

ODBOR ZA STANDARDE FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

2572

Na temelju članka 13. stavka 2. i članka 34. stavka 3. Zakona o računovodstvu (»Narodne novine«, broj 109/07) te članka 16. Pravilnika o načinu rada Odbora za standarde financijskog izvještavanja, Odbor za standarde financijskog izvještavanja donio je na sjednici održanoj 9. listopada 2012.

ODLUKU

O IZMJENAMA I DOPUNAMA ODLUKE O OBJAVLJIVANJU MEĐUNARODNIH STANDARDA FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Članak 1.

U Odluci o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (»Narodne novine«, broj 136/09, 8/10, 18/10, 27/10, 65/10, 120/10, 58/11, 140/11 i 15/12), u Međunarodnom računovodstvenom standardu 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja u točki 7. u pojmu: »*Bilješke*« prva rečenica mijenja se i glasi:

»*Bilješke* sadrže informacije kao dopunu onima koje su prezentirane u izvještaju o financijskom položaju, izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, odvojenom računu dobiti i gubitka (ako se prezentira), izvještaju o promjeni kapitala i izvještaju o novčanim tokovima.«

U točki 10. podtočka (b) mijenja se i glasi:

»(b) izvještaj o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti razdoblja«

U točki 10. zadnja rečenica mijenja se i glasi:

»Subjekti mogu navedene izvještaje nazvati drukčijim nazivima od onih koji su korišteni u ovome standardu. Primjerice, subjekt može koristiti naziv: »izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti« umjesto: »izvještaja o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti«.«

Iza točke 10., dodaje se točka 10A. koja glasi:

»10A. Subjekt može prikazati jedan izvještaj o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti uz prikaz dobiti i gubitka te ostale sveobuhvatne dobiti u dva dijela, koji se prikazuju zajedno, pri čemu se dio u kojem se prikazuje dobit i gubitak prikazuje prvi i iza njega odmah slijedi dio o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Subjekt može dio koji prikazuje dobit i gubitak prikazati kao odvojeni izvještaj o dobiti i gubitku. Ako je tako, odvojeni izvještaj o dobiti i gubitku neposredno prethodi izvještaju u kojem se prikazuje ostala sveobuhvatna dobit i koji započinje prikazom dobiti, odnosno gubitka.«

Naslov iznad točke 81. mijenja se i glasi:

»Izvještaj o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti«

Točka 81. briše se.

Iza točke 81., koja je sada izbrisana, dodaju se točke 81A. i 81B.:

»Izvještaj o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

81A. U izvještaju o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti (izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti) se, osim dijela u kojem se prikazuju dobit i gubitak te dijela u kojem se prikazuje ostala sveobuhvatna dobit, prikazuju:

a) dobit, odnosno gubitak

b) ukupna ostala sveobuhvatna dobit

c) sveobuhvatna dobit razdoblja, koja je jednaka ukupnoj dobiti, odnosno ukupnom gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

Subjekt koji odvojeno prikazuje izvještaj o dobiti i gubitku ne prikazuje dio koji se odnosi na dobit i gubitak u izvještaju u kojem prikazuje sveobuhvatnu dobit.

81B. Subjekt je dužan, uz dijelove u kojima prikazuje dobit i gubitak te ostalu sveobuhvatnu dobit, prikazati sljedeće stavke dobiti i gubitka te ostale sveobuhvatne dobiti razdoblja raspoređene kako slijedi:

a) dobit, odnosno gubitak razdoblja koji pripada:

i) nekontrolirajućim udjelima i

ii) vlasnicima matice.

b) sveobuhvatnu dobit razdoblja koja pripada:

i) nekontrolirajućim udjelima i

ii) vlasnicima matice.

Subjekt koji dobit i gubitak prikazuje u odvojenom izvještaju, dužan je u njemu prikazati stavku navedenu pod a).

Informacije koje se prikazuju u dijelu u kojem se prikazuje dobit i gubitak ili u izvještaju o dobiti i gubitku«

Naslov iznad točke 82. i točka 82. mijenjaju se i glase:

»Informacije koje se prikazuju u dijelu u kojem se prikazuje dobit i gubitak ili u izvještaju o dobiti i gubitku

82. Pored stavki propisanih drugim MSFI-jevima, u dijelu u kojem se prikazuje dobit i gubitak, odnosno u izvještaju o dobiti i gubitku obvezno se prikazuju iznosi ostvareni u razdoblju po sljedećim stavkama:

a) prihodi

b) financijski troškovi

c) udjeli u dobiti ili gubitku pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata obračunani metodom udjela

d) porezni rashod

e) [briše se]

(ea) jedan iznos za sve obustavljene aktivnosti (vidjeti MSFI 5).

(f)–(i) [brišu se]«

Iza točke 82. dodaje se naslov i točka 82A. koji glase:

»Informacije koje se prikazuju u dijelu koji se odnosi na ostalu sveobuhvatnu dobit

82A. U dijelu u kojem se prikazuje ostala sveobuhvatna dobit prikazuju se stavke s iznosima ostale sveobuhvatne dobiti ostvarene u razdoblju razvrstane po vrsti, što uključuje ostalu sveobuhvatnu dobit pridruženih subjekata i zajedničkih pothvata obračunanih metodom udjela, te objedinjeno za one stavke koje se sukladno drugim MSFI-jevima:

a) neće kasnije prenijeti na dobit i gubitak i

b) kasnije prenose na dobit i gubitak ako su ispunjeni određeni uvjeti.

Točke 83. i 84. brišu se.

Točka 85. mijenja se i glasi:

»85. Subjekt je dužan u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku te ostaloj sveobuhvatnoj dobiti prikazati dodatne stavke, naslove i međuzbrojeve ako je takav prikaz važan za sagledavanje njegove financijske uspješnosti.«

U točki 86. mijenjaju se prve dvije rečenice i glase:

»86. Budući da se učinci različitih aktivnosti, transakcija i drugih događaja subjekta razlikuju po učestalosti, mogućnosti nastanka dobiti ili gubitka te predvidivosti, objavljivanje elemenata financijske uspješnosti pomaže korisnicima u sagledavanju dostignute financijske uspješnosti i izradi projekcija buduće financijske uspješnosti. Subjekt uključuje dodatne stavke u izvještaj, odnosno izvještaje dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti te mijenja nazive i redoslijed stavki ako je to neophodno radi pojašnjenja elemenata financijske uspješnosti.«

Točka 87. mijenja se i glasi:

»87. Subjekt ne smije ni jednu stavku prihoda i rashoda u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, kao ni u bilješkama prezentirati kao izvanrednu stavku.«

Točka 90. mijenja se i glasi:

»90. Subjekt je dužan objaviti iznos poreza na dobit koji se odnosi na svaku stavku ostale sveobuhvatne dobiti, uključujući usklade temeljem reklasifikacije, bilo u izvještaju o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, bilo u bilješkama.«

Točka 91. mijenja se i glasi:

»91. Subjekt može stavke ostale sveobuhvatne dobiti prikazati ili:

a) umanjene za pripadajuće porezne učinke, ili

b) prije pripadajućih poreznih učinaka u jednom iznosu koji prikazuje ukupni iznos poreza na dobit koji se odnosi na te stavke.

Subjekt koji odabere alternativu pod b) dužan je porez rasporediti na stavke koje se kasnije smiju prenijeti na dobit i gubitak te na stavke koje se kasnije neće prenositi na dobit i gubitak.«

Točka 94. mijenja se i glasi:

»94. Subjekt može reklasifikacijske usklade prezentirati u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama. Subjekt koji reklasifikacijske usklade prikazuje u bilješkama, stavke ostale sveobuhvatne dobiti prikazuje nakon svake povezane reklasifikacijske usklade.

Informacije koje se prikazuju u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti ili u bilješkama.«

Naslov iznad točke 97. mijenja se i glasi:

»Informacije koje treba prezentirati u izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti«

Točka 100. mijenja se i glasi:

»100. Subjekti se potiču da strukturu rashoda iz točke 99. prezentiraju u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.«

Točka 115. mijenja se i glasi:

»115. U nekim okolnostima može biti neophodno ili poželjno promijeniti poredak određenih stavki u bilješkama. Primjerice, informacije o promjenama fer vrijednosti priznatim u dobiti i gubitku mogu se spojiti s informacijama o dospjeću financijskih instrumenata, iako se prve

odnose na izvještaj, odnosno izvještaje o dobiti i gubitku i o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dok se posljednje odnose na izvještaj o financijskom položaju. Ipak, sustavna struktura u bilješkama očuvava se tako dugo dok je to praktično.«

Dodaje se točka 139J. koja glasi:

»139J. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjene su točke 21 7., 10., 82., 85.–87., 90., 91., 94., 100. i 115., dodane su točke 10A., 81A., 81B. i 82A., a brisane su točke 12., 81., 83. i 84.. Subjekti su dužni navedene izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. srpnja 2012. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje spomenute izmjene i dopune na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.«

Članak 2.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 1 – Prezentiranje financijskih izvještaja u pojmu *Ostala sveobuhvatna dobit* prva rečenica mijenja se i glasi:

»Ostala sveobuhvatna dobit obuhvaća stavke prihoda i rashoda, uključujući usklade prilikom reklasifikacije, koje se ne priznaju kao dobit i gubitak kako to nalažu ili dopuštaju drugi MSFI-jevi.«

U pojmu *Ostala sveobuhvatna dobit* mijenjaju se podtočke (a) i (b) koje glase:

»(a) promjene viška nastalog revalorizacijom (vidjeti MRS 16 »Nekretnine, postrojenja i oprema« i MRS 38 »Nematerijalna imovina«

(b) revalorizaciju planova definiranih naknada (vidjeti MRS 19 »Primanja zaposlenih«)«

Točka 96. mijenja se i glasi:

»96. Reklasifikacijske usklade ne proizlaze iz promjena viška utvrđenog revalorizacijom u skladu s MRS-om 16 ili MRS-om 38, kao ni po osnovi revaloriziranih vrijednosti planova definiranih naknada sukladno MRS-u 19. Te se stavke priznaju u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i u idućim razdobljima se ne prenose u dobit i gubitak. Promjene viška utvrđenog revalorizacijom mogu se u idućim razdobljima prenositi u zadržanu dobit u skladu s korištenjem sredstva ili kad se sredstvo prestane priznavati (vidjeti MRS 16 i MRS 38).«

Dodaje se točka 139K. koja glasi:

»139K. MRS-om 19 »Primanja zaposlenih« s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011. godine izmijenjena je i dopunjena definicija ostale sveobuhvatne dobiti iz točke 7. i točke 96. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje MRS 19 s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011. godine.«

Članak 3.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 12 – Porez na dobit članak 77. mijenja se i glasi:

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

Točka 77A. briše se.

Dodaje se točka 98B. koja glasi:

»98B. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 77. i brisana točka 77A. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 4.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći točka 29. mijenja se i glasi:

»29. Potpore povezane s dobiti prikazuju se u sklopu dobiti i gubitka, pod odvojenim nazivom ili pod općenitim naslovom kao što je »Ostali prihodi«. Alternativno, odbijaju se prilikom izvještavanja o povezanim rashodima.«

Točka 29A. briše se.

Dodaje se točka 46. koja glasi:

»46. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 29. i brisana točka 29A. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 5.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 21 – Učinci promjena tečaja stranih valuta u točki 39. uvodna rečenica mijenja se i glasi:

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

U točki 39. podtočka (b) mijenja se i glasi:

»(b) prihodi i rashodi se u svakom izvještaju u kojem se prikazuju dobit i gubitak i ostala sveobuhvatna dobit (tj. uključujući usporedne informacije) preračunavaju po tečajevima na datum transakcija, i«.

Dodaje se točka 60H. koja glasi:

»60H. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 39. Subjekt je dužan

navedenu izmjenu i dopunu primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 6.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 24 – Objavljivanje povezanih osoba točka 22. mijenja se i glasi:

»22. Sudjelovanje matice ili ovisnog subjekta u planu definiranih naknada u kojem se rizik dijeli na subjekte unutar grupe je transakcija među povezanim osobama (vidjeti točku 42. MRS-a 19 s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011. godine).«

Članak 7.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 32 – Financijski instrumenti: prezentiranje točka 40. mijenja se i glasi:

»40. Dividende klasificirane kao rashod mogu u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti biti iskazane zajedno s kamatama na ostale obveze ili kao zasebna stavka. Uz zahtjeve koje propisuje ovaj standard, objavljivanje kamata i dividendi podliježe zahtjevima MRS-a 1 i MSFI-ja 7. U određenim okolnostima, zbog razlika između kamata i dividendi koje su povezane s mogućnošću odbitka u poreznom smislu, preporučuje se odvojeno objavljivanje ovih stavki u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Porezni učinci objavljuju se u skladu s MRS-om 12.«

Dodaje se točka 97K. koja glasi:

»97K. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 40. Subjekt je dužan navedenu izmjenu i dopunu primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 8.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 33 – Zarada po dionici točka 4A. mijenja se i glasi:

»4A. Subjekt koji stavke dobitaka i gubitaka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u točki 10A. MRS-a 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« izmijenjenog 2011. godine, zarade po dionici prikazuje samo u tom odvojenom izvještaju.«

Točka 67A. mijenja se i glasi:

»67A. Subjekt koji stavke dobitaka i gubitaka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u točki 10A. MRS-a 1 izmijenjenog 2011. godine, u njemu prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici prema članku 66. i 67.«

Točka 68A. mijenja se i glasi:

»68A. Subjekt koji stavke dobitaka i gubitaka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u točki 10A. MRS-a 1 izmijenjenog 2011. godine, u njemu prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici prema članku 68.«

Točka 73A. mijenja se i glasi:

»73A. Točka 73. primjenjuje se i na subjekte koji uz osnovnu i razrijeđenu zaradu po dionici objavljuju iznose po dionici po stavci iskazanoj u dobit i gubitak koja ovim standardom nije propisana kao obvezna.«

Dodaje se točka 74D. koja glasi:

»74D. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjene su točke 4A., 67A., 68A. i 73A. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 9.

U Međunarodnom računovodstvenom standardu 34. – Financijsko izvještavanje za razdoblja tijekom godine u točki 8. podtočka (b) mijenja se i glasi:

»(b) skraćeni izvještaj, odnosno skraćene izvještaje o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti«

Točka 8A. mijenja se i glasi:

»8A. Subjekt koji stavke dobitaka i gubitaka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u točki 10.A MRS-a 1 izmijenjenog 2011. godine, prikazuje skraćene informacije za razdoblje tijekom godine samo u tom odvojenom izvještaju.«

Točka 11A. mijenja se i glasi:

»11A. Subjekt koji stavke dobitaka i gubitaka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u točki 10.A MRS-a 1 izmijenjenog 2011. godine, prikazuje osnovne i razrijeđene zarade po dionici samo u tom odvojenom izvještaju.«

U točki 20. podtočka (b) mijenja se i glasi:

»b) izvještaje o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj godini za tekuće razdoblje tijekom godine i kumulativno za tekuću financijsku godinu do datuma razdoblja u tijeku godine s usporednim izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti usporednih razdoblja u tijeku godine (tekuće razdoblje i razdoblje od početka godine do datuma razdoblja u godini) za prethodnu financijsku godinu. Kad MRS 1, izmijenjen 2011. godine, to dopušta, izvještaj o razdoblju tijekom godine može uključivati izvještaj, odnosno izvještaje o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti za svako razdoblje.«

Dodaje se točka 51. koja glasi:

»51. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjene su točke 8., 8A., 11A. i 20. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 10.

Međunarodni računovodstveni standard 19 – Primanja zaposlenih mijenja se i glasi:

»MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 19

Primanja zaposlenih

CILJ

1. Cilj ovoga standarda je propisati računovodstveno iskazivanje i objavljivanje primanja zaposlenih. Standard propisuje subjektima da priznaju:

- a) obvezu kada je zaposleni pružio uslugu u zamjenu za primanja koja se zaposlenima trebaju isplatiti u budućnosti i
- b) rashod kada subjekt iscrpi ekonomsku korist koja proizlazi iz usluge koju je zaposleni pružio u zamjenu za primanja zaposlenih.

DJELOKRUG

2. Poslodavci primjenjuju ovaj standard u računovodstvu svih primanja zaposlenih osim onih na koje se primjenjuje MSFI 2 »Plaćanja temeljena na dionicama«.

3. Standard ne obrađuje pitanje izvještavanja po planovima primanja za zaposlene (vidjeti MRS 36 »Računovodstvo i izvještavanje o planovima mirovinskih primanja«).

4. Primanja zaposlenih koja potpadaju pod ovaj standard obuhvaćaju primanja temeljem:

- a) formalnih planova ili drugih formalnih sporazuma između subjekta i zaposlenih pojedinaca, skupina zaposlenih ili njihovih predstavnika
- b) zakonskih odredaba ili granskih sporazuma po kojima su subjekti dužni uplaćivati doprinose u nacionalne, državne, granske ili neke druge planove više poslodavaca ili
- c) neformalne prakse koja dovodi do izvedene obveze. Neformalna praksa dovodi do nastanka izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu nego zaposlenima isplatiti primanja. Primjer za izvedenu obvezu je promjena u neformalnoj praksi subjekta koja bi mogla neprihvatljivo naštetiti odnosima između subjekta i njegovih zaposlenih.

5. U primanja zaposlenih ubrajaju se:

- a) kratkoročna primanja zaposlenih, kao što su sljedeća, ako se očekuje da će biti isplaćena u cijelosti prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj zaposleni pružaju s njima povezane usluge:

- i) nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje
- ii) plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje
- iii) sudjelovanje u dobiti i bonusi i
- iv) nenovčane naknade postojećim zaposlenima, kao što su zdravstvena zaštita, korištenje stambenih objekata, automobila ili besplatno ili po povlaštenoj cijeni dobara i usluga

b) primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su:

- i) mirovine, primjerice same mirovine te jednokratne otpremnine pri odlasku u mirovinu i
- ii) druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa

c) druga dugoročna primanja zaposlenih, kao što su:

- i) naknade za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknade za vrijeme studijskog/profesionalnog usavršavanja,
- ii) jubilarne nagrade ili druga primanja temeljem višegodišnjeg radnog staža i
- iii) naknade za dugotrajniju nesposobnost za rad

d) otpremnine.

6. Prianja zaposlenih uključuju prava koja ostvaruju sami zaposlenici ili njihove uzdržavane osobe i mogu se podmiriti isplatom (ili davanjem roba ili usluga) izravno zaposlenima, njihovim supružnicima, djeci i drugim uzdržavanim osobama ili drugima, kao što su osiguravajuća društva.

7. Zaposleni može pružati subjektu uslugu u punom radnom vremenu, skraćenom radnom vremenu, stalno, povremeno ili privremeno. U ovome standardu u zaposlene se ubrajaju direktori i druge osobe na rukovodećim položajima.

DEFINICIJE

8. Sljedeći pojmovi koriste se u ovom standardu u sljedećem značenju:

Definicije primanja zaposlenih

Primanja zaposlenih su svi oblici činidaba subjekta u zamjenu za usluge koje pružaju zaposleni ili zbog prestanka radnog odnosa.

Kratkoročna primanja zaposlenih su primanja zaposlenih koja nisu otpremnine kod prestanka radnog odnosa, za koja se očekuje da će biti isplaćena u cijelosti prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj zaposleni pružaju s njima povezane usluge.

Primanja nakon prestanka radnog odnosa su primanja zaposlenih, osim otpremnina i kratkoročnih primanja, koja su plativa nakon prestanka radnog odnosa.

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

Otpremnine su primanja zaposlenih koja se zaposlenima daju u zamjenu za prestanak radnog odnosa temeljem:

- a) odluke subjekta o otkazu ugovora o radu prije datuma odlaska u redovnu mirovinu ili
- b) odluke zaposlenog da prihvati ponuđena primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

Definicije koje se odnose na klasifikaciju planova

Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa su formalni ili neformalni sporazumi prema kojima subjekt jednom zaposlenom ili više zaposlenih osigurava primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Planovi definiranih doprinosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa prema kojima subjekt uplaćuje fiksne doprinose u zaseban subjekt (fond) i nema nikakvu zakonsku niti izvedenu obvezu daljnjeg uplaćivanja doprinosa ako fond ne posjeduje dovoljno sredstava da zaposlenima isplati sva primanja po osnovi tekućeg i minulog rada.

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

Planovi više poslodavaca su planovi definiranih doprinosa koji nisu državni ili planovi definiranih naknada koji nisu državni koji:

- a) udružuju sredstva doprinosa koje su uplatili različiti subjekti koji nisu pod zajedničkom kontrolom i
- b) koriste navedena sredstva kako bi osigurali primanja zaposlenima više od jednog subjekta i u kojima su doprinosi i naknade utvrđeni bez obzira na subjekt koji ih zapošljava.

Definicije koje se odnose na neto-obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada

Neto obveza ili imovina temeljem definiranih naknada je manjak, odnosno višak usklađen zbog ograničavanja neto-imovine temeljem definirane naknade do gornje granice vrijednosti imovine.

Višak, odnosno *manjak* se utvrđuje kao:

- a) sadašnja vrijednost obveze temeljem definirane naknade umanjena za
- b) fer vrijednost imovine plana (ako postoji).

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

Sadašnja vrijednost obveze temeljem definiranih naknada je sadašnja vrijednost očekivanih budućih plaćanja potrebnih za podmirenje obveze prema zaposlenom po osnovi njegovog tekućeg i minulog rada koja se ne umanjuje za neku imovinu plana.

Imovina plana obuhvaća:

- a) imovinu koji drži fond za dugoročna primanja zaposlenih i
- b) prihvatljive police osiguranja.

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

a) koju drži subjekt (fond) koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i postoji isključivo radi isplaćivanja ili financiranja primanja zaposlenih i

b) koja je raspoloživa samo za isplatu ili financiranje primanja zaposlenih, a nije raspoloživa vjerovnicima izvještajnog subjekta (čak ni u slučaju stečaja) i koja mu ne može biti vraćena, osim ako:

(i) preostala imovina fonda nije dovoljna za ispunjenje svih obveza koje plan ili izvještajni subjekt ima temeljem primanja zaposlenih ili

(ii) se imovina vraća izvještajnom subjektu kako bi mu se naknadila primanja koja je zaposlenima već isplatilo.

Prihvatljiva polica osiguranja [*] je polica osiguranja koju je izdao osiguravatelj koji prema definiciji iz MRS-a 24 »Objavljivanje povezanih strana« nije povezana osoba izvještajnog subjekta ako se primitci temeljem police:

a) mogu iskoristiti isključivo radi plaćanja ili financiranja primanja zaposlenih iz plana definiranih naknada i

b) nisu raspoloživi vjerovnicima izvještajnog subjekta, čak niti ako je subjekt u stečaju, i ne mogu mu biti isplaćeni, osim ako:

(i) ne predstavljaju višak imovine koji nije potreban da bi se ispunile sve obveze po primanjima zaposlenih temeljem police ili

(ii) se imovina vraća izvještajnom subjektu kako bi mu se naknadila primanja koja je zaposlenima već isplatilo.

Fer vrijednost je vrijednost po kojoj se imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između obaviještenih i dobrovoljnih strana u slobodnoj transakciji.

Definicije koje se odnose na trošak definiranih naknada

Trošak rada obuhvaća:

a) trošak tekućeg rada, koji je povećanje sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih naknada kao posljedica usluge koju je zaposleni odradio u tekućem razdoblju

b) trošak minulog rada, koji je promjena sadašnje vrijednosti obveza temeljem definiranih naknada za usluge zaposlenih u ranijim razdobljima zbog izmjena i dopuna plana (uvođenja, ukidanja ili promjena planova definiranih naknada) ili ograničenja (značajnog smanjenja broja zaposlenih obuhvaćenih planom koje je subjekt proveo) i

c) svaku dobit i svaki gubitak ostvaren po namiri.

Neto-udjel u neto-obvezi (imovini) temeljem definiranih naknada je promjena neto-obveze (imovine) temeljem definiranih naknada tijekom razdoblja kao posljedica protoka vremena.

Revalorizirana vrijednost neto-obveze (imovine) temeljem definiranih naknada obuhvaća:

a) aktuarske dobitke i gubitke

b) prinos na imovinu plana, bez iznosa uračunanih u neto-kamate na neto-obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada i

c) promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine bez iznosa koji su uračunani u neto-obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada.

Aktuarski dobici i gubici su promjene sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih naknada kao posljedica:

a) iskustvenih usklađenja (učinci razlika između ranijih aktuarskih pretpostavki i onoga što se stvarno dogodilo) i

b) učinke promjena aktuarskih pretpostavki.

Prinos na imovinu plana su kamate, dividende i drugi prihodi ostvareni iz imovine plana, zajedno s realiziranim i nerealiziranim dobitcima i gubicima od imovine plana, umanjeno za

a) troškove upravljanja imovinom plana i

b) porezne obveze samog plana, osim poreza koji su uračunani u aktuarske pretpostavke korištene za utvrđivanje sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih naknada.

Namira je transakcija kojom se ukidaju sve daljnje zakonske ili izvedene obveze po dijelu naknada ili svim naknadama predviđenima planom definiranih naknada a koja nije isplata naknada zaposlenima ili u njihovo ime kako je utvrđena uvjetima plana i uvrštena u aktuarske pretpostavke.

KRATKOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIH

9. Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su sljedeće ako se očekuje da će biti isplaćena u cijelosti prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj zaposleni pružaju s njima povezane usluge:

a) nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje

b) plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje

c) sudjelovanje u dobiti i bonusi i

d) nenovčane naknade postojećim zaposlenima, kao što su zdravstvena zaštita, korištenje stambenih objekata, automobila ili besplatno ili po povlaštenoj cijeni dobara i usluga.

10. Subjekt nije dužan reklasificirati kratkoročno primanje zaposlenih ako dođe do promjene vremena u kojem subjekt očekuje namiru. Međutim, ako se promijene obilježja primanja, npr. ako neko neakumulirajuće primanje postane akumulirajuće ili ako dođe do promjene očekivanog vremena podmirenja koja nije privremena, subjekt treba razmotriti je li primanje još uvijek udovoljava definiciji kratkoročnih primanja zaposlenih.

Priznavanje i mjerenje

Sva kratkoročna primanja zaposlenih

11. Kada je zaposleni pružio svoju uslugu subjektu tijekom obračunskog razdoblja, subjekt je dužan priznati nediskontirani iznos kratkoročnih primanja zaposlenih za koja se očekuje da će biti plaćena u zamjenu za uslugu:

a) kao obvezu (odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već isplaćenih iznosa. Ako je već isplaćeni iznos viši od nediskontiranog iznosa primanja, subjekt je dužan razliku priznati kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) do iznosa u kojem će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, primjerice, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca.

b) kao rashod, osim ako neki drugi MSFI ne propisuje ili dopušta da se primanja uračunaju u trošak sredstva (vidjeti, primjerice, MRS 2 »Zalihe« i MRS 16 »Nekretnine, postrojenja i oprema«).

12. Točke 13., 16. i 19. objašnjavaju način na koji je subjekt dužan primijeniti točku 11. na kratkoročna primanja u vidu plaćenog odsustva te sudjelovanja u dobiti i bonusa.

Kratkoročna primanja za vrijeme odsustva

13. Subjekt je dužan priznati očekivani trošak kratkoročnih primanja zaposlenih u vidu plaćenog odsustva sukladno članku 11. kako slijedi:

a) kod akumulirajućih plaćenih odsustava, kad zaposleni pruži uslugu kojom je povećao svoje pravo na buduća plaćena odsustva.

b) kod neakumulirajućih plaćenih odsustava, kad odsustvo nastane.

14. Subjekt može zaposlenicima plaćati odsustvo s rada iz raznih razloga, među kojima su praznici, bolest i kratkotrajna nesposobnost za rad, roditeljski dopust, rad u sudskoj poroti ili odsluženje vojnog roka. Pravo na plaćeno odsustvo dijeli se na dvije kategorije:

a) akumulirajuće i

b) neakumulirajuće.

15. Akumulirajuće plaćeno odsustvo je ono koje se prenosi u iduće obračunsko razdoblje i može se iskoristiti u budućim razdobljima ako se pravo za tekuće razdoblje ne iskoristi u cijelosti. Akumulirajuće plaćeno odsustvo može biti stečeno (drugim riječima, zaposleni imaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napuštaju subjekt) ili nestečeno (kada zaposleni nemaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo kada napuštaju subjekt). Obveza nastaje kako zaposleni pružaju usluge kojima povećavaju njihovo pravo na buduća plaćena odsustva. Ova obveza postoji i priznaje se čak i ako su plaćena odsustva bez stečenog prava na konačnu isplatu, premda na mjerenje te obveze utječe mogućnost da zaposleni mogu napustiti subjekt prije nego iskoriste akumulirana plaćena odsustva bez stečenog prava na konačnu isplatu.

16. Subjekt mjeri očekivani trošak akumulirajućih plaćenih odsustava kao dodatni iznos koji očekuje platiti kao posljedica neiskorištenog prava koje je akumulirano na kraju izvještajnog razdoblja.

17. Metodom iz prethodne točke obveza se mjeri u visini dodatnih isplata koje se očekuju da će nastati isključivo zbog činjenice da se prava akumuliraju. U mnogim slučajevima subjekt možda neće trebati provesti detaljne izračune da bi procijenio da obveza temeljem neiskorištenih plaćenih odsustava nije značajna. Primjerice, obveza po osnovi plaćenog bolovanja vjerojatno će biti značajna ako postoji formalni ili neformalni dogovor da se neiskorišteno plaćeno bolovanje može iskoristiti kao plaćeni godišnji odmor.

Primjer za ilustraciju točke 16. i 17.

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

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

18. Neakumulirajuće plaćeno odsustvo ne prenosi se u iduće razdoblje, već propada ako se pravo u tekućem razdoblju ne iskoristi u cijelosti i ne daje pravo zaposlenima na novčanu isplatu za neiskorišteno pravo prilikom napuštanja subjekta. Ovo je uobičajeno kod plaćenog bolovanja (ako ne dolazi do povećanja budućih prava zbog neiskorištenih prava u prošlosti), roditeljskog dopusta ili plaćenog odsustva zbog rada u sudskoj poroti ili odsluženja vojnog roka. Subjekt ne priznaje obvezu ni rashod sve do trenutka odsustva zato što se radom zaposlenog ne povećava iznos primanja.

Sudjelovanje u dobiti i bonusi

19. Subjekt je dužan priznati očekivani trošak za udjele u dobiti i isplate bonusa prema točki 11. onda, i samo onda kad

- a) ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu za takvu isplatu kao rezultat prošlog događaja i
- b) je obvezu moguće pouzdano procijeniti.

Sadašnja obveza postoji onda, i samo onda kad subjekt nema realnu alternativu osim da izvrši isplatu.

20. Prema nekim planovima sudjelovanja u dobiti, zaposleni primaju dio dobiti samo ako ostanu u subjektu određeno razdoblje. Takvi planovi stvaraju izvedenu obvezu budući da zaposleni pružaju svoje usluge koje povećavaju iznos koji treba platiti ako ostanu u službi sve do kraja utvrđenog razdoblja. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposleni mogu napustiti subjekt a da im ne bude isplaćen udjel u dobiti.

Primjer za ilustraciju točke 20.

Prema planu sudjelovanja u dobiti, subjekt je dužan određeni dio svoje neto-dobiti za godinu isplatiti zaposlenima koji rade u toj godini. Ako ni jedan zaposleni ne napusti subjekt tijekom godine, ukupan iznos neto-dobiti za isplatu za navedenu godinu temeljem sudjelovanja u dobiti bit će 3 posto. Subjekt procjenjuje da će se zbog fluktuacije zaposlenih iznos za isplatu smanjiti na 2,5 posto neto dobiti.

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

21. Subjekt ne mora imati zakonsku obvezu plaćanja bonusa. Ipak, u nekim slučajevima postoji praksa isplate bonusa. U takvim slučajevima, subjekt ima izvedenu obvezu jer nema realnu alternativu osim da isplati bonus. Mjerenje takve izvedene obveze odražava mogućnost da neki zaposleni mogu napustiti subjekt, a da ne prime bonus.

22. Subjekt može svoju zakonsku ili izvedenu obvezu prema planu sudjelovanja u dobiti ili planu isplate bonusa onda, i samo onda ako:

- a) formalni uvjeti plana sadrže formulu za određivanje iznosa primanja po ovoj osnovi
- b) subjekt određuje iznose koje treba isplatiti prije nego što je odobreno izdavanje financijskih izvještaja, ili
- c) dosadašnja praksa pruža jasni dokaz o iznosu izvedene obveze.

23. Obveza prema planovima sudjelovanja u dobiti i isplate bonusa proizlazi iz usluga koje pružaju zaposleni, a ne iz transakcija s vlasnicima subjekta. Prema tomu, subjekt priznaje trošak sudjelovanja u dobiti i isplate bonusa kao rashod, a ne kao raspodjelu dobiti.

24. Isplate temeljem sudjelovanja u podjeli dobiti i bonusima koje ne dospijevaju u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju svoje usluge su dugoročna primanja zaposlenih (vidjeti točke 153. – 158.).

Objavljivanje

25. Premda ovaj standard ne propisuje informacije koje se objavljuju o kratkoročnim primanjima zaposlenih, podatci za objavu mogu biti propisani drugim standardima. Primjerice, MRS 24 »Objavljivanje povezanih osoba« nalaže objavljivanje primanja ključnih rukovoditelja. MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« propisuje objavljivanje troškova primanja zaposlenih.

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

26. Primanja nakon prestanka radnog odnosa obuhvaćaju stavke kao što su:

- a) mirovine, primjerice same mirovine te jednokratne otpremnine pri odlasku u mirovinu i
- b) druga primanja nakon prestanka radnog odnosa, kao što su životno osiguranje nakon prestanka radnog odnosa i zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa.

Aranžmani kojima subjekt daje primanja nakon prestanka radnog odnosa su planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekt primjenjuje ovaj standard na sve aranžmane ove vrste, neovisno o tome da li oni obuhvaćaju osnivanje zasebnog subjekta za uplatu doprinosa i isplatu naknada ili ne.

27. Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa se, zavisno od ekonomske suštine plana koja se izvodi iz njegovih glavnih uvjeta, razvrstavaju ili u planove definiranih doprinosa, ili u planove definiranih naknada.

28. Planom definiranih doprinosa zakonska ili izvedena obveza subjekta ograničena je na iznos koji je subjekt pristao uplaćivati u fond. Stoga je iznos primanja nakon prestanka radnog odnosa zaposlenog određen iznosom doprinosa koje je subjekt (možda i zaposleni) uplatio u plan primanja nakon prestanka radnog odnosa ili osiguravajuće društvo, zajedno s prinosom ostvarenim na uplaćene doprinose. Slijedom toga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizik ulaganja (da će uložena sredstva biti nedostatna za ostvarivanje očekivanih naknada) suštinski snosi zaposleni.

29. Primjeri u kojima obveza subjekta nije ograničena na iznos kojeg je subjekt pristao uplaćivati u fond su zakonske ili izvedene obveze subjekta zasnovane na:

- a) formuli plana primanja koja nije vezana isključivo na iznos doprinosa i prema kojoj je subjekt dužan uplatiti daljnje doprinose ako imovina nije dostatna za isplatu naknada utvrđenih prema toj formuli
- b) posredno kroz plan ili neposredno zajamčenom prinosu na uplaćene doprinose ili
- c) neformalnoj praksi koja dovodi do izvedene obveze. Primjerice, izvedena obveza može nastati kad je subjekt u dosadašnjem poslovanju povećavao primanja za svoje bivše zaposlene, čak i ako za to ne postoji zakonska obveza.

30. Prema planovima definiranih naknada:

- a) subjekt ima obvezu isplatiti ugovorene naknade svojim sadašnjim i bivšim zaposlenima i

b) aktuarski rizik (da trošak naknada neće biti veći od očekivanog) i rizik ulaganja u suštini snosi subjekt. Ako je aktuarsko iskustvo ili iskustvo ulaganja lošije od očekivanog, obveza subjekta može se povećati.

31. U točkama 32. – 49. objašnjena je razlika između planova definiranih doprinosa i planova definiranih naknada u kontekstu planova više poslodavaca, planova s podjelom rizika između subjekata pod zajedničkom kontrolom, državnih planova i osiguranih naknada.

Planovi više poslodavaca

32. Subjekt je dužan plan više poslodavaca razvrstati kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih naknada u skladu s uvjetima plana, uključujući svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta.

33. Ako subjekt sudjeluje u planu više poslodavaca, dužan je, osim ako točka 34. nije primjenjiva:

a) obračunati svoj razmjerni udjel u obvezi temeljem definiranih naknada, imovine plana i troška povezanih s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih naknada i

b) objaviti informacije propisane točkama 135. – 148., bez točke 148.d).

34. Kada ne postoji dovoljno informacija za primjenu računovodstva definiranih naknada u sklopu plana definiranih naknada više poslodavaca, subjekt je dužan:

a) plan obračunati sukladno točkama 51. i 52. kao da je riječ o planu definiranih doprinosa i

b) objaviti informacije propisane točkom 148..

35. Jedan od primjera plana definiranih naknada više poslodavca je i onaj u kojem:

a) se plan financira na osnovi obustava doprinosa pri isplati plaća u iznosu za koji se očekuje da će biti dostatan za isplatu naknada koje dospijevaju u istom razdoblju, dok će se buduće naknade zarađene u tekućem razdoblju isplaćivati iz budućih doprinosa i

b) se naknade zaposlenih utvrđuju prema duljini njihovog radnog staža a sudjelujući subjekti nemaju realnu opciju izlaska iz plana a da ne uplate doprinose za naknade koje su zaposleni zaradili do datuma izlaska iz plana. Takav plan predstavlja aktuarski rizik za subjekt. Ako je konačni trošak već zarađenih naknada na kraju izvještajnog razdoblja viši od očekivanog, subjekt će morati ili povećati svoje doprinose, ili nagovoriti zaposlene da prihvate smanjenje naknada. Stoga je plan ove vrste definiran kao plan definiranih naknada.

36. Kada postoji dovoljno informacija o planu definiranih naknada više poslodavaca, subjekt obračunava svoj razmjerni udjel u obvezi temeljem definiranih naknada, imovine plana i troška povezanih s planom na isti način kao i za svaki drugi plan definiranih naknada. Međutim, subjekt možda neće biti u mogućnosti dovoljno pouzdano odrediti svoj udjel u financijskom položaju i financijskoj uspješnosti plana za računovodstvene svrhe. Tomu može biti tako ako:

a) su planom subjekti sudionici plana izloženi aktuarskom riziku povezanom sa sadašnjim i bivšim zaposlenima drugih subjekata, uslijed čega ne postoji sustavna i pouzdana osnovica za raspoređivanje obveze, imovine plana i troškova na pojedinačne subjekte koji sudjeluju u planu ili

b) subjekt nema pristup informacijama o planu koje bi bile dovoljne sukladno zahtjevima ovoga standarda.

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

37. Između plana više poslodavaca i sudionika u planu može postojati ugovor kojim je reguliran način koji će isplaćivati višak sudionicima ili financirati manjak. Sudionik plana više poslodavaca koji ima takav ugovor i koji plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu s točkom 34. dužan je imovinu, odnosno obvezu temeljem ugovora te s njima povezane prihode i rashode uključiti u dobit i gubitak.

Primjer za ilustraciju točke 37.[**]

Subjekt sudjeluje u planu definiranih naknada više poslodavaca koji ne provodi vrednovanje sukladno MRS-u 19. Stoga plan obračunava kao da je riječ o planu definiranih doprinosa. Procjena sredstava za financiranje koja se ne provodi sukladno MRS-u 19 pokazuje manjak plana u visini 100 milijuna*. Plan je ugovorom definirao plan uplate doprinosa poslodavaca koji su članovi plana kojim će se manjak eliminirati kroz idućih pet godina. Subjekt temeljem ugovora treba uplatiti doprinose u ukupnom iznosu 8 milijuna.

Subjekt priznaje obvezu po doprinosima usklađenu za vremensku vrijednost novca te u istom iznosu iskazuje rashod koji ulazi u dobit i gubitak.

38. Planovi više poslodavaca razlikuju se od zajednički upravljanih planova. Zajednički upravljani plan je samo puki zbroj planova pojedinačnih poslodavca koji su objedinjeni da bi se poslodavcima koji sudjeluju u planu omogućilo da udruže svoja sredstva radi ulaganja i smanjenja troškova upravljanja ulaganjima i administrativnih troškova, ali se tražbine različitih poslodavaca razdvajaju isključivo u korist njihovih zaposlenih. Zajednički upravljani plan ne predstavlja poseban problem u računovodstvu jer su informacije o njemu trenutno dostupne, što omogućuje da se s njime postupa na isti način kao i sa svakim drugim planom jednog poslodavca te zbog toga što takvi planovi ne izlažu sudjelujuće subjekte aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenim drugih subjekata. Definicije ovoga standarda zahtijevaju da subjekt zajednički upravljani plan razvrsta kao plan definiranih doprinosa ili plan definiranih naknada u skladu s uvjetima plana, uključujući svaku izvedenu obvezu koja je izvan formalnih uvjeta.

39. Kod utvrđivanja vremena priznavanja i načina mjerenja obveze koja se odnosi na likvidaciju plana definiranih naknada više poslodavaca ili povlačenje subjekta iz takvog plana, subjekt je dužan primijeniti MRS 37 »Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina«.

Planovi definiranih naknada u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkom kontrolom

40. Planovi definiranih naknada u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkom kontrolom, primjerice, matica i njeni ovisni subjekti, nisu planovi više poslodavaca.

41. Subjekt koji sudjeluje u takvom planu dužan je pribaviti informacije o planu kao cjelini vrednovane sukladno ovome standardu koristeći pretpostavke koje se primjenjuju na plan kao cjelinu. Ako postoji ugovor ili službena politika kojom se pojedinačnim subjektima unutar grupe zaračunavaju neto-troškovi definiranih naknada za plan kao cjelinu utvrđeni sukladno ovome standardu, subjekt je dužan u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima iskazati neto-trošak definiranih naknada koji je zaračunat. Ako ne postoji takav ugovor, odnosno takva politika, trošak neto definiranih naknada se iskazuje u odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima subjekta unutar grupe koji je pravno gledano poslodavac nositelj plana. Ostali subjekti unutar grupe dužni su u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima iskazati trošak u iznosu koji je jednak doprinosima plativima za predmetno razdoblje.

42. Sudjelovanje u planu ove vrste je za svaki subjekt unutar grupe transakcija s povezanom osobom. Prema tome, subjekt je dužan u svojim odvojenim ili pojedinačnim financijskim izvještajima objaviti informacije propisane točkom 149.

Državni planovi

43. Subjekt je dužan državni plan računovodstveno iskazivati na isti način kao plan više poslodavaca (vidjeti točke 32 – 39.).

44. Državni planovi osnivaju se zakonom kako bi obuhvatili sve subjekte (ili sve subjekte određene kategorije, primjerice, određene gospodarske grane) i njima upravljaju tijela državne uprave ili lokalne samouprave ili neko drugo tijelo (primjerice, samostalna agencija posebno utemeljena za ove svrhe) koje nije pod kontrolom ili utjecajem izvještajnog subjekta. Neki planovi koje osniva subjekt isplaćuju i obvezna primanja u zamjenu za primanja koja bi se inače ostvarivala iz državnog plana, i dodatna primanja na dobrovoljnoj osnovi. Takvi planovi nisu državni planovi.

45. Državni planovi se označavaju kao planovi definiranih naknada ili planovi definiranih doprinosa zavisno od obveze subjekta prema planu. Mnogi državni planovi financiraju se na osnovi obustava doprinosa pri isplati plaća u iznosu za koji se očekuje da će biti dostatan za isplatu naknada koje dospijevaju u istom razdoblju, dok se buduće naknade zarađene u tekućem razdoblju isplaćuju iz budućih doprinosa. Bez obzira na to, u mnogim državnim planovima subjekt nema nikakvu zakonsku niti izvedenu obvezu isplaćivanja budućih naknada. Njegova jedina obveza je uplatiti doprinose o dospijeću i, ako prestane zapošljavati članove državnog plana, nema nikakvu obvezu isplaćivati naknade koje su njegovi vlastiti zaposleni zaradili prethodnih godina. Iz tih su razloga državni planovi u pravilu planovi definiranih doprinosa. Međutim, kada je državni plan plan, definiranih naknada, subjekt primjenjuje postupak propisan u točkama 32. – 39.

Osigurane naknade

46. Subjekt može plaćati premije osiguranja za financiranje planova primanja nakon prestanka radnog odnosa. Subjekti su dužni s planom ove vrste postupati kao s planom definiranih doprinosa, osim ako u subjektu neće nastati, bilo posredno, bilo neposredno putem plana, zakonska ili izvedena obveza da:

a) ili izravno isplati primanja zaposlenih o njihovom dospijeću, ili

b) plaća daljnje iznose ako osiguravatelj ne isplati sva buduća primanja zaposlenih po osnovi njihovog rada u tekućem i proteklim razdobljima.

Ako subjekt zadrži zakonsku ili izvedenu obvezu ove vrste, dužan je s planom postupati kao s planom definiranih naknada.

47. Primanja koja su osigurana policom osiguranja ne moraju biti izravno ili automatski povezana s obvezom subjekta po osnovi primanja zaposlenih. Planovi primanja nakon prestanka radnog odnosa koji obuhvaćaju police osiguranja podliježu istim kriterijima razlikovanja u pogledu računovodstva i financiranja kao i drugi financirani planovi.

48. Ako subjekt financira obveze za primanja nakon prestanka radnog odnosa u vidu police osiguranja prema kojoj subjekt (neposredno, posredno putem plana, kroz mehanizam utvrđivanja budućih premija ili kao osoba povezana s osiguravateljem) zadržava zakonsku ili izvedenu obvezu, plaćanje premije ne ulazi u aranžman definiranog doprinosa. Iz toga slijedi da subjekt:

a) policu osiguranja koja ispunjava tražene kriterije obračunava kao imovinu plana (vidjeti točku 8.) i

b) druge police osiguranja knjiži kao pravo na povrat ako one ispunjavaju kriterije iz točke 116.

49. Kad polica osiguranja glasi na ime određenog sudionika plana ili skupine sudionika plana, a subjekt nema zakonsku ili izvedenu obvezu pokriti ni jedan gubitak po polici, subjekt nema obvezu isplatiti naknade zaposlenima i odgovornost za isplatu naknada snosi isključivo osiguravatelj. Isplata fiksnih premija prema takvim ugovorima je u biti podmirenje obveze temeljem primanja zaposlenih, a ne ulaganje radi ispunjenja obveze. Slijedom toga, subjekt nema više imovinu i obvezu. Prema tomu, subjekt postupa s plaćanjima ove vrste kao doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa.

PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: PLANOVI DEFINIRANIH DOPRINOSA

50. Računovodstvo planova definiranih doprinosa je jednostavno jer je obveza izvještajnog subjekta za svako razdoblje utvrđena iznosima koje treba uplatiti za to razdoblje. Stoga za mjerenje obveze ili povezanih rashoda nisu potrebne nikakve aktuarske pretpostavke jer ne postoji mogućnost aktuarskog dobitka ili gubitka. Štoviše, obveza se utvrđuje na osnovi nediskontiranog iznosa, osim ako u cijelosti ne dospijeva unutar dvanaest mjeseci od kraja razdoblja u kojem zaposleni pružaju s njima povezanu uslugu.

Priznavanje i mjerenje

51. Kada je zaposleni pružio svoju uslugu subjektu tijekom obračunskog razdoblja, subjekt je dužan obvezu temeljem uplate doprinosa u plan definiranih doprinosa u zamjenu za uslugu priznati:

a) kao obvezu (odgođeno plaćanje troškova) nakon oduzimanja svih već uplaćenih doprinosa. Ako su već uplaćeni doprinosi viši od doprinosa koji se trebaju uplatiti po osnovi rada prije kraja izvještajnog razdoblja, subjekt je dužan razliku priznati kao imovinu (unaprijed plaćeni trošak) do iznosa u kojem će unaprijed plaćeni iznos dovesti do, primjerice, smanjenja budućih plaćanja ili povrata novca.

b) kao rashod, osim ako neki drugi MSFI ne propisuje ili dopušta da se doprinos uračuna u trošak, tj. nabavnu vrijednost imovine (vidjeti, primjerice, MRS 2 »Zalihe« i MRS 16 »Nekretnine, postrojenja i oprema«).

52. Doprinosi u plan definiranih doprinosa za koje se ne očekuje da će biti podmireni u cijelosti unutar dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj zaposleni pružaju svoje usluge diskontiraju se koristeći diskontnu stopu iz točke 83.

Objavljivanje

53. Subjekt je dužan objaviti iznos koji je po osnovi planova definiranih doprinosa iskazao kao rashod.

54. Kad to propisuje MRS 24, subjekt objavljuje informacije o doprinosima koji se uplaćuju u plan definiranih doprinosa za ključne rukovoditelje.

PRIMANJA NAKON PRESTANKA RADNOG ODNOSA: PLANOVI DEFINIRANIH NAKNADA

55. Računovodstvo planova definiranih naknada je složeno jer su za vrednovanje obveze i rashoda potrebne aktuarske pretpostavke i jer postoji mogućnost nastanka aktuarskih dobitaka i gubitaka. Nadalje, obveze se utvrđuju na diskontiranoj osnovi jer mogu biti podmirene mnogo godina nakon što je zaposleni pružio svoje usluge.

Priznavanje i mjerenje

56. Planove definiranih naknada mogu biti nefinancirani, odnosno mogu u cijelosti ili djelomice biti financirani doprinosima koje neki subjekt, a ponekad i njegovi zaposleni, uplaćuju u neki subjekt ili fond koji je pravno odvojen od izvještajnog subjekta i iz kojeg se isplaćuju naknade zaposlenima. Isplata financiranih naknada o njihovom dospjeću ovisi ne samo o financijskom položaju i uspješnosti ulaganja fonda nego i o sposobnosti i spremnosti subjekta da nadoknadi manjak imovine fonda. Prema tomu, subjekt u biti preuzima aktuarski rizik i rizik ulaganja povezan s planom. Slijedom toga, rashod priznat po osnovi plana definiranih naknada nije nužno iznos doprinosa dospjelih za to razdoblje.

57. Računovodstveno iskazivanje planova definiranih naknada u subjektu podrazumijeva sljedeće korake:

a) utvrđivanje manjka ili viška, što obuhvaća:

(i) korištenje aktuarskih metoda, recimo metode projekcije kreditne jedinice, radi pouzdane procjene krajnjeg troška subjekta po osnovi naknade koju su zaposleni zaradili u zamjenu za svoj rad u tekućem razdoblju i ranijim razdobljima (vidjeti točke 67. – 69.) To od subjekta zahtijeva da utvrdi koji iznos naknade se odnosi na tekuće, a koji na ranija razdoblja (vidjeti

točke 70. – 74.) te procijeni (aktuarska pretpostavka) demografske varijable (kao što su fluktuacija i smrtnost zaposlenih) i financijske varijable (kao što je buduće povećanje plaća i troškova zdravstvene zaštite) koje će utjecati na trošak naknada (vidjeti točke 75. – 98.).

(ii) diskontiranje naknade radi utvrđivanja sadašnje vrijednosti obveze temeljem definirane naknade i troškova tekućeg rada (vidjeti točke 67. – 69. i 83. – 86.).

(iii) oduzimanje fer vrijednosti bilo koje imovine plana (vidjeti točke 113. – 115.) od sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih naknada.

b) određivanje iznosa neto obveze (imovine) po definiranim naknadama kao manjka, odnosno viška utvrđenog pod a) i usklađenog zbog ograničavanja neto imovine temeljem definirane naknade do gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti točku 64.).

c) određivanje iznosa koji ulaze u dobit i gubitak, a to su:

(i) trošak tekućeg rada (vidjeti točke 70. – 74.)

(ii) svaki trošak minulog rada te dobitak ili gubitak po namiri (vidjeti točke 99. – 112.)

(iii) neto kamate na neto obvezu (imovinu) po osnovi definiranih naknada (vidjeti točke 123. – 126.)

d) utvrđivanje rezultata ponovnog vrednovanja neto obveze (imovine) po definiranim naknadama koji se iskazuju kao ostala sveobuhvatna dobit, što obuhvaća:

(i) aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti točku 128. i 129.)

(ii) prinos na imovinu plana, bez iznosa uračunanih u neto udjel u neto obvezi (imovini) po definiranim naknadama (vidjeti točku 130.) i

(iii) promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine (vidjeti točku 64.) bez iznosa koji su uračunani u neto obvezu (imovinu) po definiranim naknadama.

Kad subjekt ima više planova definiranih naknada, navedene postupke primjenjuje na svaki značajan plan zasebno.

58. Subjekt je dužan neto-obvezu (imovinu) po definiranim naknadama određivati dovoljno učestalo da se iznosi iskazani u financijskim izvještajima ne bi značajno razlikovali od iznosa koji bi bili utvrđeni na kraju izvještajnog razdoblja.

59. Ovaj standard potiče subjekte, ali im ne propisuje da za mjerenje svih obveza po osnovi primanja nakon prestanka radnog odnosa angažiraju ovlaštenog aktuara. Iz praktičnih razloga, subjekt može prije kraja izvještajnog razdoblja od ovlaštenog aktuara zatražiti detaljnu procjenu obveze. Bez obzira na to, rezultate procjene treba obnoviti na način da se uvrste sve značajne transakcije i druge značajne promjene okolnosti, uključujući promjene tržišnih cijena i kamatnih stopa do kraja izvještajnog razdoblja.

60. U nekim slučajevima, procjenama, prosjecima i skraćenim izračunima mogu se izvesti pouzdane aproksimacije detaljnih izračuna prikazanih u ovome standardu.

Računovodstvo izvedenih obveza

61. Subjekt je dužan obračunati ne samo svoju zakonsku obvezu prema formalnim uvjetima plana definiranih naknada nego i izvedenu obvezu koja proizlazi iz neformalne prakse subjekta. Neformalna praksa dovodi do nastanka izvedene obveze ako subjekt nema realnu alternativu nego zaposlenima isplatiti primanja. Primjer za izvedenu obvezu je promjena u neformalnoj praksi subjekta koja bi mogla neprihvatljivo naštetiti odnosima između subjekta i njegovih zaposlenih.

62. Formalnim uvjetima plana definiranih naknada subjektu može biti dopušteno da ukine svoju obvezu temeljem plana. Bez obzira na to, subjektu je u pravilu teško (bez isplate) ukinuti svoju obvezu temeljem plana ako treba zadržati zaposlene. Prema tome, u odsustvu suprotnog dokaza, računovodstvo primanja nakon prestanka radnog odnosa pretpostavlja da će subjekt koji sada obećava takva primanja isto nastaviti i tijekom preostalog radnog vijeka zaposlenih.

Izvještaj o financijskom položaju

63. Subjekt je dužan neto-obvezu (sredstvo) po definiranim naknadama iskazati u izvještaju o financijskom položaju.

64. Kad subjekt u nekom planu definiranih naknada ostvaruje višak, dužan je neto-sredstvo po definiranim naknadama iskazati u iznosu nižem od:

a) viška ostvarenog planom definiranih naknada ili

b) gornje granice vrijednosti imovine utvrđene primjenom diskontne stope iz točke 83.

65. Neto-sredstvo po definiranim naknadama može nastati zbog više uplaćenih sredstava u plan ili aktuarskih dobitaka. U tom slučaju subjekt priznaje neto sredstvo po definiranim naknadama jer:

a) ima pravo raspolaganja resursima, a to je mogućnost korištenja viška za stvaranje budućih koristi

b) je kontrola proizašla iz događaja u prošlosti (doprinosa koje je subjekt uplatio i usluga koje je zaposleni pružio) i

c) su mu na raspolaganju buduće ekonomske koristi u obliku smanjenja budućih doprinosa ili povrata novca bilo izravno samom subjektu ili posredno uplatom u neki drugi plan koji je u manjku. Gornja granica vrijednosti imovine je sadašnja vrijednost spomenutih budućih koristi.

Priznavanje i mjerenje: sadašnja vrijednost obveza po definiranim naknadama i trošak tekućeg rada

66. Na krajnji trošak plana definiranih naknada mogu utjecati mnoge varijable, kao što su visina zadnje plaće, fluktuacija i smrtnost zaposlenih, doprinosi zaposlenih i kretanja u troškovima zdravstvene zaštite. Krajnji trošak plana je neizvjestan i izgledno je da će neizvjesnost potrajati dulje vrijeme. Da bi se mogla odrediti sadašnja vrijednost obveza

temeljem primanja nakon prestanka radnog odnosa i s njima povezani trošak tekućeg rada, nužno je:

- a) primijeniti neku metodu aktuarskih procjena (vidjeti točke 67. – 69.)
- b) naknade rasporediti na razdoblja pružanja usluga (vidjeti točke 70. – 74.) i
- c) izvesti aktuarske pretpostavke (vidjeti točke 75. – 98.).

Metoda aktuarske procjene

67. Subjekt je dužan za određivanje sadašnje vrijednosti svojih obveza temeljem definiranih naknada i povezani troškova tekućeg rada i, ako postoji, troška minulog rada koristiti metodu projekcije kreditne jedinice.

68. Metoda projekcije kreditne jedinice (ponekad se naziva metoda obračuna naknada proporcionalno radu ili metoda usluzi ili metoda određivanja naknade po godinama radnog staža) podrazumijeva da svako razdoblje usluga stvara dodatnu jedinicu prava na naknadu (vidjeti točke 67. – 71.) i mjeri svaku jedinicu zasebno kako bi se utvrdila konačna obveza (vidjeti točke 75. – 98.).

Primjer za ilustraciju točke 68.

Jednokratna naknada isplaćuje se nakon prestanka rada i jednaka je iznosu od jedan posto zadnje plaće za svaku godinu radnog staža. Plaća u 1. godini je 10.000 JV i pretpostavka je da će svake godine rasti 7 posto (složeni obračun, tj. povećanje se pribraja stanju na kraju prethodne godine). Korištena diskontna stopa je 10 posto godišnje. U donjoj tablici prikazano je kako se obveza izračunava za zaposlenog od kojeg se očekuje da napusti subjekt na kraju pete godine, uz pretpostavku da se aktuarske pretpostavke neće mijenjati. Radi jednostavnosti, u ovom su primjeru izostavljena dodatna usklađenja po osnovi vjerojatnosti da zaposleni napusti subjekt prije ili nakon isteka pete godine.

Godina | 1. | 2. | 3. | 4. | 5. |

| JV | JV | JV | JV | JV |

Naknada po osnovi:

– ranijih godina	0 131 262 393 524
– tekuće godine (1 % zadnje plaće)	131 131 131 131 131
– tekuće godine i ranijih godina	131 262 393 524 655
Početna obveza	— 89 196 324 476
Kamata od 10%	— 9 20 33 48
Trošak tekućeg rada	89 98 108 119 131

Napomena:

1. *Početna obveza jednaka je sadašnjoj vrijednosti naknade po osnovi prethodnih godina.*
2. *Trošak tekućeg rada jednak je sadašnjoj vrijednosti naknade po osnovi tekuće godine.*
3. *Zaključna obveza jednaka je sadašnjoj vrijednosti naknade po osnovi tekuće i prethodnih godina.*

69. Subjekt diskontira cijelu obvezu temeljem naknade nakon prestanka radnog odnosa čak i ako očekuje da će plaćanje dijela obveze uslijediti unutar dvanaest mjeseci od kraja izvještajnog razdoblja.

Raspoređivanje naknade na razdoblja rada

70. Pri određivanju sadašnje vrijednosti svojih obveza po definiranim naknadama i povezanog troška tekućeg rada te, ako postoji, troška minulog rada, subjekt je dužan naknadu rasporediti na razdoblja rada prema formuli koju primjenjuje plan. Međutim, ako će rad zaposlenog u kasnijim godinama dovesti do značajno višeg iznosa naknade nego u ranijim godinama, subjekt je dužan naknadu rasporediti pravocrtno, i to:

- a) od datuma kad je radom zaposlenog prvi puta nastalo pravo na naknadu iz plana (neovisno o tome da li su naknade uvjetovane daljnjim radom)
- b) do datuma kada daljnjim radom zaposlenog neće nastati nikakav značajan iznos daljnjih primanja iz plana osim daljnjeg povećanja plaće.

71. Metoda projekcije kreditne jedinice zahtijeva da subjekt odredi naknadu za tekuće razdoblje (da bi odredio trošak tekućeg rada) te naknadu za tekuće i ranija razdoblja (da bi odredio sadašnju vrijednost obveza po definiranim naknadama). Subjekt raspoređuje naknadu na razdoblja u kojima nastaje obveza davanja primanja nakon prestanka radnog odnosa. Ta obveza nastaje kako zaposleni pruža usluge u zamjenu za naknade nakon prestanka radnog odnosa koje subjekt očekuje da će ih isplaćivati u budućim izvještajnim razdobljima. Aktuarske metode omogućuju subjektu da ovu obvezu odredi dovoljno pouzdano da bi mogao opravdati priznavanje obveze.

Primjeri za ilustraciju točke 71.

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

Naknada od 100 JV se rasporedi na svaku godinu. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost od 100 JV. Sadašnja vrijednost obveze po definiranim naknadama je sadašnja vrijednost od 100 JV pomnožena brojem godina staža do kraja izvještajnog datuma.

Ako je naknada plativa odmah kad zaposleni napušta subjekt, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze po definiranim naknadama određuju se prema datumu na koji se očekuje da će zaposleni napustiti subjekt. Prema tomu, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze

po definiranim naknadama su zbog učinka diskontiranja manji od iznosa koji bi bili utvrđeni kad bi zaposleni otišao s krajem izvještajnog razdoblja.

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

Naknada, koja je jednaka sadašnjoj vrijednosti, na očekivani datum odlaska u mirovinu, mjesečne mirovine u visini 0,2 posto procijenjene zadnje plaće i plativa od očekivanog datuma odlaska u mirovinu do očekivanog datuma smrti, raspoređuje se na svaku godinu staža. Trošak tekućeg rada je sadašnja vrijednost tako utvrđene naknade. Sadašnja vrijednost obveze po definiranim naknadama je sadašnja vrijednost mjesečnih mirovina u visini 0,2 posto zadnje plaće pomnožena brojem godina staža do kraja izvještajnog datuma. Trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze po definiranim naknadama se diskontiraju jer isplata mirovine počinje sa 65. godinom života.

72. Radom radnika nastaje obveza temeljem plana definiranih naknada, čak i ako su naknade uvjetovane budućim radnim odnosom (drugim riječima, naknade još nisu stečeno pravo). Radom zaposlenog prije datuma stjecanja prava nastaje izvedena obveza jer se s krajem svakog idućeg izvještajnog razdoblja smanjuje količina budućeg rada kojeg zaposleni mora odraditi da bi ostvario pravo na naknadu. Subjekt pri mjerenju obveze po definiranim naknadama uzima u obzir vjerojatnost da neki zaposleni možda neće ispuniti uvjet za stjecanje prava na naknadu. Slično tomu, premda određena primanja nakon prestanka radnog odnosa, primjerice zdravstvena zaštita nakon prestanka radnog odnosa, postaju plativa samo ako određeni događaj nastupi kada zaposleni nije više u radnom odnosu, obveza nastaje kad zaposleni pruži uslugu kojom će ostvariti pravo na naknadu u slučaju nastupa točno određenog događaja. Vjerojatnost nastanka određenog događaja utječe na mjerenje obveze, ali ne određuje postojanje obveze.

Primjeri za ilustraciju točke 72.

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

Naknada od 100 JV se raspoređi na svaku godinu. U svakoj od prvih deset godina trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveze odražavaju vjerojatnost da zaposleni neće navršiti deset godina staža.

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

Naknada se ne raspoređuje na rad prije 25. godine života jer se radom prije toga datuma ne stječe pravo na naknadu (uvjetovanu ili bezuvjetnu). Naknada od 100 JV se raspoređi na svaku godinu iza 25. godine života.

73. Obveza se povećava do datuma od kojeg zaposleni svojim daljnjim radom neće ostvariti nikakav značajan iznos daljnjih naknada. Prema tomu, sve naknade se raspodjeljuju na razdoblja koja završavaju s tim datumom ili prije njega. Naknada se raspoređuje na pojedinačna obračunska razdoblja prema formuli koju koristi plan. Međutim, ako rad zaposlenog u kasnijim godinama dovodi do značajno više razine naknada nego ranijih godina, subjekt pripisuje naknade po pravocrtnoj metodi sve do datuma od kojeg budući rad

zaposlenoga više neće dovesti do značajnog iznosa budućih naknada. Tomu je tako zato što će rad zaposlenog kroz cijelo razdoblje u konačnici dovesti do naknade na toj višoj razini.

Primjeri za ilustraciju točke 73.

1. Iz plana se isplaćuje jednokratna naknada od 1.000 JV koja se stječe nakon deset godina rada. Plan ne predviđa daljnju naknadu za kasniji rad.

Naknada od 100 JV (1.000 podijeljeno s 10) pripisuje se svakoj od prvih deset godina.

Trošak tekućeg rada svake od prvih deset godina odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće navršiti deset godina staža. Na godine koje slijede nakon toga razdoblja ne pripisuju se nikakve naknade.

2. Iz plana se isplaćuje jednokratna otpremnina od 2.000 JV za odlazak u mirovinu svim zaposlenima koji su u dobi od 55 godina i u radnom su odnosu dulje od dvadeset godina ili koji su u dobi od 65 godina i još uvijek u radnom odnosu, neovisno od duljine radnoga staža.

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

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

Za zaposlene koji su radni odnos započeli s 55 godina života, rad dulji od deset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih naknada. Za te zaposlene, subjekt pripisuje naknadu od 200 (2.000 podijeljeno s 10) svakoj godini od prvih deset godina.

Za sve zaposlene, trošak tekućeg rada i sadašnja vrijednost obveza odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće odraditi potreban radni staž.

3. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa naknađuje se 40 posto zdravstvenih troškova nakon prestanka radnog odnosa zaposlenoga ako zaposleni napusti subjekt nakon više od deset i manje od dvadeset godina rada, a 50 posto navedenih troškova ako zaposleni napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina rada.

Prema formuli plana za obračun naknade, subjekt raspoređuje 4 posto sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova (40% podijeljeno s deset) na svaku od prvih deset godina i 1 posto (10% podijeljeno s deset) na svaku od drugih deset godina. Trošak tekućeg rada svake godine odražava vjerojatnost da zaposleni možda neće odraditi radni staž potreban da ostvari dio ili sve naknade. Nikakve naknade se ne raspoređuju za zaposlene od kojih se očekuje da će napustiti subjekt unutar deset godina.

4. Iz plana zdravstvenog osiguranja nakon prestanka radnog odnosa naknađuje se 10 posto zdravstvenih troškova nakon prestanka radnog odnosa zaposlenoga ako zaposleni napusti

subjekt nakon više od deset i manje od dvadeset godina rada, a 50 posto navedenih troškova ako zaposleni napusti subjekt poslije dvadeset ili više godina rada.

Rad u kasnijim godinama dovest će do značajno više razine naknada nego u ranijim godinama. Prema tomu, za zaposlene od kojih se očekuje da napuste subjekt nakon dvadeset ili više godina, naknade se raspoređuju ravnomjerno prema točki 71. Rad poslije dvadeset godina neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih naknada. Prema tomu, naknada raspoređena na svaku od prvih dvadeset godina rada je 2,5 posto sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova (50% podijeljeno s dvadeset).

Za zaposlene od kojih se očekuje da napuste subjekt između deset i dvadeset godina, naknada koja se raspoređuje na svaku od prvih deset godina iznosi 1 posto sadašnje vrijednosti očekivanih zdravstvenih troškova.

Za te se zaposlene ne raspoređuju naknade po osnovi rada između kraja desete godine i procijenjenog datuma napuštanja subjekta.

Nikakve naknade se ne raspoređuju za zaposlene od kojih se očekuje da će napustiti subjekt unutar deset godina.

74. Kad je iznos neke naknade konstantan dio zadnje plaće za svaku godinu rada, buduće povećanje plaća utjecat će na iznos potreban za podmirenje obveze koja postoji po osnovi rada odrađenog prije kraja izvještajnog razdoblja, ali ne stvara dodatnu obvezu. Prema tomu:

a) za svrhu točke 70.b), povećanje plaće neće dovesti do daljnjih naknada, čak ni ako iznos naknada ovisi o zadnjoj plaći; i

b) iznos naknade koji se raspoređuje na svako razdoblje je konstantan udjel plaće na koju se naknada vezuje.

Primjer za ilustraciju točke 74.

Zaposleni imaju pravo na naknadu u visini 3 posto zadnje plaće za svaku godinu rada prije 55. godine života.

Naknada u visini 3 posto procijenjene zadnje plaće raspoređuje se na svaku godinu do 55. godine života. To je datum na koji daljnji rad zaposlenoga neće dovesti do značajnog iznosa daljnjih naknada prema planu. Nikakva naknada se ne raspoređuje po osnovi rada nakon navedene godine starosti.

Aktuarske pretpostavke

75. Aktuarske pretpostavke moraju biti neutralne i međusobno kompatibilne.

76. Aktuarske pretpostavke su subjektive najbolje moguće procjene varijabli koje će odrediti konačni trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa. Aktuarske pretpostavke obuhvaćaju:

a) demografske pretpostavke o budućim obilježjima sadašnjih i bivših zaposlenih (i osoba koje oni uzdržavaju) koji imaju uvjete za stjecanje primanja. Demografske pretpostavke obrađuju pitanja kao što su:

- (i) smrtnost (vidjeti točke 81. i 82.)
- (ii) stope fluktuacije zaposlenih, nesposobnosti za rad i odlaska u prijevremenu mirovinu
- (iii) udjel članova plana s uzdržavanim osobama koji će imati uvjete za stjecanje primanja
- (iv) udjel članova plana koji će odabrati svaku opciju isplate predviđenu uvjetima plana i
- (v) stope potraživanja prema planovima zdravstvene zaštite.

b) financijske pretpostavke, koje obrađuju stavke kao što su:

- (i) diskontna stopa (vidjeti točke 83. – 86.)
- (ii) razine primanja, bez troškova primanja koje snose zaposleni, te razinu budućih plaća (vidjeti točke 87. – 95.)
- (iii) u slučaju primanja u sklopu zdravstvene zaštite, budući zdravstveni troškovi, uključujući troškove obrade odštetnih zahtjeva, tj. troškove koji će nastati obradom i rješavanjem odštetnih zahtjeva, što uključuje i troškove odvjetnika i vještaka za procjenu štete, ako su značajni (vidjeti točke 96. – 98.); i
- (iv) porezi koje plaća plan na doprinose koji se odnose na rad prije izvještajnog datuma ili na primanja koja proizlaze iz toga rada.

77. Aktuarske pretpostavke su neutralne ako nisu nerazborite niti pretjerano konzervativne.

78. Aktuarske pretpostavke su međusobno kompatibilne ako odražavaju ekonomske odnose između čimbenika kao što su inflacija, stopa porasta plaća i diskontna stopa. Primjerice, sve pretpostavke koje ovise o određenoj razini inflacije (kao što je pretpostavka o kamatnim stopama, povećanju plaće i povećanju naknada) u svakom danom budućem razdoblju podrazumijevaju istu razinu inflacije u tom razdoblju.

79. Subjekt određuje diskontnu stopu i druge financijske pretpostavke u nominalnim (iskazanim) veličinama, osim ako procjene realnih veličina (korigiranih za inflaciju) nisu pouzdanije, primjerice, u hiperinflacijskim gospodarstvima (vidjeti MRS 29 »Financijsko izvještavanje u hiperinflacijskim gospodarstvima«) ili tamo gdje se primanja indeksiraju i gdje postoji razvijeno tržište indeksiranih obveznica u istoj valuti i istog dospijeca.

80. Financijske pretpostavke moraju se zasnivati na očekivanom razdoblju u kojem obveze treba podmiriti prema tržišnim očekivanjima na kraju izvještajnog razdoblja.

Aktuarske pretpostavke: smrtnost

81. Subjekt je dužan pretpostavke o smrtnosti izvesti iz najbolje moguće procjene smrtnosti članova plana, i za vrijeme, i nakon prestanka radnog odnosa.

82. Radi procjene konačnog troška naknade, subjekt uzima u obzir očekivane promjene smrtnosti, primjerice, usklađujući tablice smrtnosti u odnosu na procijenjeno poboljšanje stope smrtnosti.

Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa

83. Stopa koja se koristi za diskontiranje obveza po osnovi primanja nakon prestanka radnog odnosa (i onih financiranih, i onih nefinanciranih) određuje se prema tržišnim prinosima na kraju izvještajnog razdoblja na korporativne obveznice visoke kvalitete. U zemljama u kojima ne postoji razvijeno tržište takvim obveznicama koriste se tržišni prinosi na državne obveznice na kraju izvještajnog razdoblja. Valuta i dospijeće korporativnih obveznica, odnosno državnih obveznica moraju se podudarati s valutom i procijenjenim dospijećem obveza po osnovi primanja nakon prestanka radnog odnosa.

84. Diskontna stopa je aktuarska pretpostavka koja ima značajan utjecaj. Diskontna stopa odražava vremensku vrijednost novca, ali ne i aktuarski rizik ili rizik ulaganja. Nadalje, diskontna stopa ne odražava kreditni rizik specifičan za subjekt koji snose njegovi vjerovnici, niti rizik da će se buduće iskustvo razlikovati od aktuarskih pretpostavki.

85. Diskontna stopa odražava procjenu vremena isplate primanja. U praksi, subjekt često ovo postiže primjenjujući jednu prosječnu ponderiranu diskontnu stopu koja odražava procijenjeno vrijeme i iznos primanja za isplatu te valutu u kojoj se primanja trebaju isplatiti.

86. U nekim slučajevima je moguće da ne postoji razvijeno tržište obveznicama s dostatno dugim dospijećem koje bi se moglo povezati s procijenjenim dospijećem svih isplata primanja. U takvim slučajevima subjekt koristi tekuće tržišne stope odgovarajućih razdoblja za diskontiranje kraćih razdoblja plaćanja i procjenjuje diskontnu stopu za duža razdoblja dospijeća ekstrapolirajući tekuće tržišne stope prema krivulji prinosa. Mali su izgledi da će ukupna sadašnja vrijednost obveze po definiranim naknadama biti osobito osjetljiva na diskontnu stopu primijenjenu na dio naknada koje su plative nakon konačnog dospijeća raspoloživih korporativnih ili državnih obveznica.

Aktuarske pretpostavke: plaće, primanja i zdravstveni troškovi

87. Subjekt je dužan mjeriti svoje obveze po definiranim naknadama po osnovi koja odražava:

a) naknade utvrđene uvjetima plana (ili koja proizlaze iz izvedene obveze koja se proteže izvan tih uvjeta) na kraju izvještajnog razdoblja

b) procijenjeno povećanje plaća u budućnosti koje utječe na naknade koje će trebati isplatiti

c) utjecaj eventualnih ograničenja udjela poslodavca u troškovima budućih naknada

d) doprinose koje uplaćuju zaposleni ili treći a kojima se konačni trošak subjekta po osnovi naknada smanjuje i

e) procijenjene buduće promjene u razini bilo kojih državnih naknada koji utječu na naknade koje se isplaćuju iz plana definiranih naknada, onda, i samo onda:

(i) ako su promjene stupile na snagu prije kraja izvještajnog razdoblja, ili

(ii) ako podatci iz prošlosti ili neki drugi pouzdani dokazi ukazuju na to da će se državne naknade promijeniti na neki predvidiv način, primjerice, prema budućim promjenama opće razine cijena ili opće razine plaća.

88. Aktuarske pretpostavke odražavaju buduće promjene naknada utvrđene formalnim uvjetima plana (ili izvedene obveze koja se proteže izvan tih uvjeta) na kraju izvještajnog razdoblja. To je, primjerice, slučaj ako:

a) je subjekt u proteklim razdobljima povećavao naknade da bi, primjerice, ublažio utjecaj inflacije i ne postoji ništa što bi ukazivalo da će se dosadašnja praksa u budućnosti promijeniti

b) je subjekt, bilo temeljem formalnih uvjeta utvrđenih planom (ili izvedenom obvezom koja se proteže izvan tih uvjeta), bilo zakonom, obvezan višak sredstava u planu upotrijebiti u korist sudionika plana (vidjeti točku 180.c), ili

c) naknade variraju zavisno od ciljnih rezultata ili drugih kriterija. Primjerice, planom mogu biti predviđeni uvjeti da će se isplatiti niže naknade ili od zaposlenika zatražiti dodatne uplate doprinosa ako imovina plana ne bude dostatna. Mjerenje ove obveze odražava najbolju moguću procjenu utjecaja ciljnih rezultata ili drugih kriterija.

89. Aktuarske pretpostavke ne odražavaju buduće promjene naknada koje nisu regulirane formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom) na kraju izvještajnog razdoblja. Takve promjene imaju za posljedicu:

a) trošak minulog rada ako se zbog njih promijene naknade po osnovi rada prije promjene i

b) trošak tekućeg rada za razdoblja nakon promjene ako se zbog njih promijene naknade po osnovi rada nakon promjene.

90. U procjenu budućeg porasta plaća ulaze inflacija, godine staža u subjektu, unaprjeđenje i drugi relevantni čimbenici kao što su ponuda i potražnja na tržištu rada.

91. Neki planovi definiranih naknada ograničavaju iznos doprinosa koje uplaćuje subjekt. U konačni trošak naknada ove vrste ulazi utjecaj ograničenja doprinosa. Utjecaj ograničenja doprinosa određuje se kroz

a) procijenjeni vijek subjekta i

b) procijenjeni vijek plana, ovisno koji je kraći.

92. Neki planovi definiranih naknada zahtijevaju od zaposlenih ili trećih da sudjeluju u troškovima plana. Troškovi naknada subjekta umanjuju se za iznose koje su uplatili zaposleni. Subjekt procjenjuje da li uplate trećih smanjuju njegov trošak naknada ili je riječ o pravu na povrat iz točke 116. Doprinosi koje uplaćuju zaposleni ili treći su ili utvrđene formalnim uvjetima plana (ili proizlaze iz izvedene obveze koja se proteže izvan uvjeta plana), ili su diskrecijske naravi. Diskrecijski doprinosi koje uplaćuju zaposleni ili treći umanjuju troškove rada nakon što su uplaćeni u plan.

93. Doprinosi koje zaposleni ili treći uplaćuju prema formalnim uvjetima plana dovode ili do smanjenja troškova rada (ako su povezane s radom), ili smanjenja revalorizirane vrijednosti neto-

-obveze (imovine) po definiranim naknadama (npr. ako je doprinose potrebno uplatiti radi smanjenja manjka nastalog zbog gubitaka na imovini plana ili aktuarskih gubitaka). Doprinosi

koje zaposleni ili treći uplaćuju po osnovi rada raspoređuju se na razdoblja rada kao negativne naknade u skladu s točkom 70., tj. neto-naknada raspoređuje se u skladu s točkom 70.

94. Promjenama doprinosa koje uplaćuju zaposleni ili treći po osnovi rada nastaju:

a) trošak tekućeg i minulog rada, što je slučaj ako promjena doprinosa koje uplaćuju zaposleni nije regulirana formalnim uvjetima plana i ne proizlazi iz izvedene obveze ili

b) aktuarski dobitci i gubitci, što je slučaj ako su promjene doprinosa koje uplaćuju zaposleni predviđena formalnim uvjetima plana ili proizlaze iz izvedene obveze.

95. Neke naknade nakon prestanka radnog odnosa vezuju se za varijable kao što je razina državnih mirovina ili državnog zdravstvenog osiguranja. Kod mjerenja naknada ove vrste uzimaju se u obzir najbolje moguće procjene varijabli zasnovane na podacima iz ranijih razdoblja i drugim pouzdanim dokazima.

96. Pretpostavke o troškovima zdravstvene njege trebaju uzeti u obzir buduće promjene troška zdravstvenih usluga koje proizlaze iz inflacije i određenih promjena zdravstvenih troškova.

97. U mjerenje naknada zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa obvezno ulaze pretpostavke o razini i učestalosti budućih zahtjeva za naknadom troškova te o troškovima isplate naknada. Subjekt procjenjuje buduće troškove zdravstvene zaštite na temelju podataka o vlastitim iskustvima u prošlim razdobljima, po potrebi nadopunjenima podacima za prošla razdoblja drugih subjekata, osiguravajućih društava, zdravstvenih ustanova i iz drugih izvora. U procjene budućih troškova zdravstvene zaštite ulaze utjecaji tehnoloških unaprjeđenja, promjena razine zdravstvene zaštite i načina njenog provođenja te promjene zdravstvenog stanja sudionika plana.

98. Iznos i učestalost zahtjeva osobito je osjetljiva na dob, zdravstveno stanje i spol zaposlenih (i njihovih uzdržavanih članova) a može biti osjetljiva na druge čimbenike kao što je zemljopisna lokacija. Prema tomu, podaci iz proteklih razdoblja usklađuju se u mjeri u kojoj se demografska struktura populacije razlikuje od demografske strukture populacije korištene kao osnova za podatke iz proteklih razdoblja. Usklađuju se i ako postoji pouzdano dokaz u prilog tome da se kretanja iz proteklih razdoblja neće nastaviti.

Trošak minulog rada te dobiti i gubici po namiri

99. Prije nego što utvrdi trošak minulog rada ili dobitke i gubitka pri podmirenju, subjekt je dužan ponovno vrednovati neto obvezu (imovinu) po definiranim naknadama koristeći tekuću fer vrijednost imovine plana i tekuće aktuarske pretpostavke, uključujući tekuće tržišne kamatne stope i druge tekuće tržišne cijene, koje odražavaju naknade koje nudi plan prije izmjena plana, ograničenja plana ili podmirenja naknada iz plana po osnovama koje nisu redovne isplate.

100. Subjekt nije dužan razdvojiti troškove minulog rada na troškove temeljem izmjene plana, troškove temeljem ograničenja plana, troškove podmirenja naknada iz plana po osnovama koje nisu redovne isplate te dobit ili gubitak prilikom podmirenja ako je riječ o transakcijama koje nastaju paralelno. U nekim slučajevima dolazi do promjene plana prije podmirenja, kao što je to slučaj kad subjekt promijeni naknade iz plana i izmijenjene naknade podmiri kasnije.

U tim slučajevima subjekt priznaje trošak minulog rada prije nego što prizna dobit ili gubitak kod podmirenja.

101. Do podmirenja dolazi zajedno s izmjenom i ograničenjem plana ako se plan ukida na način da je obveza podmirena i plan je prestao postojati. Međutim, ukidanje plana nije podmirenje ako je plan zamijenjen novim planom koji nudi suštinski iste naknade.

Trošak minulog rada

102. Trošak minulog rada je promjena sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih naknada kao posljedica izmjene ili ograničenja plana.

103. Subjekt je dužan trošak minulog rada priznati kao rashod na raniji od sljedećih datuma:

a) datum na koji je došlo do izmjena ili racionalizacije plana i

b) datum na koji subjekt priznaje s njim povezane troškove restrukturiranja (vidjeti MRS 37) ili s njim povezane otpremnine (vidjeti točku 165.).

104. Izmjena plana je kad subjekt uvodi ili ukida plan definiranih naknada ili mijenja naknade koje se isplaćuju prema postojećem planu definiranih naknada.

105. Ograničenje je kad subjekt značajno smanjuje broj zaposlenih obuhvaćenih planom. Ograničenje može biti posljedica izoliranog događaja, kao što je zatvaranje pogona, ukidanje dijela poslovanja ili ukidanje ili privremeno obustavljanje plana.

106. Trošak minulog rada može biti pozitivan (kad se naknade uvode ili mijenjaju na način da dođe do povećanja obveze po definiranim naknadama) ili negativan (kad se naknade ukidaju ili mijenjaju na način da dođe do smanjenja sadašnje vrijednosti obveze po definiranim naknadama).

107. Kad subjekt smanjuje naknade plative prema nekom postojećem planu definiranih naknada i istovremeno povećava druge naknade plative prema istom planu istim zaposlenima, dužan je ovu promjenu obračunati kao jednu promjenu u neto-iznosu.

108. U trošak minulog rada ne računavaju se:

a) učinci razlika između stvarnog i ranije pretpostavljenog porasta plaća u vezi s obvezom isplate naknada za rad u prethodnim godinama (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske pretpostavke omogućuju projekcije plaća)

b) podcijenjena ili precijenjena diskrecijska povećanja mirovina kad subjekt ima izvedenu obvezu dati takvo povećanje (trošak minulog rada ne postoji jer aktuarske projekcije omogućuju povećanja ove vrste)

c) procjene povećanja naknada koje proizlaze iz aktuarskih dobitaka ili prinosa na imovinu plana koji su već priznati u financijskim izvještajima ako je subjekt prema formalnim uvjetima plana (ili izvedenom obvezom koja je izvan toga plana) ili zakonom obavezan upotrijebiti svaki višak u planu u korist sudionika u planu, čak i ako povećanje naknada još

nije formalno odobreno (trošak minulog rada ne postoji jer je s tako nastalo povećanje obveze aktuarski gubitak, vidjeti točku 88.) i

d) povećanje stečenih naknada (tj. naknada koje nisu uvjetovane budućim radnim odnosom, vidjeti točku 72.) kada, u nedostatku novih ili povećanja postojećih naknada, zaposleni ispune uvjete za stjecanja prava (trošak minulog rada ne postoji jer je subjekt procijenjeni trošak naknada priznavao kao trošak tekućeg rada paralelno s radom).

Dobici i gubici po namiri

109. Dobit ili gubitak po namiri je razlika između:

a) sadašnje vrijednosti podmirene obveze po definiranoj naknadi koja se utvrđuje na datum podmirenja i

b) cijene podmirenja, koja uključuje svaku prenesenu imovinu plana i sva izravna plaćanja subjekta u vezi s podmirenjem.

110. Subjekt je dužan dobit ili gubitak po namiri iz plana definiranih naknada priznati u trenutku namire.

111. Do namire dolazi kad subjekt zaključi transakciju kojom se ukidaju sve daljnje zakonske ili izvedene obveze po dijelu naknada ili svim naknadama predviđenima planom definiranih naknada a koja nije isplata naknada zaposlenima ili u njihovo ime kako je utvrđena uvjetima plana i izvrštena u aktuarske pretpostavke. Primjerice, jednokratni prijenos značajnih obveza poslodavca pribavljanjem police osiguranja je namira, dok jednokratna gotovinska isplata sudionicima plana prema uvjetima plana u zamjenu za njihovo pravo na primitak određenih primanja nakon prestanka radnog odnosa to nije.

112. U nekim slučajevima subjekt pribavlja policu osiguranja radi financiranja nekih ili svih primanja zaposlenih povezanih s radom zaposlenih u tekućem razdoblju i prethodnim razdobljima. Pribavljanje police ove vrste nije namira ako subjekt zadržava zakonsku ili izvedenu obvezu (vidjeti točku 46.) isplatiti daljnje iznose ako osiguravatelj ne isplati naknade utvrđene u polici osiguranja. Priznavanje i mjerenje prava na povrat sredstava iz polica osiguranja koje nisu imovina plana obrađeno je u točkama 116. – 119.

Priznavanje i mjerenje imovine plana

Fer vrijednost imovine plana

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

114. U imovinu plana ne ubrajaju se doprinosi koje izvještajni subjekt nije uplatio u fond, kao ni neprenosivi financijski instrumenti koje je subjekt izdao, a drži ih fond. Imovina plana umanjuje se za obveze fonda koje se ne odnose na primanja zaposlenih, kao što su obveze

prema dobavljačima i druge obveze te obveze temeljem derivativnih financijskih instrumenata.

115. Kad imovina plana obuhvaća prihvatljive police osiguranja i koje se, i vremenski, i u iznosu točno podudaraju s nekim ili svim naknadama koje se isplaćuju prema planu, smatra se da je fer vrijednost takvih polica osiguranja sadašnja vrijednost povezanih obveza (uz odbitak potraživanja iz polica osiguranja koja nisu naplativa u cijelosti).

Povrat sredstava

116. Onda, i samo onda kada je gotovo u potpunosti izvjesno da će druga strana naknaditi sve ili neke izdatke potrebne za namiru obveze po definiranim naknadama, subjekt je dužan:

- a) svoje pravo na povrat kao odvojenu imovinu, koju je dužan mjeriti po fer vrijednosti.
- b) promjene fer vrijednosti svog prava na povrat sredstava razdvojiti i priznati na isti način kao promjene fer vrijednosti imovine plana (vidjeti točke 124. i 125.) Komponente troška definiranih naknada priznate u skladu s točkom 120 smiju se iskazati umanjene za iznose koji se odnose na promjene knjigovodstvene vrijednosti prava na povrat sredstava.

117. Subjekt može ponekad od druge strane, kao što je osiguravatelj, zatražiti da plati dio ili cijeli izdatak potreban za podmirenje obveze po definiranim naknadama. Prihvatljive police osiguranja, kako su definirane u točki 7., su imovina plana. Subjekt obračunava prihvatljivu policu osiguranja na isti način kao i svu ostalu imovinu plana i točka 116. nije mjerodavna (vidjeti točke 46. – 49. i točku 115.).

118. Kad subjekt ima policu osiguranja koja nije prihvatljiva, ona ona nije imovina plana. Na takve slučajeve primjenjuje se točka 116., odnosno subjekt priznaje svoje pravo na povrat sredstava po polici osiguranja kao odvojenu imovinu, a ne kao odbitak pri utvrđivanju manjka ili viška temeljem obveze po definiranim naknadama. Točka 140.b) propisuje subjektima da u kratkim crtama objave povezanost između prava na povrat sredstava i povezane obveze.

119. Kad pravo na povrat sredstava proizlazi iz police osiguranja koja se, i vremenski, i u iznosu točno podudara s nekim ili svim naknadama koje se isplaćuju prema planu definiranih naknada, smatra se da je fer vrijednost prava na povrat sredstava sadašnja vrijednost povezane obveze (uz obvezno smanjenje koje je potrebno provesti ako nije moguće naplatiti cijeli iznos za povrat).

Komponente troška definiranih naknada

120. Subjekt je dužan priznati sljedeće komponente troška definiranih naknada na sljedeći način, osim ako neki drugi MSFI ne propisuje ili ne dopušta njihovo uključivanje u trošak, tj. nabavnu vrijednost imovine:

- a) trošak rada (vidjeti točku 66. – 112.) u dobit i gubitak
- b) neto kamate na neto obvezu (imovinu) po osnovi definiranih naknada (vidjeti točke 123. – 126.) u dobit i gubitak i

c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) po osnovi definiranih naknada (vidjeti točke 127. – 130.) u ostalu sveobuhvatnu dobit.

121. Drugi MSFI-jevi propisuju da se neka primanja zaposlenih uključuju u trošak, tj. nabavnu vrijednost imovine, primjerice, u nabavnu vrijednost zaliha te nekretnina, postrojenja i opreme (vidjeti MRS 2, odnosno MRS 16). Svaki trošak primanja nakon prestanka radnog odnosa uvršten u nabavnu vrijednost spomenute imovine uključuje pripadajući dio komponenata pobrojanih u točki 120.

122. Revalorizirana vrijednost neto-obveze (imovine) po osnovi definiranih naknada iskazana u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti kasnije se ne prenosi u dobit i gubitak. Međutim, subjekt ima pravo iznose iskazane u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti iskazati u glavnici.

Neto-kamate na neto obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada

123. Neto-kamate na neto obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada utvrđuju se na način da se neto obveza (imovina) temeljem definiranih naknada pomnoži s diskontnom stopom iz točke 83., kako su obje utvrđene na početku izvještajne godine, uzimajući u obzir sve promjene neto obveze (imovine) temeljem definiranih naknada tijekom razdoblja kao posljedica plaćanja doprinosa i naknada.

124. Neto kamate na neto obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada mogu se promatrati kao iznos koji obuhvaća kamatne prihode na imovinu plana, kamatne rashode po obvezi temeljem definiranih naknada te kamate na utjecaj gornje granice vrijednosti imovine iz točke 64.

125. Kamatni prihodi na imovinu plana su komponenta prinosa na imovinu plana i utvrđuju se na način da se fer vrijednost imovine plana pomnoži s diskontnom stopom iz točke 83., kako su obje utvrđene na početku izvještajne godine, uzimajući u obzir sve promjene imovine plana koja se drži tijekom razdoblja a posljedica su uplate doprinosa i isplate naknada. Razlika između kamatnih prihoda na imovinu plana i prinosa na imovinu plana uračunava se u revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) temeljem definiranih naknada.

126. Kamate na učinak gornje granice vrijednosti imovine su dio ukupne promjene učinka gornje granice vrijednosti i utvrđuju se množenjem učinka gornje granice vrijednosti s diskontnom stopom iz točke 83., kako su obje utvrđene na početku izvještajne godine. Razlika između tako utvrđenog iznosa i ukupne promjene učinka gornje granice vrijednosti imovine uračunava se u revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) temeljem definiranih naknada.

Revalorizirana vrijednost neto-obveze (imovine) temeljem definiranih naknada

127. Revalorizirana vrijednost neto-obveze (imovine) temeljem definiranih naknada obuhvaća:

a) aktuarske dobitke i gubitke (vidjeti točku 128. i 129.)

b) prinos na imovinu plana (vidjeti točku 130.), bez iznosa uračunanih u neto kamate na neto-obvezu (imovinu) po definiranim naknadama (vidjeti točku 125.) i

c) promjenu učinka gornje granice vrijednosti imovine bez iznosa koji su uračunani u neto kamate na obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada (vidjeti točku 126.).

128. Aktuarski dobiti i gubici nastaju uslijed povećanja ili smanjenja sadašnje vrijednosti obveze temeljem definiranih naknada zbog promjena aktuarskih pretpostavki i usklađenja temeljem iskustva. U uzroke aktuarskih dobitaka i gubitaka mogu se ubrojiti, primjerice:

a) neočekivano visoka ili niska stopa fluktuacije zaposlenih, prijevremenog odlaska u mirovinu ili smrtnosti, povećanje plaća, primanja (ako formalni ili izvedeni uvjeti plana predviđaju povećanje primanja po osnovi usklađenja s inflacijom ili troškova zdravstvene zaštite

b) učinci promjena pretpostavki koje se odnose na opcije isplate primanja

c) učinci promjena procijenjene buduće stope fluktuacije zaposlenih, prijevremenog odlaska u mirovinu ili smrtnosti, zatim povećanja plaća, primanja (ako formalni ili izvedeni uvjeti plana predviđaju povećanje primanja po osnovi usklađenja s inflacijom ili troškova zdravstvene zaštite i

d) učinak promjene diskontne stope.

129. U aktuarske dobitke i gubitke ne uračunavaju se promjene sadašnje vrijednosti obveze po definiranim primanjima uslijed uvođenja, izmjene, ograničenja ili namire iz plana definiranih naknada ili promjena naknada plativih prema planu definiranih naknada. Navedenim promjenama nastaje trošak minulog rada ili dobit ili gubitak po namiri.

130. Kod utvrđivanja prinosa na imovinu plana, subjekt oduzima troškove upravljanja imovinom plana i sve poreze koje plaća sam plan, osim onih koji su uvršteni u aktuarske pretpostavke koje se koriste za mjerenje obveze temeljem definiranih naknada (točka 76.). Ostali administrativni troškovi se ne oduzimaju od prinosa na imovinu plana.

Prezentiranje

Prijeboj

131. Subjekt je dužan provesti prijeboj imovine koja se odnosi na jedan plan s obvezom koja se odnosi na neki drugi plan onda, i samo onda ako subjekt:

a) ima zakonsko pravo upotrijebiti višak jednoga plana za podmirenje obveza iz drugoga plana i

b) namjerava ili podmiriti obvezu u neto-iznosu, ili ostvariti višak u jednom planu i istovremeno podmiriti svoju obvezu iz drugoga plana.

132. Kriteriji za prijeboj slični su onima koji su u MRS-u 32 »Financijski instrumenti: prezentiranje« utvrđeni za financijske instrumente.

Razlikovanje tekućih od netekućih stavki

133. Neki subjekti razlikuju tekuću imovinu i tekuće obveze od netekućih. Ovaj standard ne navodi da li subjekt treba razlikovati tekući i netekućí dio imovine i obveza koje proizlaze iz primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Komponente troška definiranih naknada

134. Prema točki 120. subjekt je dužan trošak rada i neto-kamate na neto obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada uključiti u dobit i gubitak. Ovaj standard ne navodi način na koji bi subjekt trebao prikazati trošak rada i neto-kamate na neto-obvezu (imovinu) temeljem definiranih naknada. Subjekt se u prikazu navedenih komponenata treba rukovoditi MRS-om 1.

Objavljivanje

135. Subjekt je dužan objaviti informacije koje:

- a) pojašnjavaju obilježja njegovih planova definiranih naknada i s njima povezane rizike (vidjeti točku 139.)
- b) omogućavaju prepoznavanje i razjašnjenje iznosa koje je u svojim financijskim izvještajima iskazao po osnovi svojih planova definiranih naknada (vidjeti točke 140. – 144.) i
- c) opisuju način na koji njegovi planovi definiranih naknada mogu utjecati na iznos, vrijeme i neizvjesnost njegovih budućih novčanih priljeva i odljeva (vidjeti točke 145. – 147.).

136. Radi ispunjavanja ciljeva iz točke 135. subjekt je dužan razmotriti sljedeće:

- a) razinu razrađenosti koja je neophodna za ispunjenje zahtjeva koji se odnose na objavljivanje traženih informacija
- b) u kojoj mjeri treba istaknuti različite propisane zahtjeve
- c) u kojoj mjeri objediniti ili raščlaniti stavke i
- d) da li su korisnicima financijskih izvještaja potrebne dodatne informacije da bi mogli ocijeniti objavljene kvantitativne informacije.

137. Ako podaci objavljeni sukladno zahtjevima ovoga standarda i drugim MSFI-jevima nisu dostatni za ispunjenje ciljeva utvrđenih točkom 135., subjekt je dužan objaviti dodatne informacije koje su nužne za ispunjenje tih ciljeva. Primjerice, subjekt može prikazati analizu sadašnje vrijednosti obveze po definiranim naknadama po vrsti, obilježjima i rizicima. U tako objavljenoj analizi može odvojeno prikazati

- a) iznose koji se odnose na radno aktivne članove, na članove koji su u postupku i one koji se odnose na umirovljene članove
- b) stečene naknade i obračunane, ali ne i stečene naknade
- c) uvjetovane naknade, iznose koji se odnose na budućí porast plaća te druge naknade.

138. Subjekt je dužan procijeniti da li je za svrhu isticanja planova ili skupina planova sa značajno različitim rizicima potrebno raščlaniti sve ili neke objavljene informacije. Primjerice, subjekt može raščlaniti informacije objavljene o planovima po jednom ili više sljedećih kriterija:

a) zemljopisnoj lokaciji

b) različitim obilježjima, kao što su mirovinski planovi s fiksnim mirovinama, mirovinski planovi s mirovinama prema zadnjoj plaći ili planovi zdravstvene zaštite nakon prestanka radnog odnosa

c) različitoj važećoj regulativi

d) različitim izvještajnim segmentima.

e) različitim načinima financiranja (npr. nefinancirani, potpuno ili dijelom financirani).

Obilježja planova definiranih naknada i s njima povezani rizici

139. Subjekt je dužan objaviti:

a) informacije o obilježjima svojih planova definiranih naknada, što uključuje:

(i) vrstu naknada koje se isplaćuju iz plana (npr. mirovinski planovi s mirovinama prema zadnjoj plaći ili planovi zasnovani na doprinosima uz jamstvo).

(ii) opis regulatornog okružja u kojem posluje, primjerice, minimalna sredstva potrebna za financiranje, te njegov utjecaj na plan, kao što je gornja granica vrijednosti imovine (vidjeti točku 64.).

(iii) opis drugih odgovornosti subjekta po pitanju upravljanja planom, primjerice odgovornosti povjerenika ili članova uprave plana

b) opis rizika kojima je subjekt izložen u odnosu na plan, s naglaskom na neuobičajene rizike, rizike specifične za subjekt ili za sam plan, kao i svaku značajniju koncentraciju rizika. Primjerice, ako se imovina plana ulaže prvenstveno u jednu klasu ulaganja, primjerice, u nekretnine, subjekt može u odnosu na plan biti izložen koncentraciji na tržištu nekretnina.

c) opis izmjena i ograničenja plana te konačnih namira iz plana.

Obrazloženje iznosa iskazanih u financijskim izvještajima

140. Subjekt je dužan prikazati način na koji je iz početnog stanja izveo zaključno stanje po svim sljedećim stavkama ako postoje:

a) neto-obvezi (imovini) po definiranim naknadama, uz odvojen prikaz usklađenja za:

(i) imovinu plana

(ii) sadašnju vrijednosti obveze temeljem definirane naknade

(iii) učinak gornje granice vrijednosti imovine

b) prava na povrat sredstava. Subjekt je također dužan opisati odnos između prava na povrat sredstava i povezane obveze.

141. Svaki prikaz svodenja stavki iz točke 140. obvezno sadržava sve niže navedeno ako postoji:

a) trošak tekućeg rada

b) kamatni prihod ili rashod.

c) revaloriziranu vrijednost neto-obveze (imovine) temeljem definiranih naknada, uz odvojen prikaz:

(i) prinosa na imovinu plana, izuzev iznosa koji su uračunani u kamate pod b)

(ii) aktuarske dobitke i gubitke uslijed promjena demografskih pretpostavki (vidjeti točku 76.a))

(iii) aktuarske dobitke i gubitke uslijed promjena financijskih pretpostavki (vidjeti točku 76.b))

(iv) promjene učinka ograničavanja neto-imovine po definiranim naknadama na gornju granicu vrijednosti imovine, izuzev iznosa koji su uračunani u kamate pod b). Subjekt je također dužan objaviti način na koji je odredio najveću moguću raspoloživu gospodarsku korist, tj. da li će naknade isplatiti u obliku povrata sredstava, smanjenja budućih doprinosa ili kombinacijom oboga.

d) trošak minulog rada te dobitke i gubitke po namiri. Prema točki 100., trošak minulog rada te dobitke i gubici po namiri ne moraju se razdvojiti ako je riječ o transakcijama koje se odvijaju zajedno.

e) učinke promjena tečaja stranih valuta

f) doprinose uplaćene u plan, uz odvojen prikaz doprinosa koje je uplatio poslodavac i onih koje su uplatili sudionici plana

g) isplata iz plana, uz odvojen prikaz iznosa isplaćenih po svakoj namiri.

h) učinke poslovnih spajanja i otuđenja.

142. Subjekt je dužan fer vrijednost imovine plana razdvojiti po kategorijama koje se razlikuju po vrsti i riziku imovine, uz dodatnu podjelu svake kategorije na imovinu plana za koju postoji cijena koja kotira na aktivnom tržištu (prema definiciji iz MSFI-ja 13 »Mjerenje fer vrijednosti« [***]) i onu kod koje to nije slučaj. Primjerice, uzevši u obzir raščlambu informacija za objavu o kojoj je riječ u točki 136., subjekt može prikazati podjelu na:

a) novac i novčane ekvivalente

b) glavničke instrumente (raščlanjene po gospodarskom sektoru/vrsti djelatnosti, veličini društva, zemljopisnom području itd.)

c) dužničke instrumente (raščlanjene po vrsti izdavatelja, kreditnoj sposobnosti, zemljopisnom području itd.)

d) nekretnine (raščlanjene po zemljopisnom području itd.)

e) derivative (raščlanjene po vrsti rizika sadržanog u ugovoru, primjerice, ugovore o kamatnim stopama, valutne ugovore, ugovore o glavničkim instrumentima, ugovore o kreditima, ugovor o zamjeni po osnovi dugog životnog vijeka itd.)

f) investicijske fondove (raščlanjene po vrstama fondova)

g) vrijednosne papire osigurane imovinom ii

h) strukturirane proizvode.

143. Subjekt je dužan objaviti fer vrijednost svojih vlastitih prenosivih instrumenata koje vodi kao imovinu plana, kao i fer vrijednost imovine plana koja je nekretnina, odnosno imovina koju koristi subjekt.

144. Subjekt je dužan objaviti one značajne aktuarske pretpostavke koje su korištene u utvrđivanju sadašnje vrijednosti obveze po definiranim naknadama (vidjeti točku 76.). Pretpostavke se objavljuju u apsolutnim vrijednostima, npr. u apsolutnom postotku, a ne samo kao raspon između različitih postotaka i drugih varijabli). Kad subjekt objavljuje ukupne iznose po skupinama planova, dužan je ukupan iznos objaviti kao ponderirani prosjek ili u relativno užem rasponu.

Iznos, vrijeme i neizvjesnost budućih priljeva i odljeva novca

145. Subjekt je dužan objaviti:

a) analizu osjetljivosti svake značajne aktuarske pretpostavke iz točke 144. na kraju izvještajnog razdoblja, uz prikaz načina na koji bi realno moguće promjene relevantne aktuarske pretpostavke na kraju izvještajnog razdoblja utjecale na obvezu temeljem definiranih naknada.

b) metode i pretpostavke korištene u izradi analiza osjetljivosti pod a) te ograničenja korištenih metodama.

c) promjene metoda i pretpostavki korištenih u izradi analiza osjetljivosti u odnosu na prethodno razdoblje, kao i razloge za njihovu promjenu.

146. Subjekt je dužan objaviti opis strategija sučeljavanja imovine i obveza koje sam koristi za upravljanje rizicima ili ih koristi plan, što uključuje korištenje metode anuiteta i drugih tehnika, kao što je zamjena po osnovi dugog životnog vijeka.

147. Da bi pokazao utjecaj plana definiranih naknada na buduće priljeve i odljeve novca, subjekt je dužan objaviti:

a) opis svih dogovorenih načina financiranja te politike financiranja koji utječu na buduće doprinose

b) očekivane doprinose za uplatu u plan u idućoj izvještajnoj godini

c) informacije o dospjećima obveza temeljem definiranih naknada. U te se informacije ubrajaju ponderirano prosječno trajanje obveze temeljem definiranih naknada, a mogu obuhvatiti i druge informacije o vremenskoj distribuciji isplate naknada, kao što su analiza isplata naknada po ročnosti.

Planovi više poslodavaca

148. Ako subjekt sudjeluje u planu više poslodavaca, dužan je objaviti:

a) opis dogovorenih načina financiranja, što uključuje metodu korištenu za utvrđivanje stope doprinosa koje uplaćuje subjekt i minimalna potrebna sredstva za financiranje

b) u kojoj mjeri odgovara planu više poslodavaca u kojem sudjeluje za obveze drugih subjekata prema uvjetima plana

c) način podjele viška ili manjka uslijed

(i) likvidacije plana ili

(ii) povlačenja subjekta iz plana

d) ako plan obračunava kao plan definiranih doprinosa u skladu s točkom 34., uz informacije propisane pod a) – c) te umjesto informacija propisanih točkama 139. – 147., i sljedeće informacije:

(i) činjenicu da je riječ o planu definiranih naknada

(ii) razloge iz kojih ne postoji dovoljno informacija koje bi mu omogućile da plan obračunava kao plan definiranih naknada.

(iii) očekivane doprinose za uplatu u plan u idućoj izvještajnoj godini

(iv) o eventualnom manjku ili višku plana koji može utjecati na iznos budućih doprinosa, uključujući osnovicu za određivanje manjka, odnosno viška te eventualne posljedice istog na subjekt.

(v) o svom sudjelovanju u planu u odnosu na druge subjekte koji u njemu sudjeluju. Primjeri pokazatelja ove vrste su udjel subjekta u ukupnim doprinosima uplaćenim u plan ili udjel članova subjekta u odnosu na ukupno radno aktivno članstvo, umirovljene članove te bivše članove koji imaju pravo na naknade ako su takve informacije dostupne.

Planovi definiranih naknada u kojima rizike dijele subjekti pod zajedničkom kontrolom

149. Subjekt koji sudjeluje u planu definiranih naknada u kojem rizike dijele subjekti pod zajedničkom kontrolom dužan je objaviti:

a) ugovor ili službeni pravilnik po kojima tereti neto-trošak definiranih naknada ili činjenicu da takav pravilnik ne postoji

b) politiku po kojoj se određuju doprinosi koje uplaćuje subjekt

c) ako neto trošak definiranih naknada obračunava prema točki 41., sve informacije o planu kao cjelini koje su propisane u točkama 135.–147.

d) ako doprinose plative u razdoblju obračunava prema točki 41., informacije o planu kao cjelini koje su propisane u točkama 135.–137., 139., 142.–144. i 147.a) i 147.b).

150. Informacije propisane točkom 149.c) i 149.d) mogu se objaviti naznakom bilježaka u kojima su iste objavljene u financijskim izvještajima nekog drugog subjekta unutar grupe ako:

a) su u financijskim izvještajima toga subjekta potrebne informacije navedene i objavljene odvojeno i

b) su financijski izvještaji toga subjekta dostupni korisnicima financijskih izvještaja pod istim uvjetima kao i financijski izvještaji subjekta te u isto vrijeme ili ranije nego financijski izvještaji subjekta.

Obveze objavljivanja prema drugim MSFI-jevima

151. Kad to propisuje MRS 24, subjekt objavljuje informacije o:

a) transakcijama povezanih osoba s planovima primanja nakon prestanka radnog odnosa i

b) primanjima ključnih rukovoditelja nakon prestanka radnog odnosa.

152. Kad to propisuje MRS 37, subjekt objavljuje informacije o nepredviđenim obvezama temeljem primanja nakon prestanka radnog odnosa.

DRUGA DUGOROČNA PRIMANJA ZAPOSLENIH

153. Druga dugoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su sljedeće ako se ne očekuje da će biti isplaćena u cijelosti prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj zaposleni pružaju s njima povezane usluge:

a) naknade za vrijeme dužeg odsustva s rada ili naknade za vrijeme studijskog/profesionalnog usavršavanja,

b) jubilarne nagrade ili druga primanja temeljem višegodišnjeg radnog staža

c) naknade za dugotrajniju nesposobnost za rad

d) sudjelovanje u dobiti i bonusi i

e) naknade s odgođenom isplatom.

154. Kod mjerenja drugih dugoročnih primanja zaposlenih u pravilu ne vrijedi isti stupanj neizvjesnosti kao kod mjerenja primanja nakon prestanka radnog odnosa. Iz tog razloga standard nalaže primjenu pojednostavljene metode u obračunavanju drugih dugoročnih primanja zaposlenih. Za razliku od računovodstva propisanog za primanja nakon prestanka radnog odnosa, ovom se metodom revalorizacija ne iskazuje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti.

Priznavanje i mjerenje

155. Kod priznavanja i mjerenja viška ili manjka nekog drugog plana dugoročnih primanja zaposlenih subjekt je dužan primijeniti točke 56. – 98. i 113. – 115. Prava na povrat sredstava subjekt je dužan priznati i mjeriti sukladno točkama 116. – 119.

156. Što se tiče drugih dugoročnih primanja zaposlenih, subjekt je dužan priznati sljedeće iznose u dobit i gubitak u neto-iznosu, osim ako nekom drugim MSFI-jem nije propisano ili dopušteno iste uvrstiti u trošak, tj. nabavnu vrijednost imovine:

a) trošak tekućeg rada (vidjeti točke 66. – 112.)

b) neto kamate na neto obvezu (imovinu) po osnovi definiranih naknada (vidjeti točke 123. – 126.) i

c) revaloriziranu vrijednost neto obveze (imovine) po osnovi definiranih naknada (vidjeti točke 127. – 130.).

157. Jedan od oblika drugih dugoročnih primanja zaposlenih je naknada za dugotrajnu nesposobnost za rad. Ako razina naknade ovisi o stažu, obveza nastaje kad je usluga pružena. Obveza se mjeri na način da se uzme u obzir vjerojatnost da će isplata biti potrebna, kao i očekivano vrijeme kroz koje će se naknada isplaćivati. Ako je razina naknade za svakog zaposlenog nesposobnog za rad ista neovisno o duljini staža, očekivani trošak naknade priznaje se kad nastupi događaj koji je prouzročio dugotrajnu nesposobnost za rad.

Objavljivanje

158. Premda ovaj standard ne propisuje informacije koje se objavljuju o drugim dugoročnim primanjima zaposlenih, podatci za objavu mogu biti propisani drugim MSFI-jevima. Primjerice, MRS 24 »Objavljivanje povezanih osoba« nalaže objavljivanje primanja ključnih rukovoditelja. MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« nalaže objavljivanje troškova primanja zaposlenih.

OTPREMNINE

159. Ovaj standard obrađuje otpremnine odvojeno od drugih primanja zaposlenih zato što je događaj kojim nastaje obveza prestanak radnog odnosa, a ne rad zaposlenog. Otpremnine su posljedica ili odluke subjekta da raskine radni odnos, ili odluke zaposlenog da prihvati primanja koja nudi subjekt u zamjenu za prestanak radnog odnosa.

160. Otpremnine ne obuhvaćaju primanja zaposlenog kad je zaposleni taj koji raskida radni odnos bez ponude subjekta ili koja proizlaze iz propisa koji reguliraju obvezni odlazak u mirovinu jer su to primanja nakon prestanka radnog odnosa. Neki subjekti nude niže razine

primanja ako ugovor o radu otkazuje zaposleni (što je u suštini primanje nakon prestanka radnog odnosa) od onih za prestanak radnog odnosa po osnovi subjektovog otkaza ugovora o radu. Razlika između primanja kod prestanka radnog odnosa na prijedlog zaposlenika do primanja koje postoji kad ugovor o radu otkazuje subjekt je otpremnina.

161. Oblik primanja sam za sebe ne određuje je li je riječ o primanju u zamjenu za rad ili u zamjenu za prestanak radnog odnosa sa zaposlenim. Otpremnine su u pravilu jednokratne, ali ponekad uključuju:

- a) dodatke, bilo neizravne, iz plana primanja za zaposlene, bilo izravne
- b) plaću do kraja utvrđenog otkaznog roka u kojem zaposleni više ne ostvaruje rad koji subjektu donosi ekonomske koristi.

162. Među pokazateljima je li riječ o primanju u zamjenu za rad su:

- a) primanje uvjetovano je budućim radom, što uključuje primanja koja se povećavaju nastavkom rada
- b) primanje ostvaruje se sukladno uvjetima plana primanja za zaposlene.

163. Primanje se ostvaruje sukladno uvjetima plana primanja za zaposlene. Primjerice, otpremnine mogu biti predviđene zakonom, ugovorom o radu ili kolektivnom ugovorom, ili se mogu podrazumijevati na temelju prakse subjekta da daje slična primanja. Još jedan primjer je kad subjekt ponudi mogućnost ostvarivanja primanja na dulji rok od kratkoročnog razdoblja, ili kad je između takve ponude i očekivanog stvarnog datuma prestanka radnog odnosa više kratkoročnih razdoblja i provjerava da li je utemeljio novi plan primanja za zaposlene, a time i jesu li primanja koja nudi temeljem toga plana otpremnine ili primanja nakon prestanka radnog odnosa. Primanja prema uvjetima plana primanja za zaposlene su otpremnine ako su i posljedica odluke subjekta da zaposlenom otkáže ugovor o radu, i nisu uvjetovana budućim radom.

164. Neka primanja daju se bez obzira na razlog odlaska zaposlenog. Njihova je isplata izvjesna, uz ostvarenje uvjeta za stjecanje prava ili minimalnog staža, ali je vrijeme isplate neizvjesno. Premda se takva prava u nekim zemljama mogu nazivati odštetom ili novčanom naknadom po osnovi prestanka ugovora o radu, ipak je riječ o primanjima nakon prestanka radnog odnosa, a ne o otpremninama, te ih subjekt obračunava kao primanja nakon prestanka radnog odnosa.

Priznavanje

165. Subjekt je dužan obvezu i rashod po osnovi otpremnina priznati na raniji od sljedećih datuma:

- a) datum na koji subjekt više nije u mogućnosti povući ponudu primanja ili
- b) datum na koji subjekt prizna troškove restrukturiranja koje potpada pod MRS 37 i podrazumijeva isplatu otpremnina.

166. Kod otpremnina koje se isplaćuju po osnovi odluke zaposlenog da prihvati primanja koja mu je subjekt ponudio u zamjenu za prestanak radnog odnosa, trenutak u kojem subjekt više ne može povući svoju ponudu primanja je raniji od dva sljedeća datuma:

a) na koji zaposleni prihvati ponudu ili

b) stupanjem zabrane povlačenja ponude subjekta na snagu, koja može biti propisana zakonom, regulativom ili ugovorom, ili može biti neke druge naravi. To bi bio slučaj kad je ponuda dana u vrijeme zabrane koja je postojala u trenutku davanja ponude.

167. Kod otpremnina koje se isplaćuju po osnovi odluke subjekta da zaposlenom otkáže ugovor o radu, subjekt svoju ponudu više ne može povući ako je svim zaposlenima priopćio svoj plan otkazivanja ugovora o radu koji ispunjava sve sljedeće kriterije:

a) radnje potrebne za izvršenje plana ukazuju na malu vjerojatnost značajnih promjena plana

b) planom je utvrđen broj zaposlenih kojima će ugovor o radu biti otkazan, zajedno s njihovim radnim mjestima ili funkcijama te lokacijama na kojima rade (ali u planu ne mora biti točno naveden identitet svakog zaposlenog obuhvaćenog planom), kao i očekivani datum izvršenja plana

c) planom utvrđena primanja koja će zaposleni ostvariti dostatno su razrađena na način koji zaposlenima omogućuje da utvrde vrstu i iznos primanja koja će ostvariti prestankom radnog odnosa.

168. Kad subjekt priznaje otpremnine, moguće je da bude dužan obračunati i izmjene plana ili smanjenje drugih primanja zaposlenih (vidjeti točku 103.).

Mjerenje

169. Subjekt je dužan otpremnine mjeriti kod prvog knjiženja, kao i mjeriti i knjižiti sve kasnije promjene u skladu s vrstom primanja, uz uvjet da, ako su otpremnine dodatak na primanja nakon prestanka radnog odnosa, primijeni zahtjeve koji vrijede za primanja nakon prestanka radnog odnosa. U suprotnom:

a) ako se očekuje da će cijeli iznos otpremnine biti namiren prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj je otpremnina iskazana, subjekt je dužan primijeniti zahtjeve koji vrijede za kratkoročna primanja zaposlenih

b) ako se ne očekuje da će cijeli iznos otpremnine biti namiren prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine u kojoj je otpremnina iskazana, subjekt je dužan primijeniti zahtjeve koji vrijede za druga dugoročna primanja zaposlenih.

170. Budući da se otpremnine ne daju u zamjenu za rad, ne primjenjuju se točke 70. – 74. koje se odnose na raspoređivanje naknada na razdoblja rada.

Primjer za ilustraciju točaka 159. – 170.

Polazište

Usljed nedavnog preuzimanja, subjekt planira zatvoriti tvornicu za deset mjeseci i otkazati ugovore o radu svim preostalim zaposlenima u tvornici. Budući da su subjektu potrebna stručna znanja zaposlenih u tvornici da bi mogao ispuniti neke ugovore, subjekt najavljuje plan otkaza kako slijedi.

Svakom zaposlenom koji ostane i radi do zatvaranja tvornice bit će s datumom otkaza isplaćeno 30.000 JV. Zaposlenima koji odu prije zatvaranja tvornice bit će isplaćeno 10.000 JV.

U tvornici ima 120 zaposlenih. U trenutku objavljivanja plana, subjekt očekuje da će njih 20 otići prije zatvaranja tvornice. Prema tome, ukupni očekivani odljev novca prema planu je 3.200.000 JV (tj. $20 \times 10.000 \text{ JV} + 100 \times 30.000 \text{ JV}$). Sukladno točki 160., subjekt obračunava primanja u zamjenu za prestanak radnog odnosa kao otpremnine, a primanja u zamjenu za rad kao kratkoročna primanja zaposlenih.

Otpremnine

Otpremnina u zamjenu za prestanak radnog odnosa iznosi 10.000 JV. Riječ je o iznosu kojeg bi subjekt trebao platiti za otkaz ugovora o radu neovisno o tome da li će zaposleni ostati i raditi do zatvaranja tvornice ili otići prije njenog zatvaranja. Premda zaposleni mogu otići prije zatvaranja tvornice, otkaz svih ugovora o radu je posljedica odluke subjekta da zatvori tvornicu i otkáže ugovore o radu (tj. svim zaposlenima radni odnos prestaje u trenutku zatvaranja tvornice). Prema tome, subjekt priznaje obvezu po osnovi otpremnina koje prema planu primanja za zaposlene iznose 1.200.000 JV (tj. $120 \times 10.000 \text{ JV}$) na datum objave plana o otkazu ugovora o radu ili na datum na koji priznaje troškove restrukturiranja povezane sa zatvaranjem tvornice ako je raniji.

Primanja dana u zamjenu za rad

Inkrementalna primanja koja će zaposleni ostvariti ako nastave raditi svih deset mjeseci daju se u zamjenu za rad kroz to razdoblje. Subjekt ih obračunava kao kratkoročna primanja zaposlenih jer očekuje da će ih namiriti prije isteka dvanaest mjeseci od kraja izvještajne godine. U ovome primjeru nije potrebno primijeniti diskontiranje, tako da se za svaki mjesec rada kroz desetomjesečno razdoblje priznaje rashod od 200.000 JV (tj. $2.000.000 \div 10$), zajedno s odgovarajućim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti obveze.

Objavljivanje

171. Premda ovaj standard ne propisuje informacije koje se objavljuju o otpremninama, podatci za objavu mogu biti propisani drugim MSFI-jevima. Primjerice, MRS 24 »Objavljivanje povezanih osoba« nalaže objavljivanje primanja ključnih rukovoditelja. MRS 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja« nalaže objavljivanje troškova primanja zaposlenih.

PRIJELAZNE ODREDBE I DATUM STUPANJA NA SNAGU

172. Subjekt je ovaj standard dužan primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2013. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt primijeni standard na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu objaviti.

173. Subjekt je dužan ovaj standard primijeniti retrospektivno sukladno MRS-u 8 »Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške«, osim što:

a) knjigovodstvenu vrijednost imovine izvan djelokruga ovoga standarda nije dužan uskladiti za promjene troškova primanja zaposlenih koji su uračunani u knjigovodstvenu vrijednost te imovine prije datuma prve primjene standarda. Datum prve primjene je početak najranijeg razdoblja prikazanog u prvim financijskim izvještajima u kojima je subjekt primijenio ovaj standard.

b) u financijskim izvještajima za razdoblja koja započinju prije 1. siječnja 2014. godine nije dužan prikazati usporedne informacije uz analize osjetljivosti obveze po definiranim naknadama objavljivanje kojih je propisano točkom 145.

[*] Prihvatljiva polica osiguranja nije nužno ugovor o osiguranju kako je definiran u MSFI-ju 4 »Ugovori o osiguranju«.

[**] U ovome standardu novčani iznosi nominirani su u »jedinici valute (JV)«.

[***] Subjekt koji još nije usvojio MSFI 13 smije se pozvati na točku UP.71 MRS-a 39 »Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje« ili točku B.5.4.3 MSFI-ja 9 »Financijski instrumenti« iz listopada 2010. godine ako je relevantna.

Članak 11.

U Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 1 – Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja točka 21. mijenja se i glasi:

»21. Radi sukladnosti s MRS-om 1 »Prezentiranje financijskih izvještaja«, u prve financijske izvještaje subjekta po MSFI-jevima moraju biti uključena barem tri izvještaja o financijskom položaju, dva izvještaja o dobiti i gubitku te ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, dva odvojena izvještaja o dobiti i gubitku (ako se prezentiraju), dva izvještaja o novčanim tokovima i dva izvještaja o promjenama glavnice i pripadajuće bilješke, zajedno s usporednim informacijama.«

Dodaje se točka 39K. koja glasi:

»39K. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 21. Subjekt je dužan navedenu izmjenu i dopunu primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 12.

U Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 1 – Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja dodaje se točka 39L. koja glasi:

»39.L MRS-om 19 »Primanja prava zaposlenih«, s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011. godine, izmijenjena je točka D1, brisane su točke D10. i D11. i dodana je točka E5. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje MRS 19 s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011. godine.«

U Dodatku D (Izuzeća od drugih MSFI-jeva) u točki D1. podtočka (e) briše se.

Naslov i točka D10. i točka D11. brišu se.

U Dodatku E (Kratkotrajna izuzeća MSFI-jeva) dodaje se naslov i točka E5. koji glase:

»Primanja zaposlenih

E5. Subjekt koji prvi puta primjenjuje MSFI-jeve smije primijeniti prijelazne odredbe iz točke 173.(b) MRS-a 19.«

Članak 13.

U Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i obustavljene aktivnosti točka 33A. mijenja se i glasi:

»33A. Subjekt koji stavke dobiti i gubitka prikazuje u odvojenom izvještaju kako je opisano u točki 10A. MRS-a 1 izmijenjenog 2011. godine, u njemu se prikazuje i dio koji se odnosi na obustavljene aktivnosti.«

Dodaje se točka 44I. koja glasi:

»44I. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 33A. Subjekt je dužan navedenu izmjenu i dopunu primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 14.

U Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 7 – Financijski instrumenti: objavljivanje u točki 27B. podtočke (c) i (d) mijenjaju se i glase:

»(c) za pokazatelje fer vrijednosti 3. hijerarhijske razine pokazatelja, u skladu od početnih do zaključnih stanja, uz odvojen prikaz promjena tijekom razdoblja koje su proizašle iz:

i) ukupnih dobitaka ili gubitaka razdoblja priznatih u dobit odnosno gubitak, kao i gdje su oni prikazani u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti

(d) iznos ukupnih dobitaka ili gubitaka razdoblja pod c)i) koji su uključeni u dobit i gubitak i odnose se na dobitke ili gubitke po stavkama aktive i pasive na kraju razdoblja, kao i gdje su oni prikazani u izvještaju, odnosno izvještajima o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.«

Dodaje se točka 44Q. koja glasi:

»44Q. Kao posljedica »Prikaza stavki ostale sveobuhvatne dobiti« u sklopu izmjena i dopuna MRS-a 1 objavljenih u lipnju 2011. godine izmijenjena je točka 27B.. Subjekt je dužan navedenu izmjenu i dopunu primijeniti kad primjenjuje izmjene i dopune MRS-a 1 iz lipnja 2011. godine.«

Članak 15.

U Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 8 – Poslovni segmenti u točki 24. podtočka (b) mijenja se i glasi:

»b) iznose povećanja dugotrajne imovine, izuzev financijskih instrumenata, odgođene porezne imovine, neto imovine po definiranim naknadama (vidjeti MRS 19 »Primanja zaposlenih«) i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju.«

Fusnota se briše.

Članak 16.

U Međunarodnom standardu financijskog izvještavanja 13 – Mjerenje fer vrijednosti naslov iznad točke D61. mijenja se i glasi:

»MRS 19 Primanja zaposlenih, s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011.«

Točke D62. i D63. mijenjaju se i glase:

»D62. Mijenja se točka 113. i glasi:

50 | [briše se] |

c) [briše se] |

102 | 113 | Kod utvrđivanja manjka ili viška oduzima se fer vrijednost imovine plana. |

D63. Dodaje se točka 174., koja glasi:

162 | 174 | MSFI-jem 13, objavljenim u svibnju 2011. godine, izmijenjena je i dopunjena definicija fer vrijednosti iz točke 8. i izmijenjena je i dopunjena točka 113. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje MSFI 13. |«

Članak 17.

U IFRIC tumačenju 14 – MRS 19 – limiti povezani s imovinom planova definiranih primanja, minimalna potrebna financijska sredstva i njihova interakcija iza natuknice MRS 19 – Primanja zaposlenih dodaju se riječi: »s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011.

Točka 1. mijenja se i glasi:

»1. Točkom 64. MRS-a 19 je mjerenje neto-imovine iz plana definiranih naknada ograničeno na višak u planu definiranih naknada ili gornju granicu vrijednosti imovine, ovisno što je niže. MRS 19 u točki 8. definira gornju granicu vrijednosti kao »sadašnju vrijednost svake ekonomske koristi koja je dostupna u obliku povrata sredstava iz plana ili smanjenja budućih doprinosa koji se uplaćuju u plan.«, Postavlja se pitanje kada se povrat sredstava ili smanjenje budućih doprinosa treba smatrati dostupnim, osobito ako postoji zahtjev za minimalnim sredstvima financiranja njihovog pokrića.«

U točki 6. podtočka (a) mijenja se i glasi:

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

Točka 17. mijenja se i glasi:

»17. Subjekt je dužan troškove budućeg rada odrediti na temelju pretpostavki koje odgovaraju pretpostavkama korištenima prilikom određivanja obveze iz planova definiranih naknada i situaciji koja je postojala na kraju izvještajnog razdoblja kako je to regulirano MRS-om 19. Prema tome, subjekt je dužan pretpostaviti da u budućnosti neće biti nikakvih promjena naknada iz plana do trenutka izmjene plana te da će radna snaga u budućnosti biti stabilna, osim ako subjekt ne smanji broj zaposlenih obuhvaćenih planom. U posljednjem slučaju, smanjenje broja zaposlenih obvezno se uključuje o pretpostavku o budućoj radnoj snazi.«

Točka 24. mijenja se i glasi:

»24. Ako plativi doprinosi ne budu raspoloživi nakon uplate u plan, subjekt je dužan priznati financijsku obvezu u trenutku nastanka obveze. Za iznos spomenute obveze umanjuje se neto imovina ili uvećava neto obveza po definiranim naknadama tako da se primjenom točke 64. MRS-a 19 ne očekuju nikakvi dobiti ni gubici nakon uplate doprinosa.«

Točke 25. i 26. brišu se.

Točka 27C. mijenja se i glasi:

»27C. MRS-om 19, s izmjenama i dopunama iz 2011. godine, izmijenjene su točke 1., 6., 17. i 24. i brisane točke 25. i 26. Subjekt je dužan navedene izmjene i dopune primijeniti kad primjenjuje MRS 19 s izmjenama i dopunama iz lipnja 2011. godine.«

Članak 18.

Društvo je dužno primjenjivati članak 1., članak 3., članak 4., članak 5., članak 7., članak 8., članak 9., članak 11., članak 13. i članak 14. ove Odluke najkasnije od datuma početka svoje prve financijske godine koja započinje na ili nakon 1. srpnja 2012.

Društvo je dužno primjenjivati članak 2., članak 6., članak 10., članak 12., članak 15., članak 16. i članak 17. ove Odluke najkasnije od datuma početka svoje prve financijske godine koja započinje na ili nakon 1. siječnja 2013.

Članak 19.

Ova Odluka stupa na snagu danom objave u »Narodnim novinama«.

Predsjednik
Odbora
za standarde
financijskog
izvještavanja

Ivica Smiljan, v.
r.