ентитет. Ентитет разматра да ли доприноси трећих страна умањују трошак примања за ентитет, или представљају право на надокнаду као што је описано у параграфу 116. Доприноси запослених или трећих страна се прописују или у формалним условима плана (или проистичу из изведене обавезе која превазилази те услове), или подлежу дискреционом праву. Дискрециони доприноси запослених или трећих страна умањују трошкове услуга по уплати тих доприноса у план.
- 93 Доприноси запослених или трећих страна који се званично прописују у условима плана или умањују трошкове услуга (ако су повезани за услугом), или утичу на поновно одмеравање него обавеза (средства) по основу дефинисаних примања (ако нису повезани са услугом). Пример доприноса који нису повезани са услугом је када су доприноси захтевани ради умањења дефицита насталог услед губитака по основу средстава плана или услед актуарских губитака. Ако су доприноси запослених или трећих страна повезани са услугом, ови доприноси умањују трошкове услуга на следећи начин:

(а) ако износ доприноса зависи од броја година пружања услуге, ентитет треба да припише доприносе периодима пружања услуга користећи исти метод приписивања који се захтева параграфом 70 за бруто допринос (то јест, применом формуле плана доприноса или на праволинијској основи); или

(б) ако је износ доприноса независан од броја година пружања услуге, ентитету је дозвољено да признаје такве доприносе као умањење трошкова услуге за период у ком је пружана повезана услуга. Примери доприноса који су независни од броја година пружања услуге укључују оне који су фиксни проценти зараде запосленог, фиксне износе током периода пружања услуге или у зависности од старости запосленог.

Параграф А1 садржи додатне смернице за примену.

94 За доприносе од запослених или трећих страна који се приписују периодима пружања услуге у складу са параграфом 93(а), промене у доприносима резултирају у:

(а) трошку текућих и прошлих услуга (ако те промене нису званично прописане у условима плана и не проистичу из изведене обавезе); или

(б) актуарским добицима и губицима (ако су те промене званично прописане у условима плана или проистичу из изведене обавезе).

95 Нека примања по престанку запослења су везана за варијабле као што су ниво државних пензијских примања или државна медицинска нега. Мерење оваквих примања одражава најбоље процене оваквих варијабли, засновано на ранијем тренду и осталим поузданим доказима.

96 **Претпоставке о трошковима треба да узму у обзир процене будућих промена у трошковима медицинских услуга, које проистичу како из инфлације тако и из специфичних промена медицинских трошкова.**

97 Одмеравање медицинских примања по престанку запослења захтева претпоставке о нивоу и учесталости будућих захтева и о трошковима испуњења тих захтева. Ентитет процењује будуће медицинске трошкове на основу историјских података о сопственом искуству, који су тамо где је то неопходно, допуњени историјским подацима других ентитета, осигуравајућих друштава, медицинских институција или из других извора. Процене будућих медицинских трошкова узимају у обзир утицаје технолошког напретка, промена у коришћењу здравствене заштите или у начинима пружања исте и промене здравственог стања учесника датог плана.

98 Ниво и учесталост захтева су нарочито осетљиви на старост, здравствено стање и пол запослених (и њихових зависних лица), али и на друге факторе, као што је географска локација. Стога се историјски подаци коригују до износа у коме се демографска мешавина становништва разликује од становништва које је узето за основу података. Они се такође коригују када постоји поуздан доказ да се ти историјски трендови неће наставити.

Трошак прошлих услуга и добици и губици настали по основу измирења

99 **Пре утврђивања трошка прошлих услуга, или добитка или губитка насталих по основу измирења, ентитет поново одмерава нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања коришћењем актуелне фер вредности средстава плана и актуелних актуарских претпоставки (укључујући и актуелне каматне стопе на тржишту и остале актуелне тржишне цене) који одражавају примања понуђена планом пре измена плана, значајних смањења плана или измирења примања.**

100 Ентитет није обавезан да направи разлику између трошкова прошлих услуга насталих услед измене плана, трошкова прошлих услуга насталих услед његовог значајног смањења или добитка или губитка насталог по намирењу, ако се те трансакције догоде истовремено. У неким случајевима, измена плана се догађа пре измирења, као у случају када ентитет измени примања по плану и накнадно измири измењена примања. У тим случајевима ентитет признаје трошкове претходне услуге пре било ког добитка или губитка по намирењу.

101 Намирење настаје заједно са изменом и значајним смањењем плана ако је неки план укинут, тако да је обавеза намирена, а тај план престао да постоји. Међутим, укидање плана није намирење ако је тај план замењен новим који нуди примања која су у суштини идентична.

Трошкови прошлих услуга

102 Трошак прошле услуге представља промену садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања која резултира из измене или значајних смањења плана.

103 **Ентитет признаје трошак претходне услуге као трошак на ранији датум од следећа два:**

- (а) када наступи измена или значајно смањење плана; и
- (б) када ентитет призна повезане трошкове реструктурирања (видети IAS 37) или отпремнина (видети параграф 165).

- 104 Измена плана се догађа када ентитет уведе или повуче план дефинисаних примања или измени примања која се исплаћују по основу постојећег плана дефинисаних примања.
- 105 Значајно смањење се догађа када ентитет значајно смањи број запослених који су покривени планом. Значајно смањење може да наступи због изолованог догађаја, као што је затварање фабрике, обустављање пословања или укидање или суспензија плана.
- 106 Трошкови прошлих услуга могу да буду позитивни (када су примања уведена или промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања повећана) или негативни (када су примања повучена или промењена тако да је садашња вредност дефинисаних обавеза за примања умањена).
- 107 Када ентитет смањује примања која треба да плати према постојећем плану дефинисаних примања и истовремено увећава друга примања према датом плану за исте запослене, ентитет третира такву промену као појединачну нето промену.
- 108 Трошкови прошлих услуга искључују:
- (а) ефекте разлика између стварних и раније претпостављених повећања зарада на обавезу за плаћања примања за услуге из претходних година (овде нема трошка прошлих услуга јер актуарске претпоставке дозвољавају пројектоване зараде);
- (б) потцењене и прецењене износе дискреционих повећања пензија, када ентитет има изведену обавезу да одобри таква повећања (овде нема трошка прошлих услуга јер актуарске претпоставке дозвољавају таква увећања);
- (ц) процене унапређења примања која настају из актуарских добитака или од приноса на средства плана који су признати у финансијским извештајима, ако је тај ентитет обавезан било формалним условима плана (или на основу изведене обавезе која превазилази те услове) или путем закона, да искористи било какав суфицит у том плану у корист учесника плана, чак и ако то повећање примања још није званично одобрено (трошак претходне услуге не постоји зато што резултујући пораст обавеза представља актуарски губитак, види параграф 88); и
- (д) пораст у стеченим примањима (тј. примања која нису условљена будућим запослењем, видети параграф 72) када, у одсуству нових или унапређених примања, запослени комплетира захтеве за стицање права (нема трошка прошлих услуга јер је ентитет признао процењени трошак примања као трошак текућих услуга током датог рада).

Добици и губици настали по основу измирења (намирења)

- 109 Добитак или губитак настао по основу измирења представља разлику између:
- (а) садашње вредности измирене обавезе по основу дефинисаног примања, на начин како је утврђена на датум измирења; и
- (б) цене измирења, укључујући и сва средства плана која су пренета и сва плаћања која је ентитет директно извршио, а везана су за измирење.
- 110 Ентитет признаје добитак или губитак од намирења плана дефинисаних примања када се намирење настане.**
- 111 Намирење настаје када ентитет ступа у трансакцију којом се елиминишу све даље правне или изведене обавезе за део или цео износ примања која су део плана дефинисаних примања (сем плаћања примања запосленима или у име запослених која су прописана условима плана и која су укључена у актуарске претпоставке). На пример, једнократан пренос значајних обавеза послодавца у оквиру плана на осигуравајућу кућу кроз куповину полисе осигурања представља намирење; једнократна исплата суме готовине, у складу са условима плана, учесницима плана у замену за њихово право на добијање дефинисаних примања након престанка запослења не представља намирење.
- 112 У неким случајевима, ентитет стиче полису осигурања ради финансирања неких или свих примања запослених у вези са услугама запослених у текућем и претходним периодима. Стицање такве полисе не представља намирење ако тај ентитет задржава законску или изведену обавезу (види параграф 46) да плати будуће износе, ако осигуравач не исплати примања запосленима наведена у полиси осигурања. Параграфи 116–119 обрађују признавање и мерење права на надокнаду по полисама осигурања које не спадају у средства плана.

Признавање и одмеравање: средства плана

Фер вредност средстава плана

- 113 Фер вредност средстава плана се одузима од садашње вредности обавеза за дефинисана примања у поступку утврђивања дефицита или суфицита.
- 114 Средства плана искључују неплаћене доприносе које извештајни ентитет треба да уплати у фонд, као и било које непреносиве финансијске инструменте емитоване од стране тог ентитета, који се држе у том фонду. Средства плана се редукују за сваку обавезу фонда која није повезана са примањима запослених, на пример – обавезе из пословања и друге обавезе које настају из дериватних финансијских инструмената.
- 115 Када средства плана укључују полисе осигурања које испуњавају услове признавања, и које се тачно поклапају са износом и временом неких или свих примања плативих према плану, сматра се да фер вредност тих полиса осигурања представља садашњу вредност повезаних обавеза (која подлеже било каквим умањењима која се захтевају уколико износи који треба да се приме на основу тих полиса осигурања нису наплативи у потпуности).

Надокнаде

- 116 **Када и једино када је практично сигурно да ће друга страна надокнадити неке или све издатке неопходне за намирење обавезе по основу дефинисаних примања, ентитет:**
- (а) признаје своје право на надокнаду као засебно средство. Ентитет одмерава то средство по фер вредности.
- (б) издваја и признаје промене у фер вредности свог права на надокнаду на исти начин као и за промене у фер вредности средстава плана (видети параграфе 124 и 125). Компоненте трошкова дефинисаних примања признате у складу са параграфом 120 се могу признати у нето износу везаном за измене у књиговодственој вредности права на повраћај.
- 117 Понекад је ентитет у могућности да тражи од друге стране, као што је осигураваач, да плати део или целокупне издатке неопходне ради намирења обавезе по основу дефинисаних примања. Полисе осигурања, сходно дефиницији из параграфа 8, чине средства плана. Ентитет обрачунава те квалификоване полисе осигурања, као и сва остала средства плана, а параграф 116 се не примењује (види параграфе 46-49 и 115).
- 118 Када нека полиса осигурања коју држи ентитет није квалификована, онда она не представља средство плана. Параграф 116 је релевантан за такве случајеве: ентитет признаје своје право на повраћај на основу полисе осигурања као засебно средство, а не као одбитак при одређивању дефицита или суфицита дефинисаног примања. Параграф 140(б) захтева од ентитета да обелодани сажет опис везе између права на повраћај и обавезе у вези с њим.
- 119 Ако право на повраћај настаје по основу полисе осигурања која тачно одговара износу и временском распореду неких или свих примања која треба платити по плану дефинисаних примања, фер вредност права на повраћај се посматра као садашња вредност релевантне обавезе (а која подлеже било каквом смањењу које се захтева уколико тај повраћај није у потпуности наплатив).

Компоненте трошкова дефинисаних примања

- 120 **Ентитет признаје компоненте трошкова дефинисаних примања, осим до обима за који неки други IFRS захтева или дозвољава њихово укључење у трошкове (вредност) неког средства, као што следи:**
- (а) трошкови услуга (видети параграфе 66-112) у билансу успеха;
- (б) нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 123–126) у билансу успеха; и
- (ц) поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 127-130) у осталом укупном резултату.
- 121 Остали IFRS захтевају укључивање одређених трошкова примања запослених у трошкове (вредност) средстава као што су залихе и некретнина, постројења и опреме (види IAS 2 и IAS 16). Сви трошкови примања по престанку запослења укључени у трошкове оваквих средстава, укључују адекватан део компонената наведених у параграфу 120.

- 122 Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања призната у осталом укупном резултату се не рекласификују у добитак или губитак у будућем периоду. Међутим, ентитет може да пренесе у капитал такве износе признате у осталом укупном резултату.

Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања

- 123 Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања се обрачунава множењем нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања са дисконтном стопом назначеном у параграфу 83, која се утврђује на почетку годишњег извештајног периода, узимајући у обзир све измене у нето обавези (средству) по основу дефинисаних примања током периода, као последице уплата доприноса и исплата примања запосленима.
- 124 Нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања се може посматрати као сачињена од прихода од камате на средства плана, трошкова камате на обавезу по основу дефинисаних примања и камате по основу ефеката лимита на средства поменутог у параграфу 64.
- 125 Приход од камате на средства плана представља компоненту приноса на средства плана и обрачунава се множењем фер вредности средстава плана са дисконтном стопом назначеном у параграфу 83, где се оба утврђују на почетку годишњег извештајног периода, узимајући у обзир све измене у средствима плана која се држе током периода, као последице уплата доприноса и исплата примања запосленима. Разлика између прихода од камате на средства плана и приноса на средства плана се укључује у поновно одмеравање нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања.
- 126 Камата по основу ефеката лимита средства је део укупне промене у ефекту лимита на средства, и обрачунава се множењем ефекта лимита средства са дисконтном стопом назначеном у параграфу 83, где се оба утврђују на почетку годишњег извештајног периода. Разлика између тог износа и укупне промене у ефекту лимита средства се укључује у поновно одмеравање нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања.

Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања

- 127 Поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања обухватају:
- (а) актуарске добитке и губитке (видети параграфе 128 и 129);
 - (б) приносе на средства плана (видети параграф 130), без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграф 125); и
 - (ц) сваку промену у ефекту лимита средства, без износа који су укључени у нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграф 126).
- 128 Актуарски добици и губици настају услед повећања или смањења садашње вредности обавезе по основу дефинисаних примања због промена у актуарским претпоставкама и искуствених корекција. Узроци актуарских добитака и губитака укључују, на пример:
- (а) неочекивано високе или ниске стопе флукуације запослених, рано пензионисање или смртност или пораст зарада, примања (ако прописани или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова;
 - (б) ефекте промена у претпоставкама везаним за опције плаћања примања;
 - (ц) утицај промена у проценама будућих флукуација запослених, раног пензионисања или смртности, или увећања зарада, примања (ако прописани или изведени услови плана обезбеђују повећање примања због инфлације) или медицинских трошкова; и
 - (д) ефекте промена дисконтне стопе.
- 129 Актуарски добити и губици на укључују садашњу вредност обавеза за дефинисана примања због увођења, измена, значајних смањења или намирења плана дефинисаних примања, или промена у примањима која се плаћају по плану дефинисаних примања. Такве измене резултирају у трошковима прошлих услуга или добицима или губицима по намирењу.
- 130 У одређивању приноса на средства плана, ентитет одбија трошкове управљања средствима плана и све порезе који падају на терет самог плана, осим оних пореза који су укључени у актуарске претпоставке коришћене у одмеравању обавезе по основу дефинисаних примања (параграф 76). Остали административни трошкови се не одбијају од приноса на средства плана.

Презентација

Пребијање (компензација)

- 131 Ентитет треба да пребија средство повезано са планом, са обавезом која се односи на други план када, и само када тај ентитет:
- (а) има законски применљиво право да искористи суфицит из једног плана за измирење обавеза по другом плану; и
 - (б) намерава било да измири ту обавезу на нето основи, или да реализује тај суфицит из једног плана и измири своју обавезу по другом плану истовремено.
- 132 Критеријуми за пребијање су слични онима који су постављени за финансијске инструменте у IAS 32 – *Финансијски инструменти: Презентација*.

Разликовање обртних (краткорочних) / сталних (дугорочних) ставки

- 133 Ентитети треба да разграничавају текућа средства и краткорочне обавезе од сталних средстава и дугорочних обавеза. Овај стандард не прецизира да ли неки ентитет треба да разграничи текуће и нетекуће делове средстава и обавеза који настају из примања по престанку запослења.

Компоненте трошкова дефинисаних примања

- 134 Параграф 120 захтева од ентитета да у билансу успеха призна трошкове услуга и нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања. Овим стандардом се не утврђује начин на који ентитет треба да презентира трошкове услуга и нето камату на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања. Ентитет те компоненте признаје у складу а IAS 1.

Обелодањивање

- 135 Ентитет обелодањује следеће информације које:
- (а) објашњавају карактеристике његових планова дефинисаних примања и са њима повезане ризике (видети параграф 139);
 - (б) идентификују и објашњавају износе у финансијским извештајима који проистичу из планова дефинисаних примања (видети параграфе 140–144); и
 - (ц) описују како његови планови дефинисаних примања могу да утичу на износе, временски распоред и неизвесност будућих токова готовине ентитета (видети параграфе 145–147).
- 136 Да би се испунили циљеви из параграфа 135, ентитет узима у обзир све следеће елементе:
- (а) ниво детаља потребан да се задовоље захтеви обелодањивања;
 - (б) колику пажњу треба посветити сваком различитом захтеву;
 - (ц) у којој мери треба спровести груписања или рашчлањавања; и
 - (д) да ли су корисницима финансијских извештаја потребне додатне информације за оцењивање обелодањених квантитативних информација.
- 137 Ако су обелодањивања дата у складу са захтевима овог стандарда и другим IFRS недовољна за испуњење циљева из параграфа 135, ентитет обелодањује додатне информације потребне за испуњење тих циљева. На пример, ентитет може да презентира анализу садашње вредности обавезе за дефинисања примања у којој се прави разлика између природе, карактеристика и ризика обавезе. Таква обелодањивања могу да направе разлику:
- (а) између износа који се дугују активним члановима, одложеним члановима и пензионерима.
 - (б) између стечених примања и кумулираних али нестечених примања.
 - (ц) између условних примања, износа који су приписиви будућим повећањима зарада и другим примањима.
- 138 Ентитет процењује да ли сва или само нека обелодањивања треба рашчланити да би се направила разлика између планова или групе планова са материјално различитим ризицима. На пример, ентитет може да рашчлани обелодањивање о плановима у којем се приказује једна или више следећих особина:

- (a) различите географске локације.
- (б) различите карактеристике као што су пензијски планови на бази равномерне зараде, пензијски планови на бази последње плате и медицински планови након престанка запослења.
- (ц) различита регулаторна окружења.
- (д) различити сегменти извештавања.
- (е) различити аранжмани финансирања (нпр. планови који у потпуности нису обезбеђени фондом, планови који су потпуно или делимично обезбеђени фондом).

Карактеристике планова дефинисаних примања и са њима повезани ризици

139 Ентитет обелодањује:

- (a) информације о карактеристикама својих планова дефинисаних примања, укључујући:
 - (i) природу примања коју пружа план (нпр. планови дефинисаних примања на бази последње плате или гарантован план на бази доприноса).
 - (ii) опис законског оквира у коме такав план послује, на пример ниво минималних захтева за финансирањем, и сви ефекти законског оквира на план, као што су лимити за средства (видети параграф 64).
 - (iii) опис одговорности другог ентитета за управљање планом, на пример одговорност повереника или управног одбора плана.
- (б) опис ризика којима план излаже ентитет, са фокусирањем на све необичне ризике својствене ентитету или плану, и све значајне концентрације ризика. На пример, ако су средства плана преваходно инвестирана у једну класу инвестиција, нпр. некретнине, план би могао да изложи ентитет ризику концентрације тржишта некретнина.
- (ц) опис свих измена, значајних смањења и намирења плана.

Објашњења износа у финансијским извештајима

140 Ентитет обезбеђује усаглашавање између почетног и крајњег стања за сваку од следећих ставки, ако је то применљиво:

- (a) нето обавезе (средство) по основу дефинисаних примања, са засебним приказивањем усаглашавања за:
 - (i) средства плана.
 - (ii) садашњу вредност обавезе по основу дефинисаних примања.
 - (iii) ефекат лимита за средства.
- (б) сва права на повраћаје/рефундирање. Ентитет такође описује однос између свих права на повраћаје/рефундирања и повезане обавезе.

141 Свако усаглашавање наведено у параграфу 140 приказује следеће, ако је применљиво:

- (a) трошак текућих услуга.
- (б) приходи или расходи камата.
- (ц) поновна одмеравања нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања, са одвојеним приказивањем:
 - (i) приноса на средства плана, без износа који су обухваћени каматом под (б).
 - (ii) актуарских добитака и губитака проистеклих из промена у демографским претпоставкама (видети параграф 76(a)).
 - (iii) актуарских добитака и губитака проистеклих из промена у финансијским претпоставкама (видети параграф 76(б)).
 - (iv) промена у ефекту лимитирања нето средства дефинисаног плана на лимит за средство, без износа који су обухваћени каматом под (б). Ентитет такође обелодањује начин на који је одредио максимални износ економске користи који је доступан, тј. да ли је примање у виду рефундације, смањења будућих доприноса или комбинације та два.

- (д) трошак прошлих услуга и добици и губици од намирења. Као што дозвољава параграф 100, није обавезно правити разлику између трошка прошлих услуга и добитака или губитака од намирења ако они настају истовремено.
- (е) ефекат промена девизних курсева.
- (ф) доприносе плану, са одвојеним приказивањем доприноса послодавца и учесника плана.
- (г) исплатама из плана, са одвојеним приказивањем износа исплаћених за сва намирења.
- (х) ефекте пословних комбинација и отуђења.
- 142 Ентитет рашчлањује фер вредности средстава плана по класама у којима се прави разлика у природи и ризицима тих средстава, са даљом поделом сваке класе средстава плана у она са котираном тржишном ценом на активном тржишту (у складу са дефиницијом из IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*) и она за која то није случај. На пример, и с обзиром на степен обелодањивања који је размотрен у параграфу 136, ентитет може да направи разлику између:
- (а) готовине и еквивалената готовине;
- (б) власничких инструмената капитала (разврстани по привредним делатностима, величини друштва, географској локацији, итд.);
- (ц) дужничких инструмената (разврстани по емитенту, кредитном квалитету, географској локацији, итд.);
- (д) некретнинама (разврстани по географској локацији, итд.);
- (е) деривата (разврстани по врсти преузетог ризика по уговору, на пример, уговори по каматним стопама, девизни уговори, уговори за капитал, кредитни уговори, дугорочни свопови, итд.);
- (ф) инвестиционих фондова (разврстани по врстама фондова);
- (г) хартија од вредности обезбеђеним имовином; и
- (х) структурираних дуговања.
- 143 Ентитет обелодањује фер вредност сопствених преносивих финансијских инструмената ентитета који се држе као средства плана, и фер вредност средстава плана која су некретнине или друга средства које користи сам ентитет.
- 144 Ентитет обелодањује значајне актуарске претпоставке коришћене за одређивање садашње вредности обавезе за дефинисана примања (видети параграф 76). Таква обелодањивања су у апсолутним вредностима (на пример, као апсолутни проценат, а не само као разлику између различитих процената или других варијабли). Када неки ентитет пружа заједничка обелодањивања за групу планова, таква обелодањивања се дају у облику пондерисаних просека или у релативно уским распонима.

Износ, временски распоред и неизвесност будућих токова готовине

- 145 Ентитет обелодањује:
- (а) анализу осетљивости за сваку значајну актуарску претпоставку (као што је обелодањено по параграфу 144) на крају извештајног периода, приказујући како би на обавезу за дефинисана примања утицале промене у релевантним актуарским проценама које су разумно могуће на тај датум.
- (б) методе и претпоставке коришћене у припреми анализе осетљивости која је захтевана под (а) и ограничења тих метода.
- (ц) промене из претходног периода у методама и претпоставкама коришћеним у припреми анализе осетљивости, као и разлоге таквих промена.
- 146 Ентитет обелодањује опис свих стратегија за упаривање средстава и обавеза које се користе у плану или их користи ентитет, укључујући и употребу ануитета и других техника за управљање ризицима, као што су дугорочни свопови.
- 147 Да би обезбедио индикацију о ефекту плана дефинисаних примања на будуће токове готовине ентитета, ентитет обелодањује:
- (а) опис свих аранжмана финансирања и политика финансирања који утичу на будуће доприносе.
- (б) очекиване доприносе плану у следећем годишњем извештајном периоду.
- (ц) информације о профилу доспећа обавеза за дефинисана примања. То укључује и просечан пондерисан период трајања обавезе за дефинисана примања и може да обухвати друге

информације о временском распореду плаћања примања, као што је анализа по рочности доспећа исплата примања запосленима.

Планови за више послодаваца

- 148 Ако ентитет учествује у плану дефинисаних примања за више послодаваца, он обелодањује:
- (а) опис аранжмана финансирања, укључујући и методу коришћену за одређивање стопе доприноса ентитета и све минималне захтева који се односе на финансирање.
 - (б) опис нивоа до ког ентитет сноси одговорност према плану за обавезе других ентитета, у складу са уговорним условима плана за више послодаваца.
 - (ц) опис сваке договорене расподеле дефицита или суфицита приликом:
 - (i) ликвидације плана; или
 - (ii) повлачења ентитета из плана.
 - (д) ако ентитет рачуноводствено обухвата план као да је план дефинисаних доприноса, у складу са параграфом 34, он, поред информација захтеваних под (а)–(ц) и уместо информација захтеваних у параграфима 139–147, обелодањује следеће:
 - (i) чињеницу да је тај план, план дефинисаних примања.
 - (ii) разлог због ког нису доступне довољне информације које би ентитету омогућиле да тај план рачуноводствено обухвати као план дефинисаних примања.
 - (iii) очекиване доприносе плану у следећем годишњем извештајном периоду.
 - (iv) информације о свим дефицитима или суфицитима плана који могу утицати на износ будућих доприноса, укључујући и основу коришћену за одређивање тог дефицита или суфицита и импликација за ентитет, ако постоје.
 - (v) индикацију нивоа учешћа ентитета у плану у поређењу са другим ентитетима учесницима. Примери мерила која могу пружити такву индикацију укључују ентитетов пропорционални део у укупним доприносима плану или ентитетову пропорцију у укупном броју активних чланова, пензионисаних чланова, и бивших чланова са правом на примања, ако су такве информације расположиве.

Планови дефинисаних примања који деле ризик између ентитета под заједничком контролом

- 149 Када ентитет учествује у плану дефинисаних примања који дели ризик између ентитета под заједничком контролом, он обелодањује:
- (а) уговорни споразум или званичну политику терећења трошком нето дефинисаних примања или чињеницу да не постоји таква политика.
 - (б) политику одређивања доприноса који ентитет треба да плати.
 - (ц) ако ентитет обрачунава алокацију трошка нето дефинисаних примања у складу са параграфом 41 – све информације о плану као целини у складу са параграфима 135-147.
 - (д) ако ентитет обрачунава доприносе који се плаћају за период у складу са параграфом 41 – информације о плану као целини у складу са параграфима 135–137, 139, 142–144 и 147(а) и (б).
- 150 Информације захтеване у параграфу 149(ц) и (д) могу се обелоданити указивањем на обелодањивања у финансијским извештајима другог ентитета у групи, ако:
- (а) финансијски извештаји тог ентитета групе засебно приказују и обелодањују захтеване информације о плану; и
 - (б) финансијски извештаји тог ентитета групе су доступни корисницима финансијских извештаја под истим условима као и финансијски извештаји ентитета и то у исто време или чак раније од финансијских извештаја ентитета.

Захтеви обелодањивања у другим IFRS

- 151 Тамо где се то захтева IAS 24, ентитет објављује информације о:
- (а) трансакцијама повезаних страна са плановима примања по престанку запослења; и

- (б) примања по престанку запослења за кључно руководство.
- 152 Када то захтева IAS 37, ентитет обелодањује информације о потенцијалним обавезама које настају из обавеза за примања по престанку запослења.

Остала дугорочна примања запослених

- 153 Остала дугорочна примања запослених укључују ставке као што су следеће, ако се не очекују да буду плаћене у потпуности у року од дванаест месеци након завршетка годишњег извештајног периода у коме су запослени пружали релевантне услуге:
- (а) дугорочна плаћена одсуства као што су радна одсуства или одсуства због усавршавања;
 - (б) јубиларне награде или награде за дугогодишњи рад;
 - (ц) примања по основу дугорочне неспособности;
 - (д) учешће у расподели добити и бонуси; и
 - (е) одложене надокнаде.
- 154 Одмеравање осталих дугорочних примања запослених обично не подлеже истом степену неизвесности као одмеравање примања по престанку запослења. Из тог разлога овај стандард захтева поједностављени метод рачуноводственог обухватања за остала дугорочна примања запослених. За разлику од рачуноводственог обухватања захтеваног за примања по престанку запослења, овај метод не признаје поновна одмеравања у укупном осталом резултату.

Признавање и одмеравање

- 155 За признавање и одмеравање суфицита или дефицита у другом дугорочном плану примања запослених, ентитет примењује параграфе 56–98 и 113–115. Ентитет примењује параграфе 116–119 при признавању и мерењу било ког права на надокнаду/рефундирање.
- 156 За остала дугорочна примања запослених, ентитет признаје нето збир следећих износа, у добитку или губитку, осим до нивоа за који неки други IFRS захтева или дозвољава његово укључење у трошкове (вредност) неког средства:
- (а) трошак услуга (види параграфе 66–112);
 - (б) нето камата на нето обавезу (средство) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 123–126); и
 - (ц) поновно одмеравање нето обавезе (средства) по основу дефинисаних примања (видети параграфе 127–130).
- 157 Један облик осталих дугорочних примања запослених је примање по основу дугорочне неспособности. Ако ниво примања зависи од дужине пружања услуга, обавеза настаје када је услуга извршена. Мерење те обавезе одражава вероватноћу да ће плаћање бити захтевано, као и дужину времена за које се очекује да ће плаћање бити извршено. Ако је ниво примања једнак за сваког инвалидног запосленог без обзира на године стажа, очекивани трошак за та примања се признаје када настане догађај који узрокује дугорочну инвалидност.

Обелодањивање

- 158 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о другим дугорочним примањима запослених, остали IFRS могу да захтевају та обелодањивања. На пример, IAS 24, захтева обелодањивања о примањима запослених на кључним управљачким местима. IAS 1 захтева обелодањивање расхода по основу примања запослених.

Отпремнине

- 159 Овај стандард обрађује отпремнине одвојено од других примања запослених, због тога што је догађај на основу кога дата обавеза настаје пре престанак запослења него услуге запослених. Отпремнине су последица или одлуке ентитета да прекине запослење или одлуке запосленог да прихвати од ентитета понуђено примање у замену за прекид запослења.

- 160 Отпремнине не укључују примања запослених која проистичу из прекида запослења на захтев запосленог без постојања понуде ентитета, или због обавезног одласка у пензију, зато што су таква примања, примања по престанку запослења. Неки ентитети обезбеђују нижи ниво примања за прекид запослења на захтев запосленог (који је суштински примање по престанку запослења) него за прекид запослења на захтев ентитета. Разлика између примања обезбеђеног за прекид запослења на захтев запосленог и већег примања обезбеђеног за прекид на захтев ентитета представља отпремнину.
- 161 Облик примања запосленог не одређује да ли је оно обезбеђено у замену за услугу или у замену за прекид радног односа запосленог. Отпремнине уобичајено представљају исплате једнократне суме, али понекад такође укључују и:
- (а) увећање примања након престанка запослења, било индиректно кроз план дефинисаних примања или директно.
 - (б) зараду до краја одређеног периода, ако запослени не врши услуге које доносе економску корист ентитету.
- 162 Знаци да је примање запосленог обезбеђено у замену за услуге укључују следеће:
- (а) примање је условљено будућим пружањем услуге (укључујући примања која расту услед даљег пружања услуга).
 - (б) примање се обезбеђује у складу са условима плана примања запосленог.
- 163 Неке отпремнине се обезбеђује у складу са условима постојећег плана примања запосленог. На пример, она могу бити дефинисана статутом, уговором о раду или синдикалним споразумом, или могу бити подразумевана у склопу претходне праксе послодавца везано за обезбеђење сличних примања. Као други пример, ако ентитет понуди примања у дужем периоду, или ако постоји дужи период између понуде и очекиваног датума стварног прекида, ентитет разматра да ли је утврдило нови план примања запослених и према томе да ли су примања понуђена у складу са тим планом отпремнине или планом примања по престанку запослења. Примања запослених понуђена у складу са условима плана примања запослених су отпремнине ако оне проистичу како из одлуке ентитета да раскине запослење запосленог тако и из чињенице да нису условљена будућим пружањем услуга.
- 164 Нека примања запослених су обезбеђена без обзира на разлог одласка запосленог. Исплата таквих примања је сигурна (као предмет сваког стеченог права или минималних захтева за дужином радног услуга), али је време њихове исплате неизвесно. Иако се таква примања описују у неким јурисдикцијама као отпремнине, или награде за крај службе, то су примања по престанку запослења пре него отпремнине и ентитет их обрачунава као примања по престанку запослења.

Признавање

- 165 Ентитет признаје обавезу и трошак отпремнина на један од два следећа датума, зависно од тога који је ранији:
- (а) **када ентитет више не може да повуче понуду за та примања; и**
 - (б) **када ентитет призна трошкове реструктурирања који су у делокругу IAS 37 и који укључују исплату отпремнина.**
- 166 За отпремнине које се плаћају као резултат одлуке запосленог да прихвати понуђена примања у замену за прекид запослења, време када ентитет више не може да повуче понуду за отпремнине је један од два следећа датума, зависно од тога који је ранији:
- (а) када запослени прихвати понуду; и
 - (б) када ступи на снагу ограничење (на пример, правни, законски или уговорни захтев или друго ограничење) за способност ентитета да повуче понуду. То се догађа када је понуда направљена, ако је ограничење постојало у време прављења понуде.
- 167 За отпремнине које се плаћају као резултат одлуке ентитета да раскине запослење запосленог, ентитет више не може да повуче понуду за отпремнине када је ентитет саопштио запосленима на које се то односи план раскида где су сви следећи критеријуми испуњени:
- (а) Активности неопходне за извршење плана указују да је мало вероватно да ће доћи до значајних измена плана.
 - (б) У плану је назначен број запослених чије се запослење раскида, са класификацијом њихових радних места или функција и њихових локација (али план не мора да наведе запослене појединачно) и очекиваним датумом завршетка.

- (ц) Планом се утврђују отпремнине које ће запослени примити са довољним појединостима које омогућују запосленима да одреде износ примања који им следује по раскиду запослења.
- 168 Када неки ентитет признаје отпремнине, он ће можда морати да обрачуна и измену или значајно смањење других примања запослених (види параграф 103).

Одмеравање

- 169 Ентитет одмерава отпремнине приликом почетног признавања, и одмерава и признаје накнадне измене, у складу са природом примања запослених, под условом да ако отпремнине увећавају примања након престанка запослења, онда ентитет примењује захтеве за примања након престанка запослења. У супротном:
- (а) ако се очекује плаћање отпремнина у потпуности у року од дванаест месеци од краја годишњег извештајног периода у коме су отпремнине признате, ентитет примењује захтеве који се односе на краткорочна примања запослених.
- (б) ако се не очекује плаћање отпремнина у потпуности у року од дванаест месеци од краја годишњег извештајног периода, онда ентитет примењује захтеве који се односе на остала дугорочна примања запослених.
- 170 Будући да се отпремнине не пружају у замену за услугу, параграфи 70–74 који се односе на повезивање примања са периодима пружања услуга нису релевантни.

Пример који илуструје параграфе 159–170
<p><i>Историјат</i></p> <p>Као последица недавног стицања, ентитет планира да затвори фабрику у року од десет месеци и, у том моменту, да прекине запослење свих преосталих запослених у фабрици. Будући да је ентитету неопходна стручност запослених у фабрици за окончање неких уговора, он објављује план прекида запослења као што следи.</p> <p>Сваки запослени који остане и пружи услуге до момента затварања фабрике ће примити на датум прекида суму у готовини од 30.000 н.ј. Запослени који напусте фабрику пре њеног затварања ће примити 10.000 н.ј.</p> <p>У фабрици има 120 запослених. У моменту објављивања плана, ентитет очекује да ће њих 20 напустити фабрику пре њеног затварања. Према томе, укупан очекивани одлив готовине у складу са планом је 3.200.000 н.ј. (тј. $20 \times 10.000 \text{ н.ј.} + 100 \times 30.000 \text{ н.ј.}$). У складу са захтевима параграфа 160, ентитет рачуноводствено обухвата примања обезбеђена у замену за прекид запослења као отпремнине, док примања обезбеђена у замену за услуге обрачунава као краткорочна примања запослених.</p> <p><i>Отпремнине</i></p> <p>Примање обезбеђено у замену за прекид запослења износи 10.000 н.ј. То је износ који ентитет мора да плати за прекид запослења, независно од тога да ли запослени остане и настави да пружа услугу до затварања фабрике или напусти фабрику пре затварања. Иако запослени могу да напусте фабрику пре њеног затварања, прекид запослења свих запослених је резултат одлуке ентитета да затвори фабрику и да раскине све уговоре о раду (тј. сви запослени ће напустити фабрику када она буде затворена). Према томе ентитет признаје обавезу од 1.200.000 н.ј. (тј. $120 \times 10.000 \text{ н.ј.}$) за отпремнине обезбеђене у складу а планом примања запослених на датум који је ранији од датума објављивања плана прекида запослења и датума када ентитет признаје трошкове реструктурирања повезане са затварањем фабрике.</p> <p><i>Примања обезбеђена у замену за услугу</i></p> <p>Додатна примања која ће запослених примити ако пруже услуге током целокупног периода од десет месеци су у замену за услуге које ће пружати током тог периода. Ентитет их рачуноводствено обухвата као краткорочна примања запослених зато што ентитет очекује да ће их платити пре истека периода од дванаест месеци од краја годишњег периода извештавања. У овом примеру потреба за дисконтовањем не постоји, тако да се трошак од 200.000 н.ј. (тј. $2.000.000 \text{ н.ј.} \div 10$) признаје у сваком месецу током десетомесечног периода пружања услуга, са одговарајућим повећањем књиговодствене вредности обавезе.</p>

Обелодањивање

- 171 Иако овај стандард не захтева специфична обелодањивања о отпремнинама, остали IFRS могу да захтевају та обелодањивања. На пример, IAS 24, захтева обелодањивања о примањима запослених на кључним управљачким местима. IAS 1 захтева обелодањивање расхода по основу примања запослених.

Прелазне одредбе и датум ступања на снагу

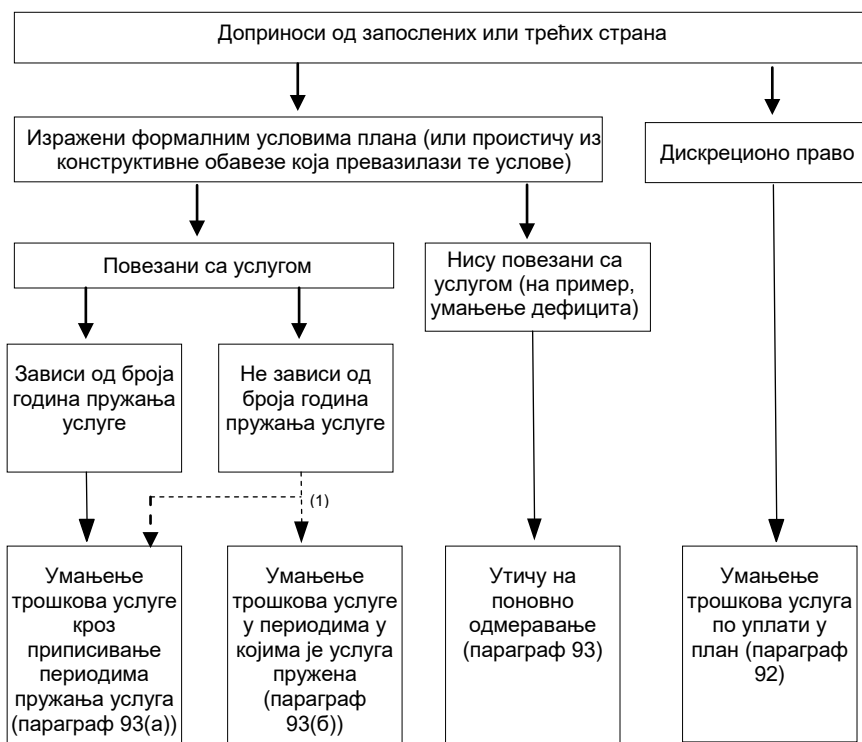
- 172 Ентитет примењује овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2013. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује овај IFRS за ранији период, обелодањује ту чињеницу.
- 173 Ентитет примењује овај стандард ретроспективно, у складу са IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*, осим што:
- (а) ентитет није у обавези да коригује износе средстава изван делокруга овог стандарда за измене трошкова примања запослених који су укључени у књиговодствену вредност пре датума почетка прве примене. Датум почетка прве примене је почетак најранијег претходног периода презентираних у првим финансијским извештајима у којима је ентитет усвојио овај стандард.
 - (б) у финансијским извештајима за периоде који почињу пре 1. јануара 2014. године, ентитет није дужан да прикаже упоредне информације за обелодањивања захтевана у параграфу 145 о осетљивостима обавеза дефинисаних примања.
- 174 Објављивањем IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, измењена је дефиниција фер вредности у параграфу 8 и измењен је параграф 113. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.
- 175 Објављивањем *Планова дефинисаних примања: доприноси запослених* (Измене IAS 19), у новембру 2014. године, извршене су измене параграфа 93-94. Ентитет треба да примењује ове измене ретроспективно за годишње периоде који почињу на дан 1. јул 2014. и касније, у складу са IAS 8, *Рачуноводствене политике, измене рачуноводствених процена и грешке*. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.
- 176 Објављивањем *Циклуса годишњих побољшања 2012-2014*, у септембру 2014. године, измењен је параграф 83 и додат параграф 177. Ентитет треба да примењује ове измене за годишње периоде који почињу на дан 1. јануар 2016. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примењује ове измене за ранији период, треба да обелодани ту чињеницу.
- 177 Ентитет треба да примењује измену у параграфу 176 од почетка најранијег упоредног периода презентованог у првим финансијским извештајима у којима ентитет примењује ову измену. Сва почетна кориговања која проистичу из примене измене треба да се признају у нераспоређеној добити на почетку тог периода.
- 178 *[Овај параграф се односи на измене које још нису ступиле на снагу и стога није укључен у овом издању.]*

Прилог А

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део IFRS. У њему је описана примена параграфа 92-93 и има једнаку важност као остали делови IFRS.

A1 Рачуноводствени захтеви који се односе на доприносе од запослених или трећих страна илустровани су следећим дијаграмом



(1) Испрекидана линија значи да је ентитету дозвољено да одабере било које од наведених рачуноводствених обухватања