



KURS IZ KNJIGOVODSTVA

# PORESKI BILANS

ver. 2.01.

T028

[WWW.VENERGY.COM](http://WWW.VENERGY.COM)

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)

**PORESKI BILANS**

**U**

**PRAKSI**

**Prvo izdanje**

**Vladan Ulardžić**

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)

## SADRŽAJ

1.1.16. (PB1-16) Otpremnine i novcane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa, obracunate a neisplacene u poreskom periodu (D: 529010 – 529011 / P: 2410 ) .....	8
1.1.16.1. Zakonska regulativa .....	8
1.1.16.2. MRS 19 (zbog regulisanja otpremnina) .....	10
1.1.16.2.1. Cilj .....	10
1.1.16.2.2. Delokrug .....	10
1.1.16.2.3. Definicije .....	12
1.1.16.2.4. Kratkoročna primanja zaposlenih .....	15
1.1.16.2.5. Sva kratkoročna primanja zaposlenih .....	16
1.1.16.2.6. Kratkoročna plaćena odsustva .....	17
1.1.16.2.7. Učešća u dobiti i bonus planovi .....	18
1.1.16.2.8. Obelodanjivanje .....	19
1.1.16.2.9. Prianja po prestanku zaposlenja: razlika između planova definisanih doprinosa i planova definisanih primanja .....	19
1.1.16.2.10. Planovi za više poslodavaca .....	20
1.1.16.2.11. Planovi definisanih primanja kojima je podeljen rizik između različitih entiteta pod zajedničkom kontrolom .....	22
1.1.16.2.12. Državni planovi .....	23
1.1.16.2.13. Osigurana primanja .....	23
1.1.16.2.14. Prianja po prestanku zaposlenja: planovi definisanih doprinosa .....	24
1.1.16.2.15. Priznavanje i odmeravanje .....	24
1.1.16.2.16. Obelodanjivanje .....	25
1.1.16.2.17. Prianja po prestanku zaposlenja: planovi definisanih primanja .....	25
1.1.16.2.18. Priznavanje i odmeravanje .....	25
1.1.16.2.19. Računovodstveno obuhvatanje izvedene obaveze .....	26
1.1.16.2.20. Izveštaj o finansijskoj poziciji .....	26
1.1.16.2.21. Dobitak ili gubitak .....	29
1.1.16.2.22. Priznavanje i odmeravanje: sadašnja vrednost obaveza za definisana primanja i trošak tekućih usluga .....	29
1.1.16.2.23. Aktuarski metodi vrednovanja .....	29
1.1.16.2.24. Dodeljivanje primanja periodima usluga .....	30
1.1.16.2.25. Aktuarske pretpostavke .....	33
1.1.16.2.26. Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa .....	34
1.1.16.2.27. Aktuarske pretpostavke: zarade, primanja i medicinski troškovi .....	35
1.1.16.2.28. Aktuarski dobitci i gubici .....	36
1.1.16.2.29. Troškovi prošlih usluga .....	38
1.1.16.2.30. Priznavanje i odmeravanje: sredstva plana .....	39
1.1.16.2.31. Fer vrednost sredstava plana .....	39
1.1.16.2.32. Povraćaji .....	39
1.1.16.2.33. Prinos na sredstva plana .....	40
1.1.16.2.34. Poslovne kombinacije .....	41
1.1.16.2.35. Ograničenja i namirenja .....	42
1.1.16.2.36. Prezentacija .....	43
1.1.16.2.37. Kompenzacija (prebijanje) .....	43
1.1.16.2.38. Razgraničenje između tekućeg i netekućeg/kratkoročnog i dugoročnog .....	44
1.1.16.2.39. Finansijske komponente troškova primanja po prestanku zaposlenja ...	44
1.1.16.2.40. Obelodanjivanje .....	44

1.1.16.2.41. Ostala dugoročna primanja zaposlenih .....	49
1.1.16.2.42. Priznavanje i odmeravanje .....	49
1.1.16.2.43. Obelodanjivanje .....	50
1.1.16.2.44. Otpremnine (obratiti paznju !) .....	51
1.1.16.2.45. Priznavanje (otpremnine – obratiti paznju !) .....	51
1.1.16.2.46. Odmeravanje (otpremnine – obratiti paznju !) .....	52
1.1.16.2.47. Obelodanjivanje (otpremnine – obratiti paznju !) .....	52
1.1.16.2.48. Prelazne odredbe (za MRS 19) .....	53
1.1.16.2.49. Datum stupanja na snagu .....	54
1.1.16.3. Racunovodstveno obuhvatanje primanja zaposlenih .....	56
1.1.16.3.1. Kratkoročna primanja zaposlenih .....	63
1.1.16.3.2. Kratkoročna primanja za vreme odsustvovanja .....	64
1.1.16.3.3. Kratkoročna primanja u obliku ucesca u dobiti i stimulacije koje se isplacuju iz dobiti .....	65
1.1.16.3.4. Prianja posle prestanka radnog odnosa .....	67
1.1.16.3.5. Ostala dugoročna primanja zaposlenih .....	69
1.1.16.3.5. Prianja zaposlenih za raskid radnog odnosa (obratiti paznju !) .....	74
1.1.16.4. Poresko obuhvatanje primanja zaposlenih (obratiti posebnu paznju !) .....	76
1.1.16.5. Primer knjizenja - PRIMARY TARGET .....	77
1.1.16.5.1. Konto 529 .....	80
1.1.16.5.2. Konto 463 .....	84
1.1.16.5.3. Konto 489 .....	87
POSEBNE NAPOMENE: Finansijsko izvestavanje u vezi sa rezervisanjima koja se ne priznaju u poreskom bilansu .....	106
1.1.16.6. Primer rezervisanja za otpremnine koje se isplacuju prilikom odlaska u penziju .....	108
1.1.16.7. Primena u praksi rezervisanja po osnovu otpremnina .....	111
1.1.16.8. Racunovodstveno priznavanje kratkoročnih naknada za vreme odsustvovanja zaposlenih .....	112
1.1.17. (g) (PB1-17) Otpremnine i novcane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa koje su obracunate u prethodnom a isplacene u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans .....	114

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)

**1.1.16. (PB1-16) Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa, obračunate a neisplaćene u poreskom periodu (D: 529010 – 529011 / P: 2410 )**

→ *Pod rednim brojem 16.* - iskazuje se iznos otpremnina i novčanih naknada zaposlenim po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, koje su obračunate a nisu isplaćene, jer se prema članu 9a Zakona, ne priznaju kao rashod poreskog perioda u kom nisu isplaćene.

**1.1.16.1. Zakonska regulativa**

**Tip dokumenta:** Propis  
**Naslov:** ZAKON O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA ("Sl. glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010 i 101/2011)  
**Rubrika:** XIII-2 - Porezi, akcize i poreski postupak/Ostale vrste poreza  
**Nivo dokumenta:** Republike Srbije

---

**Glasilostvo:** Službeni glasnik RS, broj 101/2011 od 30/12/2011  
**Vrsta propisa:** Zakoni  
**Propis na snazi:** 26/04/2001 -  
**Verzija na snazi:** 07/01/2012 -  
**Početak primene:** 01/02/2012  
**Ukaz:** Na osnovu člana 112. stav 1. tačka 2. Ustava Republike Srbije, donosim

UKAZ  
O PROGLAŠENJU ZAKONA O IZMENAMA I DOPUNAMA ZAKONA  
O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA

Proglašava se Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica, koji je donela Narodna skupština Republike Srbije na Šestoj sednici Drugog redovnog zasedanja u 2011. godini, 29. decembra 2011. godine.

PR broj 195 U Beogradu, 30. decembra 2011. godine	Predsednik Republike, Boris Tadić, s.r.
--	--

**Donosilac:** Narodna skupština Republike Srbije

**Član 9a**

Obračunate otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, priznaju se kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćene.



Napomene:

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)

### 1.1.16.2. MRS 19 (zbog regulisanja otpremnina)

<b>Tip dokumenta:</b>	Propis
<b>Naslov:</b>	<b>(I-19) MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD - MRS 19 Primanja zaposlenih ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010)</b>
<b>Rubrika:</b>	XV-3 - Računovodstvo i revizija/Međunarodni računovodstveni standardi
<b>Nivo dokumenta:</b>	Republike Srbije
<hr/>	
<b>Glasilu:</b>	<b>Službeni glasnik RS, broj 77/2010 od 25/10/2010</b>
<b>Vrsta propisa:</b>	Izvodi iz propisa
<b>Propis na snazi:</b>	02/11/2010 -
<b>Verzija na snazi:</b>	02/11/2010 -
<b>Donosilac:</b>	Ministarstvo finansija
<b>Natpropis:</b>	ZAKON O RAČUNOVODSTVU I REVIZIJI ("Sl. glasnik RS", br. 46/2006 i 111/2009)

#### 1.1.16.2.1. Cilj

Cilj ovog standarda je **propisivanje načina računovodstva i obelodanjivanja primanja zaposlenih**. Ovim Standardom se od entiteta zahteva da prizna:

- (a) **obavezu**, kada je zaposleni pružao usluge u zamenu za primanja koja će mu biti isplaćena u budućnosti; i
- (b) **rashod**, kada entitet **troši ekonomske koristi nastale iz usluga** koje je zaposleni pružio u zamenu za primanja.

#### 1.1.16.2.2. Delokrug

1 Ovaj standard poslodavac treba da primenjuje u računovodstvu **za sva primanja zaposlenih**, osim onih za koje se primenjuje IFRS 2 *Plaćanja akcijama*.

2 Ovaj standard **se ne bavi** izveštavanjem planova primanja zaposlenih (vidi IAS 26 - *Računovodstvo i izveštavanje planova penzijskih primanja*).

3 **Primanja zaposlenih na koje se ovaj standard primenjuje uključuje ona primanja koja su obezbeđena:**

- (a) **putem formiranja zvaničnih planova i ostalih formalnih sporazuma** između nekog entiteta i zaposlenih kao pojedinaca, grupa zaposlenih ili njihovih predstavnika;
- (b) shodno zakonskim zahtevima ili putem **granskih sporazuma** kojima se od entiteta zahteva **da doprinesu** nacionalnim, državnim, granskim ili drugim **planovima** za više poslodavaca; ili

(c) na osnovu **neformalne prakse** koja **prouzrokuje nastanak izvedenih obaveza**. Neformalna praksa je uzrok nastanka izvedenih obaveza kada za entitet ne postoji druga realna alternativa **osim da isplati primanja zaposlenima**. Primer za nastanak izvedene obaveze je slučaj kada bi promena neformalne prakse datog entiteta nanela neprihvatljivu štetu njegovim odnosima sa zaposlenima.

#### 4 Primanja zaposlenih uključuju:

(a) **kratkoročna primanja zaposlenih**, kao što su

- zarade,
- plate i doprinosi za socijalno osiguranje,
- plaćen godišnji odmor i plaćeno bolovanje,
- učešća u dobiti i premije (ako dospevaju za plaćanje u toku dvanaest meseci od kraja datog perioda) i nemonetarna primanja (kao što su medicinska nega, smeštaj, automobil i besplatna ili dotirana dobra ili usluge) za trenutno zaposlene;

(b) **primanja po prestanku zaposlenja**, kao što su

- penzije,
- ostala penzijska primanja,
- životno osiguranje i
- medicinska nega po prestanku zaposlenja;

(c) **ostala dugoročna primanja zaposlenih** koja obuhvataju

- dužu uslugu ili dozvoljeno plaćeno odsustvo,
- jubilarnu ili druga primanja na osnovu dužeg pružanja usluga,
- primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti za rad, ako ne dospevaju u potpunosti za plaćanje u toku dvanaest meseci nakon kraja datog perioda, učešća u dobiti,
- bonuse i
- odložene primanja;

(d) **otpremnine**.

Pošto svaka kategorija identifikovana pod stavkama (a)-(e) ima različite karakteristike, ovaj standard **postavlja posebne zahteve za svaku kategoriju**.

5 Primanja zaposlenih obuhvataju primanja koja su obezbeđena bilo zaposlenima ili od njih ovlašćenim licima i mogu da se izvršiti isplatom (ili pružanjem dobara ili usluga) koja se vrši direktno zaposlenima, njihovim supružnicima, deci ili drugim od njih ovlašćenim licima, ili drugima - kao što su kompanije za osiguranje.

6 Zaposleni može da radi u nekom entitetu puno radno vreme, deo radnog vremena, za stalno, na povremenoj ili privremenoj osnovi. Za potrebe ovog standarda zaposlenima se smatraju i direktori i ostalo upravljačko osoblje.

### 1.1.16.2.3. Definicije

#### 7 Sledeći izrazi se koriste u ovom standardu sa navedenim značenjima:

**Primanja zaposlenih** su svi oblici naknada koje entitet daje u razmenu za usluge zaposlenih.

**Kratkoročna primanja zaposlenih** su primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja dospevaju za plaćanje u roku od dvanaest meseci nakon završetka perioda u kome su zaposleni pružali relevantne usluge.

**Primanja po prestanku zaposlenja** su primanja zaposlenih (osim otpremnina) koja treba isplatiti po prestanku zaposlenja.

**Planovi primanja po prestanku zaposlenja** su, formalni ili neformalni aranžmani prema kojima neki entitet obezbeđuje primanja za jednog ili više zaposlenih po prestanku zaposlenja.

**Planovi definisanih doprinosa** su planovi primanja po prestanku zaposlenja po kojima entitet plaća fiksne doprinose zasebnom entitetu (fondu) pri čemu neće imati zakonsku niti izvedenu obavezu plaćanja naknadnih doprinosa ukoliko taj fond nema dovoljno sredstava za isplatu svih primanja zaposlenih koja se odnose na njihov rad u tekućem i prethodnim periodima.

**Planovi definisanih primanja** su planovi primanja po prestanku zaposlenja sem planova definisanih doprinosa.

**Planovi za više poslodavaca** su planovi definisanih doprinosa (koji nisu državni planovi) ili planovi definisanih primanja (koji nisu državni planovi) kojima se:

- (a) udružuju sredstva različitih entiteta koji nisu pod zajedničkom kontrolom; i
- (b) koriste ta sredstva radi davanja primanja zaposlenima iz više od jednog entiteta tako što su nivoi doprinosa i primanja određeni bez obzira na to koji entitet zapošljava zaposlene o kojima je reč.

**Ostala dugoročna primanja zaposlenih** su primanja zaposlenih (osim primanja po prestanku zaposlenja, otpremnina) koja ne dospevaju za isplatu u periodu od dvanaest meseci nakon kraja perioda u kojem su zaposleni vršili usluge u vezi s tim.

**Otpremnine** su primanja zaposlenih koja se isplaćuju kao rezultat bilo:

- (a) odluke entiteta da prekine rad nekog zaposlenog pre uobičajenog datuma penzionisanja; ili
- (b) odluke zaposlenog da dobrovoljno prihvati da je višak, u zamenu za ta primanja.

**Stečena primanja zaposlenih** su primanja zaposlenih koja ne zavise od budućeg zaposlenja.

**Sadašnja vrednost obaveze za definisana primanja** je sadašnja vrednost, bez oduzimanja bilo kog sredstva plana, očekivanih budućih plaćanja neophodnih za izmirenje obaveze nastale po osnovu rada zaposlenog u tekućem i prethodnim periodima.

**Trošak tekuće usluge** predstavlja povećanje sadašnje vrednosti utvrđene obaveze za primanja po osnovu rada zaposlenog u tekućem periodu.

**Trošak kamate** je uvećanje sadašnje vrednosti obaveze za definisana primanja tokom perioda koje nastaje stoga što su ta primanja za jedan period bliže izmirenju.

**Sredstva plana** obuhvataju:

- (a) sredstva koja se drže u dugoročnom fondu za primanja zaposlenih; i
- (b) polise osiguranja koje se tiču istih.

**Sredstva koja se čuvaju u fondu za dugoročna primanja zaposlenih** su sredstva (osim neprenosivih finansijskih instrumenata izdatih od strane izveštajnog entiteta) koja:

- (a) drži entitet (fond) koji je pravno nezavisan od izveštajnog entiteta i postoji isključivo radi plaćanja ili finansiranja primanja zaposlenih i
- (b) dostupna su radi upotrebe isključivo za isplatu ili finansiranje primanja zaposlenih, nisu dostupna poveriocima izveštajnog entiteta (čak i u slučaju stečaja) i ne mogu se vratiti izveštajnom entitetu sem ukoliko su:
  - (i) preostala sredstva fonda dovoljna da zadovolje sve povezane obaveze u vezi sa primanjima zaposlenih na osnovu plana ili za taj izveštajni entitet ili su
  - (ii) ta sredstva vraćena izveštajnom entitetu radi nadoknade već isplaćenih primanja zaposlenih.

**Kvalifikovana polisa osiguranja**<sup>1</sup> je polisa osiguranja koju je izdao osiguravatelj koji nije povezana strana (shodno definiciji iz IAS 24) izveštajnog entiteta ako prihodi od te polise:

- (a) mogu da budu upotrebljeni za plaćanje ili finansiranje primanja zaposlenih prema definisanom planu primanja;
- (b) nisu dostupni poveriocima izveštajnog entiteta (čak ni u slučaju bankrota) i ne mogu biti isplaćeni izveštajnom entitetu osim ukoliko:
  - (i) ti prihodi predstavljaju višak sredstava koja nisu neophodna da bi se tom polisom zadovoljile sve povezane obaveze po osnovu primanja zaposlenih; ili
  - (ii) su ti prihodi vraćeni izveštajnom entitetu radi nadoknađivanja već isplaćenih primanja zaposlenih.

**Fer vrednost** je iznos za koji se neko sredstvo može razmeniti ili obaveza izmiriti između obaveštenih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.

**Prinos na sredstva plana** čine kamate, dividende i ostali prihodi izvedeni iz sredstava plana zajedno sa realizovanim i nerealizovanim dobitcima ili gubicima od sredstava plana, umanjene

za bilo kakav trošak upravljanja planom (osim onih uključenih u aktuarske pretpostavke koje se koriste za merenje definisanih obaveza za primanja) i za bilo koju obavezu za porez nastalu po osnovu samog plana.

**Aktuarski gubici i dobici** obuhvataju:

- (a) iskustvena prilagođavanja (efekat razlike između prethodnih aktuarskih pretpostavki i onoga što se stvarno dogodilo), i
- (b) efekat promena aktuarskih pretpostavki.

**Trošak prošlih usluga** je promena sadašnje vrednosti definisanih obaveza za primanja zaposlenih na osnovu rada/usluga iz prethodnih perioda koja nastaje u tekućem periodu, usled uvođenja ili promene primanja po prestanku zaposlenja ili drugih dugoročnih primanja zaposlenih. Troškovi prošlih usluga mogu da budu pozitivni (kada su primanja uvećana ili promenjena tako da je sadašnja vrednost definisanih obaveza za primanja povećana) ili negativni (kada su postojeća primanja promenjena tako da je sadašnja vrednost definisanih obaveza za primanja umanjena).

#### **1.1.16.2.4. Kratkoročna primanja zaposlenih**

8 Kratkoročna primanja zaposlenih uključuju stavke kao što su:

- (a) zarade, naknade i doprinosi za socijalno osiguranje;
- (b) kratkoročna plaćena odsustva (kao što je plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje) tamo gde nadoknada za odsustvo dospeva za izmirenje u toku dvanaest meseci nakon kraja perioda u kome je taj zaposleni pružio povezane usluge;
- (c) učešća u dobiti i premije koji dospevaju za plaćanje u toku dvanaest meseci nakon kraja perioda u kome zaposleni pružaju povezane usluge i
- (d) nemonetarna primanja (kao što su medicinska nega, smeštaj, auto i besplatna ili dotirana roba ili usluge) za trenutno zaposlene.

9 Računovodstvo kratkoročnih primanja zaposlenih je uglavnom pravolinijsko, jer se nikakve aktuarske pretpostavke ne zahtevaju za merenje obaveze ili troška, i nema mogućnosti za nastanak bilo kakvog aktuarskog dobitka ili gubitka. Štaviše, kratkoročne obaveze za primanja zaposlenih odmeravaju se po nediskontovanoj osnovi.

## Priznavanje i odmeravanje

### 1.1.16.2.5. Sva kratkoročna primanja zaposlenih

10 Kada je neki zaposleni izvršio uslugu u nekom entitetu tokom izvesnog računovodstvenog perioda, taj entitet treba da prizna nediskontovani iznos kratkoročnih primanja zaposlenog za koji se očekuje da će biti isplaćen u zamenu za tu uslugu:

(a) kao obavezu (obračunati rashod), nakon umanjenja za bilo kakav već isplaćeni iznos. Ako taj iznos, koji je već isplaćen, prevazilazi nediskontovani iznos primanja entitet treba da prizna taj višak kao sredstvo (unapred plaćeni rashod), i to do iznosa do koga će ta unapred izvršena isplata dovesti do, na primer - umanjenja budućih isplata, ili povraćaja novca; i

(b) kao rashod, osim ako neki drugi standard ne zahteva ili dozvoljava uključanje tih primanja u troškove nekog sredstva (vidi na primer IAS 2 - *Zalihe* i IAS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*).

Paragrafi 11, 14 i 17 objašnjavaju kako neki entitet treba da primeni ove zahteve na kratkoročna primanja zaposlenih u obliku plaćenih odsustava, učešća u dobiti i bonus planova.



### **1.1.16.2.6. Kratkoročna plaćena odsustva**

11 Entitet treba da prizna očekivani trošak kratkoročnih primanja zaposlenih u obliku plaćenih odsustava, shodno paragrafu 10 na sledeći način:

- (a) u slučaju kumuliranja plaćenih odsustava, onda kada zaposleni pružaju usluge koje uvećavaju njihovo pravo na buduća plaćena odsustva i
- (b) u slučaju nekumuliranih plaćenih odsustava, onda kada se to odsustvo dogodi.

12 Entitet može da izvrši nadoknadu zaposlenima za odsustvo povodom različitih razloga, uključujući odmor, bolest i kratkoročnu nesposobnost za rad, porodijsko i roditeljsko odsustvo, odsustvo zbog svedočenja na sudu i odsustvo zbog služenja vojnog roka. Pravo na plaćena odsustva može biti:

- (a) kumulativno i
- (b) nekumulativno.

13 Kumulativna plaćena odsustva su ona koja se prenose i mogu da budu iskorišćena u budućim periodima ukoliko pravo u tekućem periodu nije iskorišćeno u potpunosti. Kumulativna plaćena odsustva mogu biti ili stečena (drugim rečima, zaposleni imaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišćeno odsustvo pri odlasku iz tog entiteta) ili nestečena (kada zaposleni nemaju pravo na novčanu isplatu za neiskorišćeno odsustvo pri odlasku). Obaveza nastaje tokom pružanja usluga od strane zaposlenih na osnovu kojih se uvećava njihovo pravo na buduća plaćena odsustva. Ta obaveza postoji i priznaje se čak i kada ta plaćena odsustva nisu stečena, mada mogućnost da zaposleni mogu da napuste entitet pre nego što iskoriste kumulirana nestečena prava utiče na odmeravanje date obaveze.

14 Entitet treba da vrednuje očekivani trošak kumuliranih plaćenih odsustava kao dodatni iznos koji očekuje da će platiti kao posledicu neiskorišćenih prava koja su se kumulirala na kraju izveštajnog perioda.

15 Metod naveden u prethodnom paragrafu odmerava obavezu u iznosu dodatnih plaćanja za koja se očekuje da će nastati isključivo na osnovu činjenice da se primanja kumuliraju. U mnogim slučajevima entitet nema potrebu da sačini detaljne proračune da bi procenio da tu ne postoji značajna obaveza za neiskorišćena plaćena odsustva. Na primer, obaveza u vezi sa bolovanjem će verovatno biti značajna, jedino ako postoji formalno ili neformalno shvatanje da se neiskorišćeno bolovanje može upotrebiti kao plaćeno odsustvo.

#### **Primer koji ilustruje paragrafe 14 i 15**

Entitet ima 100 zaposlenih od kojih svaki ima pravo na pet radnih dana plaćenog odsustva zbog bolesti tokom svake godine. Neiskorišćeno pravo na odsustvo zbog bolesti može se preneti unapred za jednu kalendarsku godinu. To odsustvo zbog bolesti se prvo izuzima iz prava za tekuću godinu a zatim i iz bilo kakvog salda prenetog iz prethodne godine (na LIFO osnovi). Na dan 31.12.20X1., prosečno neiskorišćeno pravo je dva dana po zaposlenom. Entitet očekuje, na osnovu prethodnog iskustva za koje očekuje da će se nastaviti, da će 92 zaposlena iskoristiti ne više od pet dana plaćenog odsustva zbog bolesti tokom 20X2, a da će preostalih 8 zaposlenih iskoristiti u proseku šest i po dana svaki.

*Entitet očekuje da će platiti dodatnih 12 dana bolovanja kao rezultat neiskorišćenih prava koja su se kumulirala 31. decembra 20X1. (po jedan i po dan za svakog od 8 zaposlenih). Stoga entitet priznaje obavezu jednaku plaćanjima za 12 dana plaćenog odsustva zbog bolesti.*

16 Neakumulirana plaćena odsustva se ne prenose unapred: ona ističu ako se pravo iz tekućeg perioda ne iskoristi u potpunosti i ne daju pravo zaposlenima na novčanu isplatu za neiskorišćeno pravo pri odlasku iz tog entiteta. Ovo je uobičajeni slučaj kod bolovanja (zbog toga što neiskorišćeno prethodno pravo ne uvećava buduće pravo), materinskog ili roditeljskog odsustva i plaćenih odsustava zbog svedočenja na sudu ili služenja vojske. Entitet ne priznaje nikakvu obavezu niti rashod do vremena nastanka odsustva, jer usluge zaposlenog ne uvećavaju iznos primanja.

#### **1.1.16.2.7. Učešća u dobiti i bonus planovi**

17 Entitet treba da prizna očekivani trošak učešća u dobiti i isplata bonusa, shodno paragrafu 10, kada i samo kada:

- (a) taj entitet ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obavezu da izvrši takve isplate kao rezultat prošlih događaja i
- (b) se može sačiniti pouzdana procena takve obaveze.

Sadašnja obaveza postoji, kada i samo kada taj entitet nema realnu alternativu osim da izvrši data plaćanja.

18 Prema nekim planovima za raspodelu dobiti zaposleni dobijaju učešće u dobiti samo ako ostaju u entitetu određeni vremenski period. Takvi planovi stvaraju izvedenu obavezu, kako zaposleni pružaju usluge tako se uvećava iznos koji treba da bude plaćen ako ostanu u radnom odnosu do kraja navedenog perioda. Odmeravanje takvih izvedenih obaveza odražava mogućnost da neki zaposleni odu bez primanja isplata učešća u dobiti.

#### **Primer koji ilustruje paragraf 18**

Plan učešća u dobiti zahteva od nekog entiteta da isplati određeni deo svoje dobiti za datu godinu zaposlenima koji su pružali usluge tokom te godine. Ako nijedan zaposleni ne ode tokom godine ukupne isplate po osnovu učešća u dobiti za tu godinu će iznositi 3% dobiti. Entitet procenjuje da će promene u strukturi umanjiti te isplate na 2,5% dobiti.  
*Entitet priznaje obavezu i rashod od 2,5% dobiti.*

19 Entitet ne mora imati zakonsku obavezu da bi isplatilo bonus. Bez obzira na to, u nekim slučajevima entitet praktikuje isplate bonusa. U takvim slučajevima, entitete ima izvedenu obavezu zbog toga što nema realnu alternativu osim isplate date bonuse. Merenje izvedene obaveze odslikava mogućnost da neki od zaposlenih mogu otići bez primanja premije.

20 Entitet može da sačini pouzdanu procenu svojih zakonskih ili izvedenih obaveza po osnovu učešća u dobiti ili bonusa, kada i samo kada:

- (a) formalni uslovi datog plana sadrže formulu za određivanje iznosa primanja;
- (b) entitet određuje iznose koji će biti isplaćeni pre nego što se finansijski izveštaji odobre za objavljivanje ili
- (c) prethodna praksa pruža jasan dokaz o iznosima izvedenih obaveza datog entiteta.

21 Obaveza po osnovu planova za učešće u dobiti i bonusa nastaje iz rada zaposlenog a ne iz transakcije sa vlasnicima datog entiteta. Stoga entitet priznaje trošak za planove učešća u dobiti i bonusa ne kao raspodelu dobiti već kao rashod.

22 Ako isplate učešća u dobiti i isplate bonusa ne dospevaju u potpunosti tokom dvanaest meseci nakon kraja perioda u kome su zaposleni pružili date usluge, ta plaćanja čine ostala dugoročna primanja zaposlenih (vidi paragrafe 126-131).

#### **1.1.16.2.8. Obelodanjivanje**

23 Iako ovaj standard ne zahteva specifična obelodanjivanja o kratkoročnim primanjima zaposlenih, ostali Međunarodni računovodstveni standardi mogu da zahtevaju ta obelodanjivanja. Na primer, IAS 24, zahteva obelodanjivanja o primanjima zaposlenih na ključnim upravljačkim mestima. IAS 1 - *Prezentacija finansijskih izveštaja*, zahteva obelodanjivanje rashoda po osnovu primanja zaposlenih.

#### **1.1.16.2.9. Primanja po prestanku zaposlenja: razlika između planova definisanih doprinosa i planova definisanih primanja**

24 Primanja po prestanku zaposlenja uključuju na primer:

- (a) penzijska primanja, kao što su penzije i
- (b) ostala primanja po prestanku zaposlenja, kao što su životno osiguranje po prestanku zaposlenja i medicinska nega po prestanku zaposlenja.

Aranžmani putem kojih entitet pruža primanja po prestanku zaposlenja su planovi primanja po prestanku zaposlenja. Entitet primenjuje ovaj standard na sve takve aranžmane, bez obzira na to da li oni uključuju ili ne osnivanje zasebnog entiteta koji će primati doprinose i isplaćivati primanja.

25 Planovi primanja po prestanku zaposlenja se klasifikuju ili kao planovi definisanih doprinosa ili kao planovi definisanih primanja, u zavisnosti od ekonomske suštine datog plana koja se izvodi iz njegovih primarnih termina i uslova. Prema planu definisanih doprinosa:

- (a) zakonska ili izvedena obaveza datog entiteta je ograničena do iznosa koji on pristaje da priloži u dati fond. Prema tome iznos primanja koji zaposleni dobija po prestanku zaposlenja, određen je iznosom doprinosa koji je entitet uplatio (a možda i zaposleni) u plan primanja po prestanku zaposlenja ili nekoj osiguravajućoj kompaniji - zajedno sa prinosima od ulaganja koji nastaje od tih doprinosa i
- (b) kao posledica toga, aktuarski rizik (da će primanja biti manja od očekivanih) i rizik ulaganja (da će uložena sredstva biti nedovoljna da zadovolje očekivana primanja) padaju na teret zaposlenog.

26 Primeri slučajeva gde obaveza nekog entiteta nije ograničena do iznosa koji on pristaje da uplati u taj fond su oni slučajevi kada taj entitet ima zakonsku ili izvedenu obavezu po osnovu:

- (a) formulisanog plana primanja koja nije vezana isključivo za iznos doprinosa;

(b) garancije, bilo indirektno kroz plan ili direktno putem određene naknade na doprinose; ili

(c) neformalnih praksi po osnovu kojih nastaje izvedena obaveza. Na primer, izvedena obaveza može nastati tamo gde neki entitet neguje praksu rastućih primanja za bivše zaposlene radi održavanja koraka sa inflacijom čak iako nema zakonsku obavezu da to čini.

27 Prema planu definisanih primanja:

(a) obaveza entiteta je da obezbedi dogovorena primanja za sadašnje i bivše zaposlene; i

(b) aktuarski rizik (da će primanja koštati više nego što se očekuje) i rizik ulaganja suštinski pada na teret tog entiteta.

Ako su aktuarska ili ulagačka ostvarenja lošija od očekivanih, obaveza entiteta može biti uvećana.

28 Paragrafi od 29 do 42, koji slede, objašnjavaju razliku između planova definisanih doprinosa i planova definisanih primanja u kontekstu planova za više poslodavaca, državnih planova i osiguranih primanja.

#### **1.1.16.2.10. Planovi za više poslodavaca**

29 Entitet treba da klasifikuje plan za više poslodavaca kao plan definisanih doprinosa ili plan definisanih primanja, zavisno od uslova datog plana (uključujući bilo kakvu izvedenu obavezu koja seže dalje od formalnih uslova). Tamo gde je plan za više poslodavaca plan definisanih primanja, entitet treba da:

(a) obračuna svoj proporcionalni udeo u obavezama za definisana primanja, sredstvima plana i troškovima vezanim za taj plan na isti način kao i za bilo koji drugi plan definisanih primanja; i

(b) obelodani informaciju zahtevanu paragrafom 120A.

30 Kada nisu dostupne dovoljne informacije za korišćenje računovodstva definisanih primanja za plan za više poslodavaca, a koji je plan definisanih primanja, entitet treba da:

(a) obračuna taj plan shodno paragrafima 44-46, kao da je to plan definisanih doprinosa;

(b) obelodani:

(i) činjenicu da je taj plan plan definisanih primanja; i

(ii) razlog zbog kog nisu dostupne dovoljne informacije koje bi entitetu omogućile da obračuna taj plan kao plan definisanih primanja; i

(c) ukoliko suficit ili deficit unutar tog plana mogu uticati na iznos budućih doprinosa, da dodatno obelodani:

- (i) bilo koju dostupnu informaciju o suficitu ili deficitu;
- (ii) osnovu koja je korišćena za određivanje tog suficita ili deficita i
- (iii) implikacije, ako postoje, za taj entitet.

31 Jedan primer plana definisanih primanja za više poslodavaca je onaj gde:

- (a) se taj plan finansira na osnovu plaćanja tokom izvršenja: doprinosi se utvrđuju na nivou za koji se očekuje da će biti dovoljan za plaćanje primanja koja dospevaju u istom periodu; i buduća primanja zarađena tokom tekućeg perioda će biti isplaćena iz budućih doprinosa; i
- (b) su primanja zaposlenih određena na osnovu dužine njihovih usluga, a entiteti koji učestvuju nemaju realnih načina za povlačenje iz tog plana bez plaćanja doprinosa za primanja koja su zaposleni zaradili do datuma povlačenja. Takav plan stvara aktuarski rizik za dati entitet: ako je konačni trošak primanja koja su već zarađena na kraju izveštajnog perioda veći od očekivanja, entitet će morati ili da uveća svoje doprinose ili da ubedi zaposlene da prihvate smanjenja primanja. Prema tome, takav plan je plan definisanih primanja.

32 Tamo gde su dostupne dovoljne informacije o planu više poslodavaca, koji je plan definisanih primanja, entitet obračunava svoj proporcionalni udeo u obavezama za definisana primanja, sredstvima plana i troškovima za primanja po prestanku zaposlenja vezanim za taj plan na isti način kao i za bilo koji drugi plan definisanih primanja. Međutim, u nekim slučajevima entitet možda neće biti sposoban da identifikuje svoj udeo u ishodišnom finansijskom položaju i performansom datog plana sa zadovoljavajućom pouzdanošću za računovodstvene svrhe. Ovo se može dogoditi kada:

- (a) entitet nema pristup informacijama o planu koje zadovoljavaju zahteve ovog standarda; ili
- (b) taj plan izlaže entitete učesnike, aktuarskom riziku povezanom sa sadašnjim i bivšim zaposlenima drugih entiteta, što dovodi do toga da ne postoji dosledna i pouzdana osnova za alociranje obaveza, sredstava plana i troškova pojedinačnih entiteta koji učestvuju u tom planu.

U takvim slučajevima entitet obračunava taj plan kao da je to plan definisanih doprinosa i obelodanjuje dopunske informacije zahtevane paragrafom 30.

32A Moguće je postojanje ugovornog sporazuma između plana više poslodavaca i njegovih učesnika, kojim se određuje kako će se suficit u planu deliti učesnicima (ili finansirani deficit). Učesnik u planu više poslodavaca sa ugovorom koji obračunava plan kao plan definisanih doprinosa u skladu sa paragrafom 30 treba da prizna sredstvo ili obavezu koja proizilazi iz ugovornog sporazuma i rezultirajući prihod ili rashod u dobitku ili gubitku.

#### **Primer koji ilustruje paragraf 32A**

Entitet učestvuje u planu definisanih primanja za više poslodavaca koji ne priprema vrednovanje plana na osnovu IAS 19. Zbog toga on obračunava plan kao plan definisanih doprinosa. Vrednovanje finansiranja koje ne uzima u obzir IAS 19 iskazuje u planu deficit od 100 miliona. Ovaj plan je putem ugovora sa poslodavcima koji učestvuju u planu dogovorio raspored doprinosa koji će eliminisati ovaj deficit tokom narednih pet godina. Ukupni doprinosi entiteta na osnovu ugovora su 8 miliona.

*Entitet priznaje obavezu za doprinose koji su korigovani za vremensku vrednost novca i*

*jednaka rashodu u dobitku ili gubitku.*

32B IAS 37 - *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, zahteva od entiteta da prizna ili obelodani informacije o određenim potencijalnim obavezama. U kontekstu plana za više poslodavaca, potencijalna obaveza može nastati iz, na primer:

- (a) aktuarskih gubitaka ostalih participirajućih entiteta, zbog toga što svaki entitet koji učestvuje u planu za više poslodavaca učestvuje u aktuarskim rizicima svih ostalih participirajućih entiteta; ili
- (b) bilo kakve odgovornosti prema uslovima plana za finansiranje bilo kakvih nedostataka tog plana, ukoliko ostali entiteti prestanu da učestvuju.

33 Planovi za više poslodavaca se razlikuju od planova grupnog upravljanja. Plan grupnog upravljanja je samo skup planova pojedinačnih poslodavaca kombinovanih radi omogućavanja poslodavcima da udruže svoja sredstva za investicione svrhe i smanje administrativne i troškove upravljanja ulaganjem, ali su potraživanja različitih poslodavaca razdvojena radi isključive koristi njihovih sopstvenih zaposlenih. Planovi grupnog upravljanja ne postavljaju nikakve posebne računovodstvene probleme, jer su informacije lako dostupne za njihov tretman na isti način kao i bilo koji drugi plan pojedinačnog poslodavca i zbog toga što ovakvi planovi ne izlažu participirajuće entitete aktuarskim rizicima povezanim sa sadašnjim i bivšim zaposlenima u drugim entitetima. Definicije iz ovog standarda zahtevaju od entiteta da klasifikuje plan grupnog upravljanja kao plan definisanih doprinosa ili plan definisanih primanja u skladu sa uslovima datog plana (uključujući bilo kakvu izvedenu obavezu koja seže dalje od formalnih uslova).

#### ***1.1.16.2.11. Planovi definisanih primanja kojima je podeljen rizik između različitih entiteta pod zajedničkom kontrolom***

34 Planovi definisanih primanja kojima je podeljen rizik između različitih entiteta pod zajedničkom kontrolom, na primer matične kompanije i njenih zavisnih entiteta, nisu planovi za više poslodavaca.

34A Entitet koji učestvuje u takvom planu treba da pribavi informacije o planu u celini odmerenom u skladu sa IAS 19 na osnovu pretpostavki koje se primenjuju na plan u celini. Ako postoji ugovorni sporazum ili zvanična politika da se troškovi neto definisanih primanja u skladu sa IAS 19, za plan kao celinu zaračunavaju pojedinačnim grupama entiteta, entitet, u svojim zasebnim ili individualnim finansijskim izveštajima, priznaje trošak neto definisanih primanja koji je tako zaračunat. Ako ne postoji takav ugovor ili politika, trošak neto definisanih primanja treba da bude priznat u zasebnim i individualnim finansijskim izveštajima grupe entiteta koja zakonski za plan sponzoriše poslodavca. Ostale grupe entiteta treba da priznaju, u svojim zasebnim ili individualnim finansijskim izveštajima, trošak jednak njihovom doprinosu koji treba da se plati za određeni period.

34B Učešće u takvom planu je transakcija sa povezanom stranom za svaku individualnu grupu entiteta. Prema tome, entitet treba da u svojim zasebnim ili individualnim finansijskim izveštajima obelodani sledeće:

- (a) ugovorni sporazum ili zvaničnu politiku zaračunavanja troška neto definisanih primanja ili činjenicu da ne postoji takva politika.
- (b) politiku određivanja doprinosa koji entitet treba da plati.

(c) entitet obračunava alokaciju troška neto definisanih primanja u skladu sa paragrafom 34A - sve informacije o planu kao celini u skladu sa paragrafima 120-121.

(d) ako entitet obračunava doprinos koji treba da plati za period u skladu sa paragrafom 34A, informacije o planu kao celini kao što se to zahteva paragrafima 120A(b)-(e), (j), (n), (o), (lj) i

121. Ostala obelodanjivanja koje zahteva paragraf 120A se ne primenjuju.

35 [Brisan]

#### ***1.1.16.2.12. Državni planovi***

36 Entitet treba da obračuna državni plan na isti način kao i plan za više poslodavaca (vidi paragrafe 29 i 30).

37 Planovi primanja zaposlenih su ustanovljeni zakonom radi obuhvatanja svih entiteta (ili svih entiteta posebne kategorije, na primer iz određene privredne grane) i njih sprovodi nacionalna ili lokalna vlast ili drugo telo (na primer nezavisna agencija posebno osnovana za tu svrhu) koje nije pod kontrolom niti uticajem izveštajnog entiteta. Neki planovi, utvrđeni od strane entiteta, pružaju i obavezna primanja koja zamenjuju primanja koja bi inače bila obuhvaćena državnim planom i dopunska dobrovoljna primanja. Takvi planovi nisu državni planovi.

38 Državni planovi se po svojoj prirodi karakterišu kao planovi definisanih primanja ili definisanih doprinosa, na osnovu obaveza datog entiteta prema tom planu. Mnogi državni planovi su finansirani na osnovu plaćanja tokom izvršenja: doprinosi su određeni na nivou za koji se očekuje da će biti dovoljan za isplatu zahtevanih primanja koja dospevaju u istom periodu; buduća primanja zarađena tokom tekućeg perioda će biti isplaćena iz budućih doprinosa. Bez obzira na to, u većini državnih planova, entitet nema zakonsku ili izvedenu obavezu da plati ta primanja: njegova jedina obaveza je da plati date doprinose kako oni dospevaju, a ako entitet prestane da zapošljava učesnike državnog plana neće imati obavezu da isplati primanja zarađena od strane sopstvenih zaposlenih tokom prethodnih godina. Iz ovog razloga su državni planovi obično planovi definisanih doprinosa. Međutim, u retkim slučajevima kada je državni plan - plan definisanih primanja, entitet primenjuje postupak propisan paragrafima 29 i 30.

#### ***1.1.16.2.13. Osigurana primanja***

39 Entitet može da plati premije osiguranja da bi finansirao plan primanja po prestanku zaposlenja. Entitet treba da tretira takav plan kao plan definisanih doprinosa, osim ako će taj entitet imati (bilo direktno ili indirektno na osnovu tog plana) zakonsku ili izvedenu obavezu da:

(a) direktno isplati primanja zaposlenih kada dospeju za isplatu ili

(b) plati naknadne iznose ako osiguravač ne isplati sva buduća primanja zaposlenih vezana za usluge zaposlenih u tekućem i ranijim periodima.

Ako entitet zadrži takvu zakonsku ili izvedenu obavezu, trebalo bi da tretira dati plan kao plan definisanih primanja.

40 Primanja osigurana putem ugovora o osiguranju ne moraju imati direktnu ili automatsku vezu sa obavezom entiteta za primanja zaposlenih. Planovi primanja po prestanku zaposlenja koji uključuju ugovore o osiguranju podležu istom razlikovanju između računovodstva i finansiranja iz fonda kao i ostali planovi finansirani iz fonda.

41 Tamo gde neki entitet finansira obaveze po osnovu primanja po prestanku zaposlenja putem doprinosa u polisi osiguranja po kojoj taj entitet (bilo direktno, indirektno putem tog plana, putem mehanizma za namirenje budućih premija ili putem odnosa povezanih strana sa osiguravačem) zadržava zakonsku ili izvedenu obavezu, plaćanje premija ne predstavlja aranžman definisanih doprinosa. Sledi da taj entitet:

- (a) obračunava kvalifikovanu polisu osiguranja kao sredstvo plana (vidi paragraf 7) i
- (b) priznaje ostale polise osiguranja kao prava na povraćaj (ako te polise zadovoljavaju kriterijume iz paragrafa 104A).

42 Tamo gde je neka polisa osiguranja na ime određenog učesnika u planu ili grupe učesnika u planu, i entitet nema nikakvu zakonsku ili izvedenu obavezu da pokrije bilo kakav gubitak u vezi sa polisom, taj entitet nema obavezu da zaposlenima isplati primanja, i osiguravač jedini ima odgovornost za isplatu tih primanja. Isplata fiksnih premija prema takvim ugovorima je u suštini, namirenje obaveza za primanja zaposlenih, pre nego ulaganje radi zadovoljenja tih obaveza. Posledično, entitet više nema ni sredstvo ni obavezu, prema tome, entitet tretira takva plaćanja kao doprinose u planu definisanih doprinosa.

#### ***1.1.16.2.14. Primanja po prestanku zaposlenja: planovi definisanih doprinosa***

43 Računovodstvo za planove definisanih doprinosa je pravolinijsko jer je obaveza izveštajnog entiteta za svaki period određena iznosima koje treba uložiti za taj period. Shodno tome, ne zahtevaju se nikakve aktuarske pretpostavke za merenje obaveza ili rashoda i ne postoji mogućnost ostvarenja bilo kakvog aktuarskog dobitka ili gubitka. Štaviše, te obaveze se mere po nediskontovanoj osnovi, osim kada ne dospevaju u potpunosti unutar perioda od dvanaest meseci nakon kraja perioda u kome zaposleni vrše povezane usluge.

#### ***1.1.16.2.15. Priznavanje i odmeravanje***

44 Kada je neki zaposleni izvršio usluge entitetu tokom izvesnog perioda, entitet treba da prizna doprinose plative prema planu definisanih doprinosa, u zamenu za te usluge:

- (a) kao obavezu (obračunate rashode), po odbijanju bilo kakvih već plaćenih doprinosa. Ako već plaćeni doprinos prevazilazi doprinos koji dospeva za usluge izvršene pre kraja izveštajnog perioda, entitet treba da prizna taj višak kao sredstvo (unapred plaćeni trošak), do iznosa u kome će ta pretplata dovesti do na primer, smanjenja budućih isplata ili povraćaja novca i
- (b) kao rashod, sem ako neki drugi Međunarodni računovodstveni standard ne zahteva ili dozvoljava uključenje tih doprinosa u troškove nekog sredstva (vidi, na primer IAS 2 - *Zalihe*, i IAS 16 - *Nekretnine, postrojenja i oprema*).



45 Kada doprinosi iz plana definisanih doprinosa ne dospevaju u celini u periodu od dvanaest meseci nakon kraja perioda u kom su zaposleni izvršili povezane usluge, treba da budu diskontovani korišćenjem diskontne stope određene u skladu sa paragrafom 78.

#### **1.1.16.2.16. Obelodanjivanje**

46 Entitet treba da obelodani iznos priznat kao rashod za planove definisanih doprinosa.

47 Tamo gde to zahteva IAS 24, entitet obelodanjuje informacije o doprinosima za planove definisanih doprinosa za ključno upravljačko osoblje.

#### **1.1.16.2.17. Primanja po prestanku zaposlenja: planovi definisanih primanja**

48 Računovodstvo za planove definisanih primanja je složeno jer se zahtevaju aktuarske pretpostavke za odmeravanje obaveza i rashoda i ovde postoji mogućnost ostvarenja aktuarskih gubitaka i dobitaka. Štaviše, obaveze se mere po diskontovanoj osnovi zbog toga što one mogu da budu izmirene mnogo godina nakon što su zaposleni izvršili povezane usluge.

#### **1.1.16.2.18. Priznavanje i odmeravanje**

49 Planovi definisanih primanja mogu da budu bez obezbeđenih sredstava, ili u potpunosti ili delimično sa obezbeđenim sredstvima iz doprinosa određenog entiteta ili fonda koji je zakonski odvojen od izveštajnog entiteta koji isplaćuje primanja zaposlenih. Isplata obezbeđenih sredstava za primanja kada dospeju za naplatu ne zavisi samo od finansijskog položaja i investicionih performansi fonda, već i od sposobnosti (i volje) nekog entiteta da nadoknadi sva nedostajuća sredstva datog fonda. Stoga entitet u suštini odgovara za sve aktuarske rizike i rizike ulaganja u vezi sa datim planom. Shodno tome, priznati rashod za plan definisanih primanja nije nužno jednak iznosu doprinosa koji u tom periodu dospevaju.

50 Računovodstvo za planove definisanih primanja od strane nekog entiteta podrazumeva sledeće korake:

(a) korišćenje aktuarskih tehnika radi dobijanja pouzdanih procena iznosa primanja koja su zaposleni zaradili u zamenu za svoje usluge u tekućem i prethodnim periodima. Ovo zahteva od entiteta da odredi koliko primanja se može pripisati tekućem i prethodnim periodima (vidi paragrafe 67-71) i da sačini procene (aktuarske pretpostavke) o demografskim varijablama (kao što su fluktuacija i smrtnost zaposlenih) i finansijskim varijablama (kao što su buduća povećanja plata i medicinskih troškova) koje će uticati na troškove datih primanja (vidi paragrafe 72-91);

(b) diskontovanje tih primanja korišćenjem metoda kreditiranja projektovane jedinice rasta obima, radi utvrđivanja sadašnje vrednosti obaveza za definisana primanja i troškove tekućih usluga (vidi paragrafe 64-66);

(c) određivanje fer vrednosti svih sredstava plana (vidi paragrafe 102-104);

(d) određivanje ukupnog iznosa aktuarskih dobitaka i gubitaka i iznos onih aktuarskih dobitaka i gubitaka koje treba priznati (vidi paragrafe 92-95);

(e) kada se plan uvodi ili menja, određivanje proisteklih troškova prošlih usluga (vidi paragrafe 96-101); i

(f) kada je taj plan ukinut ili izmiren, određivanje proisteklog dobitka ili gubitka (vidi paragrafe 109-115).

Kada neki entitet ima više od jednog plana definisanih primanja, taj entitet primenjuje procedure za svaki materijalno značajan plan posebno.

51 U nekim slučajevima, procene, proseci i obračunske prečice mogu pružiti pouzdanu aproksimaciju detaljnih obračuna ilustrovanih u ovom standardu.

#### ***1.1.16.2.19. Računovodstveno obuhvatanje izvedene obaveze***

52 Entitet treba da obračuna ne samo svoju zakonsku obavezu prema formalnim uslovima plana definisanih primanja, već i sve izvedene obaveze koje nastaju iz neformalne prakse datog entiteta. Neformalne prakse prouzrokuju nastanak izvedenih obaveza, tamo gde entitet nema realnu alternativu osim da zaposlenom isplati ta primanja. Primer izvedene obaveze je kada bi promena neformalne prakse datog entiteta uzrokovala neprihvatljivu štetu u njegovom odnosu sa zaposlenima.

53 Formalni uslovi plana definisanih primanja mogu dozvoljavati nekom entitetu da okonča svoje obaveze po osnovu plana. Bez obzira na to, obično je teško da entitet otkaže neki plan ukoliko želi da zadrži zaposlene. Stoga, u odsustvu dokaza za suprotno, računovodstveno obuhvatanje primanja po prestanku zaposlenja pretpostavlja da će neki entitet koji sada obećava takva primanja, nastaviti da to čini tokom preostalog radnog veka svojih zaposlenih.

#### ***1.1.16.2.20. Izveštaj o finansijskoj poziciji***

54 Iznos priznat kao obaveza za definisano primanje, treba da bude neto suma sledećih iznosa:

(a) sadašnja vrednost obaveze za definisano primanje na kraju izveštajnog perioda (vidi paragraf 64);

(b) plus svaki aktuarski dobitak (minus svaki aktuarski gubitak) koji nisu priznati zbog postupka datog u paragrafima 92-93;

(c) minus svaki trošak prošlih usluga koji još nije priznat (vidi paragraf 96);

(d) minus fer vrednost sredstava plana na kraju izveštajnog perioda (ako postoje) iz kojih će te obaveze biti direktno izmirene (vidi paragrafe 102-104).

55 Sadašnja vrednost obaveza za definisano primanje je bruto obaveza pre oduzimanja fer vrednosti svih sredstava plana.

56 Entitet treba da odredi sadašnju vrednost obaveza za definisano primanje i fer vrednost svih sredstava plana sa dovoljnom tačnošću, tako da se iznosi priznati u finansijskim izveštajima ne razlikuju materijalno od iznosa koji bi bili određeni na kraju izveštajnog perioda.

57 Ovaj standard podstiče, ali ne zahteva od entiteta da uključi kvalifikovanog aktuara u merenje svih materijalnih obaveza za primanja po prestanku zaposlenja. Iz praktičnih razloga, entitet može zahtevati da kvalifikovani aktuar sprovede detaljno vrednovanje tih obaveza pre kraja izveštajnog perioda. Bez obzira na to, rezultati tih vrednovanja se ažuriraju za bilo koju materijalnu transakciju i za druge materijalne promene u okolnostima (uključujući promene tržišnih cena i kamatnih stopa) do kraja izveštajnog perioda.

58 Iznos određen paragrafom 54 može biti negativan (sredstvo). Entitet treba da meri rezultujuće sredstvo po nižem od:

(a) iznosa određenog paragrafom 54; i

(b) zbira:

(i) svih kumulativnih nepriznatih neto aktuarskih gubitaka i troškova prošlih usluga (vidi paragrafe 92, 93 i 96); i

(ii) sadašnje vrednosti svih ekonomskih koristi dostupnih u obliku refundacije iz datog plana ili umanjenja budućih doprinosa prema tome planu. Sadašnja vrednost tih ekonomskih primanja treba da bude određena korišćenjem diskontne stope navedene u paragrafu 78.

58A Primena paragrafa 58 ne treba da uzrokuje priznavanje dobitka samo kao rezultata aktuarskog gubitka ili troška prošlih usluga u tekućem periodu, ili gubitka koji je bio priznat jedino kao rezultat aktuarskog dobitka tekućeg perioda. Entitet u tom smislu treba da prizna odmah, u skladu sa paragrafom 54, sledeće stavke, do obima u kome one nastaju, dok je sredstvo definisane koristi određeno u skladu sa paragrafom 58(b):

(a) neto aktuarske gubitke tekućeg perioda i trošak prošlih usluga tekućeg perioda u obimu u kom prevazilaze bilo koje umanjenje sadašnje vrednosti ekonomskih koristi naznačenih u paragrafu 58(b)(ii). Ukoliko ne postoji promena ili porast sadašnje vrednosti ekonomskih koristi, ukupne neto aktuarske gubitke tekućeg perioda i trošak prošlih usluga tekućeg perioda treba priznati odmah, u skladu sa paragrafom 54;

(b) neto aktuarske dobitke tekućeg perioda, nakon umanjenja za trošak prošlih usluga tekućeg perioda, u obimu u kom oni prevazilaze svaki porast sadašnje vrednosti ekonomskih koristi, specificiranih u paragrafu 58(b)(ii). Ukoliko nisu nastupile promene ili smanjenja sadašnje vrednosti ekonomskih koristi, ukupne neto aktuarske dobitke tekućeg perioda, nakon umanjenja za trošak prošlih usluga tekućeg perioda, treba priznati odmah, u skladu sa paragrafom 54.

58B Paragraf 58A entitet primenjuje samo ukoliko on ima, na početku ili na kraju računovodstvenog perioda, suficit<sup>2</sup> u planu definisanog primanja i ne može, u skladu sa tekućim uslovima plana, da povрати taj suficit u potpunosti, refundiranjem ili umanjenjem budućih doprinosa. U tim slučajevima, trošak prošlih usluga i aktuarski gubici koji nastaju u tom periodu, čije priznavanje je odloženo u skladu sa paragrafom 54(b)(i), uvećaće iznos naznačen u paragrafu 58. Ukoliko taj porast nije kompenzovan jednakim smanjenjem sadašnje vrednosti ekonomskih koristi to ga kvalifikuje za priznavanje u skladu sa paragrafom 58(b)(ii), doći će do uvećanja ukupnog neto zbira, naznačenog u paragrafu 58(b) i, usled toga, do priznavanja dobitka. U paragrafu 58A se zabranjuje priznavanje dobitka u ovim okolnostima. Suprotan efekat nastaje u vezi sa aktuarskim dobitcima ostvarenim u datom

periodu, čije priznavanje je odloženo u skladu sa paragrafom 54, u obimu u kom ti aktuarski dobici redukuju nepriznate kumulativne aktuarske gubitke. Paragraf 58A zabranjuje priznavanje gubitka u tim okolnostima. Primeri primene ovog paragrafa nalaze se u Dodatku C.

59 Sredstvo može nastati tamo gde je plan definisanog primanja ima preterano pokriće u fondu ili u nekim slučajevima gde se aktuarski dobici priznaju. Entitet priznaje sredstvo u takvim slučajevima, zbog toga što:

- (a) entitet kontroliše resurse, što predstavlja sposobnost korišćenja suficita radi stvaranja budućih koristi;
- (b) ta kontrola je rezultat prošlih događaja (doprinosa isplaćenih od strane entiteta i usluga pruženih od strane zaposlenih) i
- (c) buduće ekonomske koristi dostupne su entitetu u obliku redukcija budućih doprinosa ili refundacije novca, bilo direktno u taj entitet ili indirektno - drugom planu koji ima deficit.

60 Ograničenje iz paragrafa 58(b) ne može se prevazići odloženim priznavanjem određenih aktuarskih gubitaka (vidi paragrafe 92 i 93) niti određenih troškova prošlih usluga (vidi paragraf 96) osim kako je specificirano u paragrafu 58A. Međutim, ovo ograničenje se ne prevazilazi prelaznim mogućnostima iz paragrafa 155(b). Paragraf 120A(f)(iii) zahteva da entitet obelodani svaki iznos koji nije priznat kao sredstvo zbog ograničenja iz paragrafa 58(b).

<b>Primer koji ilustruje paragraf 60</b>	
Plan definisanog primanja ima sledeće karakteristike:	
Sadašnju vrednost obaveze	1.100
Fer vrednost sredstava plana	(1.190)
	(90)
Nepriznati aktuarski gubici	(110)
Nepriznati trošak prošlih usluga	(70)
Nepriznato povećanje obaveza pri prvoj primeni ovog Standarda, prema paragrafu 155(b)	(50)
Negativni iznos određen prema paragrafu 54	(320)
Sadašnja vrednost dostupnih budućih refundiranja i umanjenja budućih doprinosa	90
<i>Ograničenje prema paragrafu 58(b) se izračunava kao što sledi:</i>	
<i>Nepriznati aktuarski gubici</i>	110
<i>Nepriznati trošak prošlih usluga</i>	70
<i>Sadašnja vrednost dostupnih budućih refundiranja i umanjenja budućih doprinosa</i>	90
<i>Ograničenje</i>	270
<i>270 je manje od 320. Stoga taj entitet priznaje sredstvo od 270 i obelodanjuje da je ograničenje smanjilo knjigovodstvenu vrednost datog sredstva za 50 (vidi paragraf 120A (f)(iii)).</i>	

#### **1.1.16.2.21. Dobitak ili gubitak**

61 Entitet treba da prizna neto zbir sledećih iznosa, u dobitku ili gubitku, osim do obima za koji neki drugi Međunarodni računovodstveni standard zahteva ili dozvoljava njegovu uključenje u troškove (vrednost) nekog sredstva:

- (a) trošak tekućih usluga (vidi paragrafe 63-91);
- (b) troškovi kamata (vidi paragraf 82);
- (c) očekivani prinos na svako sredstvo plana (vidi paragrafe 105-107) i na svako pravo na nadoknadu (paragraf 104A);
- (d) aktuarski dobiti i gubici, kao što je zahtevano u skladu sa računovodstvenom politikom entiteta (videti paragrafe 92-93D);
- (e) troškovi prošlih usluga (vidi paragraf 96);
- (f) efekti svih ukidanja ili namirenja (vidi paragrafe 109 i 110); i
- (g) efekat ograničenja iz paragrafa 58(b), samo ako nije priznat van dobitka ili gubitka u skladu sa paragrafom 93C.

62 Ostali Međunarodni računovodstveni standardi zahtevaju uključenje određenih troškova primanja zaposlenih u troškove (vrednost) sredstava kao što su zalihe ili nekretnina, postrojenja i opreme (vidi IAS 2 i IAS 16). Svi troškovi primanja po prestanku zaposlenja uključeni u troškove ovakvih sredstava, uključuju adekvatan deo komponenata navedenih u paragrafu 61.

#### **1.1.16.2.22. Priznavanje i odmeravanje: sadašnja vrednost obaveza za definisana primanja i trošak tekućih usluga**

63 Na konačni trošak za plan definisanog primanja mogu uticati mnoge varijable, kao što su krajnje plate, fluktuacija i smrtnost zaposlenih, trendovi u cenama medicinskih usluga i za plan sa pokrićem u fondu - zarada na investicije sredstava plana. Krajnji trošak plana je neizvestan, a ta neizvesnost će se verovatno održati tokom dužeg vremena. Da bi se izmerila sadašnja vrednost obaveza za primanja po prestanku zaposlenja i povezanog troška tekućih usluga, neophodno je:

- (a) da se primeni aktuarski metod vrednovanja (vidi paragrafe 64-66);
- (b) da se primanja dodele periodima usluga (vidi paragrafe 67-71) i
- (c) da se dostave aktuarske pretpostavke (vidi paragrafe 72-91).

#### **1.1.16.2.23. Aktuarski metodi vrednovanja**

64 Entitet treba da koristi metod kreditiranja projektovane jedinice za određivanje sadašnje vrednosti svojih obaveza definisanih primanja i povezanog troška tekućih usluga, a gde je to prikladno, i troška prošlih usluga.

65 Metod kreditiranja projektovane jedinice rasta obaveze (ponegde poznat kao metod akumuliranih primanja u odnosu na usluge ili kao metod primanja godine staža) posmatra svaki period rada kao stvaranje dodatne jedinice prava na primanja (vidi paragrafe 67-71) i odmerava svaku tu jedinicu zasebno da bi se došlo do finalne obaveze (vidi paragrafe 72-91).

**Primer koji ilustruje paragraf 65**

Jednokratna suma primanja dospeva za isplatu u trenutku okončanja usluga i jednaka je 1% poslednje plate za svaku godinu staža. Zarada u prvoj godini je 10,000 i pretpostavlja se da će se uvećavati po 7% (u masi) svake godine. Korišćena diskontna stopa je 10% godišnje. Sledeća tabela prikazuje kako se obaveza uvećava prema zaposlenom za koga se očekuje da ode na kraju pete godine, pod pretpostavkom da nema promena aktuarskih pretpostavki. Radi jednostavnosti, ovaj primer ignoriše dopunska korigovanja nužna za odslikavanje verovatnoće da bi zaposleni mogao napustiti taj entitet na neki raniji ili kasniji datum.

Godina	1	2	3	4	5
Primanja pripisana:					
- prethodnim godinama	0	131	262	393	524
- tekućoj godini (1% poslednje plate)	131	131	131	131	131
- tekućoj i prethodnim godinama	131	262	393	524	655
Početna obaveza	-	89	196	324	476
Kamata po stopi od 10%	-	9	20	33	48
Trošak tekućih usluga	89	98	108	119	131
Krajnja obaveza	89	196	324	476	655

**Napomena:**

1. Početno stanje obaveza jeste sadašnja vrednost primanja, dodeljenih prethodnim godinama.
2. Trošak tekućih usluga je sadašnja vrednost primanja dodeljenih tekućoj godini.
3. Krajnja obaveza je sadašnja vrednost primanja dodeljenih tekućoj i prethodnim godinama.

66 Entitet diskontuje ukupnu obavezu po osnovu primanja po prestanku zaposlenja, čak i ako deo te obaveze dospeva u toku dvanaest meseci posle izveštajnog perioda.

**1.1.16.2.24. Dodeljivanje primanja periodima usluga**

67 Pri određivanju sadašnje vrednosti svojih obaveza po osnovu definisana primanja i povezanih troškova tekućih usluga, i tamo gde je to primenljivo, troškova prošlih usluga, entitet treba da dodeli primanja periodima usluga, shodno formuli za primanja plana. Međutim, ako bi usluga nekog zaposlenog u kasnijim godinama dovela do materijalno višeg nivoa primanja nego u prethodnim godinama, entitet treba da dodeli ta primanja na pravolinijskoj osnovi, od:

(a) datuma kada je usluga zaposlenog prvi put dovela do primanja po osnovu plana (bez obzira da li je ili ne primanje uslovljeno budućim uslugama) sve do

(b) datuma od kada dalje usluge zaposlenog neće voditi materijalnim iznosima daljih primanja na osnovu plana, sem onih iz budućih povećanja zarade.

68 Metod kreditiranja projektovane jedinice zahteva od entiteta da dodeli primanja tekućem periodu (radi određivanja troška tekućih usluga), kao i tekućem i prethodnim periodima (radi određivanja sadašnje vrednosti obaveza po osnovu definisanih primanja). Entitet dodeljuje ta

primanja periodima u kojima nastaje obaveza da se obezbede primanja po prestanku zaposlenja. Ta obaveza nastaje uporedo sa obavljanjem usluga zaposlenih u zamenu za primanja po prestanku zaposlenja, za koja se očekuje da će ih entitet isplatiti u budućim izveštajnim periodima. Aktuarske tehnike omogućavaju entitetu da izmeri ovu obavezu sa preciznošću dovoljnom da se opravda priznavanje date obaveze.

#### **Primer koji ilustruje paragraf 68**

1. Plan definisanih primanja obezbeđuje jednokratnu sumu primanja od 100, za svaku godinu staža, koja je plativa na dan penzionisanja.

*Primanje od 100 je dodeljeno svakoj godini. Trošak tekućih usluga ima sadašnju vrednost od 100. Sadašnja vrednost obaveze za definisano primanje je sadašnja vrednost od 100 pomnožena sa brojem godina staža do kraja izveštajnog perioda. Ako su primanja plativa odmah nakon što zaposleni napusti entitet, trošak tekućih usluga i sadašnja vrednost obaveze za definisano primanje, odražava datum na koji se očekuje da će taj zaposleni da napusti entitet. Prema tome, zbog efekta diskontovanja ona su manja nego što bi bili iznosi koji bi bili od ređeni da je zaposleni otišao na kraju izveštajnog perioda.*

2. Plan obezbeđuje mesečnu penziju od 0,2% poslednje plate za svaku godinu staža. Penzija se isplaćuje od navršene 65. godine života.

*Primanje jednako sadašnjoj vrednosti na očekivani datum penzionisanja, mesečne penzije od 0,2% procenjene poslednje plate koja se isplaćuje počev od očekivanog datuma penzionisanja sve do očekivanog datuma smrti, se pripisuje svakoj godini staža. Trošak tekućih usluga je sadašnja vrednost ovog primanja. Sadašnja vrednost obaveze po osnovu definisanih primanja, je sadašnja vrednost mesečnih isplata penzije od 0,2% od poslednje plate, puta broj godina staža sve do kraja izveštajnog perioda. Trošak tekućih usluga i sadašnja vrednost obaveze po osnovu definisanih primanja se diskontuju zato što isplate penzija započinju od navršene 65. godine života.*

69 Usluga zaposlenih dovodi do nastanka obaveze prema planu definisanih primanja, čak i ako su one uslovljene budućim zaposlenima (drugim rečima - primanja nisu stečena). Usluga zaposlenog pre datuma sticanja prava dovodi do nastanka izvedene obaveze, jer se na kraju svakog narednog izveštajnog perioda iznos budućih usluga koje će neki zaposleni morati da izvrši pre sticanja prava na dato primanje - smanjuje. Prilikom odmeravanja svoje obaveze po osnovu definisanog primanja, entitet uvažava verovatnoću da neki zaposleni možda neće ispuniti sve zahteve za sticanje. Slično tome, iako određena primanja po prestanku zaposlenja - na primer, zdravstvena zaštita po prestanku zaposlenja - postaju plativa tek ako nastane određeni događaj, a taj zaposleni nije više zaposlen, obaveza nastaje kada je zaposleni izvršio uslugu koja mu omogućava sticanje prava na tu naknadu ukoliko se navedeni događaj desi. Verovatnoća da će određeni događaj nastati utiče na odmeravanje date obaveze, ali ne određuje da li ta obaveza postoji.

#### **Primeri koji ilustruju paragraf 69**

1. Plan plaća primanja od 100 za svaku godinu staža. Ta primanja postaju stečena nakon deset godina staža.

*Primanje od 100 se dodeljuju svakoj godini. U svakoj od prvih deset godina troškovi tekućih usluga i sadašnja vrednost obaveze odražavaju verovatnoću da taj zaposleni možda neće kompletirati deset godina staža.*

2. Plan naknađuje primanja od 100 za svaku godinu staža, isključujući usluge pre 25. godine života. Primanja postaju stečena odmah.

*Nikakva primanja se ne dodeljuju uslugama pre 25. godine života, jer usluge pre tog datuma ne dovode do primanja (uslovljenih ili bezuslovnih). Primanje od 100 se dodeljuje svakoj narednoj godini.*

70 Obaveza raste sve do datuma od kog dalje usluge zaposlenog neće voditi značajnom iznosu daljih primanja. Stoga se sva primanja dodeljuju periodima koji se završavaju na taj ili

pre tog datuma. Primanja se dodeljuju pojedinačnim računovodstvenim periodima prema formuli iz plana primanja. Međutim, ako obavljanje posla nekog zaposlenog u kasnijim godinama dovede do materijalno višeg nivoa primanja nego u prethodnim godinama, entitet dodeljuje ta primanja po pravolinijskoj osnovi, sve do datuma od kojeg dalji rad zaposlenog ne vodi nikakvom materijalnom iznosu daljih primanja. Ovo stoga što će rad tog zaposlenog tokom celog perioda konačno dovesti do primanja višeg nivoa.

#### **Primeri koji ilustruju paragraf 70**

1. Prema određenom planu se isplaćuje jednokratna suma primanja od 1,000 na koju se stiče pravo posle deset godina staža. Plan ne pruža buduća primanja za naredne usluge.  
*Primanje od 100 (1.000 podeljeno sa deset) se dodeljuju svakoj od prvih deset godina. Trošak tekućih usluga u svakoj od prvih deset godina odslikava verovatnoću da taj zaposleni možda neće kompletirati deset godina staža. Nikakva primanja se ne dodeljuju kasnijim godinama. nastavlja se...*

... nastavak

#### **Primeri koji ilustruju paragraf 70**

2. Prema planu se isplaćuje jednokratna suma penzijskih primanja od 2.000 svim zaposlenima koji su još zaposleni u dobu od 55 godina života i imaju preko dvadeset godina staža, ili koji su još u službi u dobu od 65 godina, bez obzira na dužinu njihovog staža.

*Za zaposlene koji su se pridružili pre svoje 35. godine, staž prvo dovodi do primanja prema planu do 35. godine (zaposleni bi mogao da ode u dobi od 30 godina i da se vrati kad bude imao 33 godine, bez uticaja na iznos ili vreme sticanja primanja). Ta primanja su uslovljena narednim uslugama. Takođe, usluge posle 55. godine neće voditi nikakvom materijalnom iznosu daljih primanja. Za te zaposlene, entitet dodeljuje primanja od 100 (2.000 podeljeno sa 20) svakoj godini od 35. do 55. godine života.*

*Za zaposlene koji su se pridružili između 35. i 45. godine, usluge nakon dvadeset godina neće voditi materijalnom iznosu daljih primanja. Za te zaposlene, entitet dodeljuje primanja od 100 (2.000 podeljeno sa 20) svakoj od prvih 20 godina. Za zaposlenog koji se pridruži u 55. godini života, usluge nakon deset godina neće voditi materijalnom iznosu daljih primanja. Za ove zaposlene entitet dodeljuje primanje od 200 (2.000 podeljeno sa 10) za svaku od prvih deset godina.*

*Za sve zaposlene trošak tekućih usluga i sadašnja vrednost obaveze odražavaju verovatnoću da zaposleni možda neće kompletirati neophodni period službovanja*

3. Medicinski plan po prestanku zaposlenja nadoknađuje 40% medicinskih troškova zaposlenog po prestanku zaposlenja, ako taj zaposleni ode posle više od deset a manje od dvadeset godina staža, a 50% troškova ako zaposleni ode posle dvadeset i više godina staža.

*Prema formuli primanja plana, entitet dodeljuje 4% od sadašnje vrednosti očekivanih medicinskih troškova (40% podeljeno sa deset) svakoj od prvih deset godina i 1% (10% podeljeno sa deset) svakoj od deset drugih godina. Trošak tekućih usluga za svaku godinu odražava verovatnoću da taj zaposleni možda ne upotpuni period staža neophodan za sticanje dela ili celokupnih primanja. Zaposlenima za koje se očekuje da odu u toku deset godina, ne dodeljuju se nikakve primanja.*

4. Medicinski plan po prestanku zaposlenja nadoknađuje 10% medicinskih troškova zaposlenih, ako taj zaposleni ode posle više od deset a manje od dvadeset godina staža, a 50% tih troškova ako zaposleni ode posle dvadeset i više godina staža.

*Usluge u kasnijim godinama će dovesti do materijalno višeg nivoa primanja nego u ranijim godinama. Stoga entitet dodeljuje zaposlenima za koje očekuje da odu posle dvadeset i više godina, primanja po pravolinijskoj osnovi prema paragrafu 68. Usluge nakon dvadeset godina neće voditi materijalnom iznosu daljih primanja. Prema tome primanja dodeljena svakoj od prvih dvadeset godina su 2,5% sadašnje vrednosti očekivanih medicinskih troškova (50% podeljeno sa dvadeset). Za zaposlene za koje se očekuje da odu u periodu između deset i dvadeset godina, primanja dodeljena svakoj od prvih deset godina čine 1% sadašnje vrednosti očekivanih medicinskih troškova. Za ove zaposlene nema primanja koja su*



*dodeljena uslugama između kraja desete godine i procenjenog datuma odlaska. Za zaposlene za koje se očekuje da odu u toku deset godina, ne dodeljuju se nikakve primanja.*

71 Tamo gde je iznos primanja konstantan deo poslednje plate za svaku godinu staža, uvećanja budućih zarada će uticati na iznos potreban za izmirenje obaveze koja postoji za te usluge pre kraja izveštajnog perioda, ali neće stvoriti dopunsku obavezu. Stoga:

(a) u svrhe paragrafa 67(b), povećanja zarade ne uslovljavaju buduća primanja, iako iznos tih primanja zavisi od poslednje plate i

(b) iznos primanja dodeljen svakom periodu je konstantan deo zarade za koju je to primanje vezano.

**Primer koji ilustruje paragraf 71**

Zaposleni imaju pravo na primanja od 3% poslednje plate za svaku godinu staža pre navršene 55. godine života.

*Primanje od 3% procenjene poslednje plate se dodeljuje svakoj godini sve do 55. godine života. Ovo je datum od kada dalje usluge zaposlenog neće voditi materijalnom iznosu daljih primanja na osnovu plana. Nema primanja koja se dodeljuje uslugama nakon ovih godina starosti.*

**1.1.16.2.25. Aktuarske pretpostavke**

72 Aktuarske pretpostavke treba da budu nepristrasne i međusobno kompatibilne.

73 Aktuarske pretpostavke su najbolje procene entiteta o varijablama, koje će determinisati konačni trošak pružanja primanja po prestanku zaposlenja. Aktuarske pretpostavke se sastoje od:

(a) demografskih pretpostavki o budućim karakteristikama sadašnjih i bivših zaposlenih (i njihovih zavisnih lica), koji imaju pravo na primanja. Demografske pretpostavke se bave pitanjima kao što su:

(i) mortalitet, tokom i po prestanku zaposlenja;

(ii) stope fluktuacije, invalidnosti i ranijeg penzionisanja zaposlenih;

(ii) srazmera članova plana sa zavisnim licima, koja će imati pravo na primanja;

(iv) stope zahteva na osnovu medicinskih planova; kao i

(b) Finansijskih pretpostavki koje se bave pozicijama kao što su:

(i) diskontna stopa (vidi paragrafe 78-82);

(ii) nivoi budućih zarada i primanja (vidi paragrafe 83-87);

(iii) u slučaju medicinskih primanja, budući medicinski troškovi, uključujući tamo gde su značajni, trošak administriranja zahtevima i isplatama primanja (vidi paragrafe 88-91); i

(iv) očekivana stopa prinosa na sredstva plana (vidi paragrafe 105-107).

74 Aktuarske pretpostavke su nepristrasne ako nisu ni neoprezne niti preterano konzervativne.

75 Aktuarske pretpostavke su međusobno usaglašene ako odražavaju ekonomske odnose između faktora kao što su inflacija, stope rasta zarada, prinos na sredstva plana i diskontne stope. Na primer, sve pretpostavke koje zavise od određenog nivoa inflacije (kao što su pretpostavke o kamatnim stopama i povećanjima plata i primanja) u svakom datom budućem periodu, pretpostavljaju isti nivo inflacije u tom periodu.

76 Entitet određuje diskontnu stopu i ostale finansijske pretpostavke u nominalnim veličinama, osim ako su procene u realnim veličinama (korigovanim za inflaciju) pouzdanije, na primer - u hiperinflatornoj privredi (vidi IAS 29 - *Finansijsko izveštavanje u hiperinflatornim privredama*) ili tamo gde su primanja vezana za indeks, a postoji razvijeno tržište obveznica iste valute za isti rok vezanih za indeks.

77 Finansijske pretpostavke treba da budu zasnovane na tržišnim očekivanjima na kraju izveštajnog perioda, za period tokom kog će obaveze biti izmirene.

#### **1.1.16.2.26. Aktuarske pretpostavke: diskontna stopa**

78 Stopa koja se koristi za diskontovanje obaveza po osnovu primanja po prestanku zaposlenja (i sa pokrićem u fondu i bez pokrića), treba da bude određena u odnosu na tržišne prinose na kraju izveštajnog perioda za visokokvalitetne korporativne obveznice. U zemljama gde ne postoji razvijeno tržište za ovakve obveznice, treba koristiti tržišne prinose (na kraju izveštajnog perioda) na državne obveznice. Valuta i rok korporativnih ili državnih obveznica treba da budu u skladu sa valutom i procenjenim rokom obaveza po osnovu primanja po prestanku zaposlenja.

79 Jedna aktuarska pretpostavka koja ima značajan uticaj je diskontna stopa. Diskontna stopa odražava vremensku vrednost novca, ali ne i aktuarski ili investicioni rizik. Štaviše, diskontna stopa ne odražava specifični kreditni rizik za entitete koji nastaje za poverioce datog entiteta, niti rizik da se buduće iskustvo može razlikovati od aktuarskih pretpostavki.

80 Diskontna stopa odražava očekivani vremenski raspored plaćanja primanja. U praksi entitet to obično postiže primenom prosečne ponderisane diskontne stope koja odražava procenjeni vremenski raspored i iznos plaćanja primanja i valutu u kojoj će ta primanja biti plaćena.

81 U nekim slučajevima se može desiti da ne postoji razvijeno tržište obveznica sa dovoljno dugim rokom dospeća koji bi odgovarao procenjenom roku dospeća svih isplata po osnovu primanja. U takvim slučajevima entitet koristi tekuće tržišne stope adekvatnog roka za diskontovanje isplata na kraći rok i procenjuje diskontnu stopu za duže rokove dospeća putem ekstrapolacije tekućih tržišnih stopa duž krive prinosa. Za ukupnu sadašnju vrednost obaveze za definisano primanje malo je verovatno da će biti posebno osetljiva na diskontnu stopu primenjenu na deo primanja koji dospeva za isplatu posle krajnjeg roka dospeća raspoloživih korporativnih ili državnih obveznica.

82 Trošak kamate se obračunava množenjem diskontne stope određene na početku datog perioda sa sadašnjom vrednošću obaveze po osnovu definisanih primanja tokom celog tog perioda, uzimajući u obzir svaku značajnu promenu date obaveze. Sadašnja vrednost obaveze će se razlikovati od obaveze priznate u bilansu stanja, zbog toga što se obaveza u bilansu stanja priznaje nakon umanjenja za fer vrednost svih sredstava plana i zbog toga što neki aktuarski dobiti i gubici, kao i neki troškovi prethodnih usluga nisu trenutno priznati. Prilog A, između ostalog, ilustruje obračun troškova kamate.

#### **1.1.16.2.27. Aktuarske pretpostavke: zarade, primanja i medicinski troškovi**

83 Obaveze po osnovu primanja po prestanku zaposlenja treba da budu odmerene uz primenu osnove koja odražava:

- (a) procenjeni rast budućih zarada;
- (b) primanja ustanovljena pod uslovima plana (ili koja proističu iz bilo koje izvedene obaveze koja prevazilazi ove uslove) na kraju izveštajnog perioda; i
- (c) procenjene buduće promene nivoa bilo kojih državnih primanja koja utiču na primanja plativa prema planu, definisanih primanja, ako i samo ako ili:
  - (i) ove promene nastanu pre kraja izveštajnog perioda; ili
  - (ii) prethodni trend ili drugi pouzdani dokazi ukazuju na to da će se ta državna primanja promeniti na neki predvidljiv način, na primer - u skladu sa budućim promenama opšteg nivoa cena ili opštim nivoom zarada.

84 Procene porasta budućih zarada uzimaju u obzir inflaciju, starosnu strukturu, unapređenja i ostale značajne faktore, kao što su ponuda i potražnja na tržištu rada.

85 Ako formalni uslovi plana (ili izvedena obaveza koja prevazilazi te uslove) zahtevaju od entiteta da promeni primanja u budućim periodima, odmeravanje obaveze odražava ove promene. Ovo je slučaj kada, na primer:

- (a) entitet ima prošlu praksu povećanja primanja, na primer - radi ublažavanja efekata inflacije, a ne postoji nikakva indicija da će se u budućnosti ova praksa promeniti; ili
- (b) aktuarski dobiti su već priznati u finansijskim izveštajima, i entitet je obavezan bilo u formalnim uslovima plana (ili u izvedenoj obavezi koja prevazilazi te uslove) ili putem zakonodavstva, da iskoristi bilo koji suficit iz tog plana za primanja participanata (vidi paragraf 98(c)).

86 Aktuarske pretpostavke ne odražavaju promene budućih primanja koje nisu utvrđene u formalnim uslovima datog plana (ili izvedene obaveze) na kraju izveštajnog perioda. Takve promene će rezultirati u:

- (a) troškovima prošlih usluga, do iznosa u kome one menjaju primanja za usluge pre te promene, i
- (b) troškovima tekućih usluga za periode posle promene, do iznosa u kome one menjaju primanja za usluge posle promene.

87 Neka primanja po prestanku zaposlenja su vezana za varijable kao što su nivo državnih penzijskih primanja ili državna medicinska nega. Merenje ovakvih primanja odražava očekivane promene ovakvih varijabli, zasnovano na ranijem trendu i ostalim pouzdanim dokazima.

88 Pretpostavke o troškovima treba da uzmu u obzir procene budućih promena u troškovima medicinskih usluga, koje proističu kako iz inflacije tako i iz specifičnih promena medicinskih troškova.

89 Odmeravanje medicinskih primanja po prestanku zaposlenja zahteva pretpostavke o nivou i učestalosti budućih zahteva i o troškovima ispunjenja tih zahteva. Entitet procenjuje buduće medicinske troškove na osnovu istorijskih podataka o sopstvenom iskustvu, koji su tamo gde je to neophodno, dopunjeni istorijskim podacima drugih entiteta, osiguravajućih društava, medicinskih institucija ili iz drugih izvora. Procene budućih medicinskih troškova uzimaju u obzir uticaje tehnološkog napretka, promena u korišćenju zdravstvene zaštite ili u načinima pružanja iste i promene zdravstvenog stanja učesnika datog plana.

90 Nivo i učestalost zahteva su naročito osetljivi na starost, zdravstveno stanje i pol zaposlenih (i njihovih zavisnih lica), ali i na druge faktore, kao što je geografska lokacija. Stoga se istorijski podaci koriguju do iznosa u kome se demografska mešavina stanovništva razlikuje od stanovništva koje je uzeto za osnovu istorijskih podataka. Oni se takođe se koriguju kada postoji pouzdan dokaz da se ti istorijski trendovi neće nastaviti.

91 Neki planovi za zdravstvenu negu po prestanku zaposlenja zahtevaju od zaposlenih da uplaćuju doprinos za medicinske troškove koji su pokriveni planom. Procene o budućim medicinskim troškovima uzimaju u obzir sve takve doprinose, zasnovano na uslovima datog plana na kraju izveštajnog perioda (ili zasnovano na bilo kakvoj izvedenoj obavezi koja prevazilazi te uslove). Promene tih doprinosa zaposlenih rezultiraju u troškovima prošlih usluga, ili tamo gde je to primenljivo, ograničenjima. Troškovi ispunjavanja zahteva mogu biti umanjeni putem primanja od države ili drugih medicinskih institucija koje pružaju medicinsku zaštitu (vidi paragrafe 83(c) i 87).

#### **1.1.16.2.28. Aktuarski dobiti i gubici**

92 U merenju svojih obaveza po osnovu definisanih primanja, shodno paragrafu 54, entitet treba da prema paragrafu 58 A prizna deo (određen na način iz paragrafa 93) svojih aktuarskih dobitaka i gubitaka kao prihod ili rashod, ako neto kumulativni nepriznati aktuarski dobiti i gubici na kraju prethodnog izveštajnog perioda prevazilaze veći od sledećih iznosa:

(a) 10% sadašnje vrednosti obaveze po osnovu definisanih primanja na taj datum (pre odbijanja sredstava plana) i

(b) 10% fer vrednosti bilo kog sredstva plana na taj datum.

Ova ograničenja treba obračunati i primeniti zasebno za svaki plan definisanih primanja.

93 Deo aktuarskih dobitaka i gubitaka koji će biti priznati za svaki plan definisanih primanja čini suficit određen paragrafom 92, podeljen sa očekivanim prosečnim preostalim radnim vekom zaposlenih koji učestvuju u tom planu. Međutim, entitet može da usvoji bilo koji sistematski metod koji će rezultirati bržim priznavanjem aktuarskih dobitaka i gubitaka, pod uslovom da se ista osnova primenjuje i na dobitke i na gubitke, i to dosledno iz perioda u

period. Entitet može da primeni takve sistematske metode na aktuarske dobitke i gubitke, čak i kada oni dospevaju unutar granica navedenih u paragrafu 92.

93A Ako entitet, kao što je to dozvoljeno paragrafom 93, usvoji politiku priznavanja aktuarskih dobitaka i gubitaka u periodu u kojem nastaju, može ih priznavati u ukupnom ostalom rezultatu, u skladu sa paragrafima 93B-93D, u slučaju da to čini i za:

- (a) sve svoje planove definisanih primanja; i
- (b) sve svoje aktuarske dobitke i gubitke.

93B Aktuarski dobitci i gubici priznati u ukupnom ostalom rezultatu kao što to dozvoljava paragraf 93A treba da budu prezentovani u okviru izveštaja o ukupnom rezultatu.

93C Entitet koji priznaje aktuarske gubitke i dobitke u skladu sa paragrafom 93A treba takođe da prizna sva korigovanja nastala zbog ograničenja iz paragrafa 58(b) u ukupnom ostalom rezultatu.

93D Aktuarski dobitci i gubici i korigovanja nastala zbog ograničenja iz paragrafa 58(b) koji su priznati u ukupnom ostalom rezultatu se priznaju odmah u neraspoređenom dobitku. Oni se ne reklasifikuju ponovo u dobitku ili gubitku u narednom periodu.

94 Aktuarski dobitci i gubici mogu da nastanu iz povećanja ili smanjenja bilo sadašnje vrednosti obaveze po osnovu definisanih primanja ili fer vrednosti bilo kojih povezanih sredstava plana. Uzroci aktuarskih dobitaka i gubitaka uključuju, na primer:

- (a) neočekivano visoke ili niske stope fluktuacije zaposlenih, rano penzionisanje ili smrtnost ili porast zarada, primanja (ako formalni ili izvedeni uslovi plana obezbeđuju povećanje primanja zbog inflacije) ili medicinskih troškova;
- (b) uticaj promena u procenama budućih fluktuacija zaposlenih, ranog penzionisanja ili smrtnosti, ili uvećanja zarada, primanja (ako formalni ili izvedeni uslovi plana obezbeđuju povećanje primanja zbog inflacije) ili medicinskih troškova;
- (c) efekte promena diskontne stope i
- (d) razlike između stvarnog prinosa na sredstva plana i očekivanog prinosa na sredstva plana (vidi paragrafe 105-107).

95 Dugoročno se aktuarski dobitci i gubici mogu međusobno neutralisati. Prema tome, procene obaveza po osnovu primanja po prestanku zaposlenja mogu biti posmatrane kao interval (ili "koridor") najbolje procene. Entitetu je dozvoljeno, ali se od njega ne zahteva da prizna aktuarske dobitke i gubitke koji su unutar intervala. Ovaj standard zahteva od entiteta da prizna, kao minimum, određeni deo aktuarskih dobitaka i gubitaka koji ne spada u "koridor", sa odstupanjem od plus/minus 10%. [Prilog A ilustruje postupak sa aktuarskim dobitcima i gubicima, između ostalog.] Standard takođe dozvoljava sistematske metode za brže priznavanje, pod uslovom da ti metodi zadovoljavaju uslove iznete u paragrafu 93. Ovakvi dozvoljeni metodi uključuju, na primer, trenutno priznavanje svih aktuarskih dobitaka i gubitaka, i unutar i van "koridora". Paragraf 155(b) (iii) objašnjava potrebu za razmatranjem bilo kog nepriznatog dela prenetih obaveza u računovodstvu za naredne aktuarske dobitke.

### 1.1.16.2.29. Troškovi prošlih usluga

96 Pri odmeravanju svojih obaveza po osnovu definisanih primanja, shodno paragrafu 54 - entitet treba da prizna troškove prošlih usluga kao rashod na pravolinijskoj osnovi tokom prosečnog perioda, sve dok primanja ne postanu stečena. Do iznosa mogućeg trenutnog sticanja prava na ta primanja, odmah po usvajanju ili nakon promena u planu definisanih primanja, entitet treba trenutno da prizna troškove prošlih usluga.

97 Troškovi prošlih usluga nastaju kada neki entitet uvodi plan definisanih primanja ili menja primanja plativa prema postojećem planu definisanih primanja. Ovakve promene su povraćaj za usluge zaposlenih tokom perioda do sticanja prava na primanja. Stoga se trošak prošlih usluga priznaje tokom tog perioda, bez obzira na činjenicu da se taj trošak odnosi na usluge zaposlenih u ranijim periodima. Trošak prošlih usluga se odmerava kao promena obaveze koja nastaje iz te promene (vidi paragraf 64).

<b>Primer koji ilustruje paragraf 97</b>	
Entitet ima penzijski plan koji obezbeđuje penziju od 2% poslednje plate poslednje plate za svaku godinu staža. Pravo na primanje stiče se nakon pet godina staža. Na dan 1. januara 20X5. entitet povećava penziju na 2,5% poslednje plate za svaku godinu staža, počev od 1. januara 20X1. Na datum povećanja, sadašnja vrednost dodatnih primanja za usluge od 1. januara 20X1. do 1. januara 20X5, je kao što sledi:	
Zaposleni sa više od pet godina staža na datum 1.1.X5.	150
Zaposleni sa manje od pet godina staža na datum 1.1.X5. (prosečan period do sticanja: tri godine)	1120
	270
<i>Entitet odmah priznaje 150 jer su ova primanja već stečena. Entitet priznaje 120 na pravolinijskoj osnovi tokom tri godine od 1. januara 20X5.</i>	

98 Troškovi prošlih usluga isključuju:

- (a) efekte razlika između stvarnih i ranije pretpostavljenih povećanja zarada na obavezu za plaćanja primanja za usluge iz prethodnih godina (ovde nema troška prošlih usluga jer aktuarske pretpostavke dozvoljavaju projektovane zarade);
- (b) potcjenjene i precenjene iznose diskrecionih povećanja penzija, kada entitet ima izvedenu obavezu da odobri takva povećanja (ovde nema troška prošlih usluga jer aktuarske pretpostavke dozvoljavaju takva uvećanja);
- (c) procene unapređenja primanja koja nastaju iz aktuarskih dobitaka koji su priznati u finansijskim izveštajima, ako je taj entitet obavezan bilo formalnim uslovima plana (ili na osnovu izvedene obaveze koja prevazilazi te uslove) ili putem zakona, da iskoristi bilo kakav suficit u tom planu u korist učesnika plana, čak i ako to povećanje primanja još nije zvanično odobreno (rezultujući porast obaveza čini aktuarski gubitak a ne trošak prošlih usluga rada, vidi paragraf 85(b));
- (d) porast stečenih primanja, kada u odsustvu novih ili unapređenih primanja, zaposleni kompletira zahteve za sticanje prava (nema troška prošlih usluga jer je entitet priznao procenjeni trošak primanja kao trošak tekućih usluga tokom datog rada)
- (e) uticaj promena plana koje smanjuju primanja za buduće usluge (ukidanja).

99 Entitet utvrđuje plan amortizacije troškova prošlih usluga pri uvođenju ili promeni primanja. Bilo bi neizvodljivo održavati detaljne evidencije neophodne za identifikaciju i primenu naknadnih promena u toj amortizacionoj šemi. Štaviše, efekat će verovatno biti značajan samo kada postoji ukidanje ili namirenje. Stoga entitet dopunjava amortizacioni plan za trošak prošlih usluga, samo ako postoji ukidanje ili namirenje.

100 Tamo gde entitet smanjuje primanja koja treba da plati prema postojećem planu definisanih primanja, proizašlo smanjenje obaveza po osnovu definisanih primanja se priznaje kao (negativan) trošak prošlih usluga tokom prosečnog perioda, sve dok se ne stekne pravo na umanjeni deo datih primanja.

101 Kada entitet smanjuje primanja koja treba da plati prema postojećem planu definisanih primanja i istovremeno uvećava druga primanja prema datom planu za iste zaposlene, entitet tretira takvu promenu kao pojedinačnu neto promenu.

#### ***1.1.16.2.30. Priznavanje i odmeravanje: sredstva plana***

#### ***1.1.16.2.31. Fer vrednost sredstava plana***

102 Fer vrednost bilo kog sredstva plana se oduzima u određivanju iznosa priznatog u izveštaju o finansijskoj poziciji prema paragrafu 54. Kada tržišna cena nije dostupna, fer vrednost sredstva plana se procenjuje, na primer, diskontovanjem očekivanih budućih gotovinskih tokova korišćenjem diskontne stope koja odražava i rizik vezan za sredstva plana i za rok dospeća, ili za očekivani datum otuđenja tih sredstava (ili ako ona nemaju rok dospeća, očekivani period do izmirivanja obaveze).

103 Sredstva plana isključuju neplaćene doprinose koje izveštajni entitet treba da uplati u fond, kao i bilo koje neprenosive finansijske instrumente emitovane od strane tog entiteta, koji se drži u tom fondu. Sredstva plana se redukuju za svaku obavezu fonda koja nije povezana sa primanjima zaposlenih, na primer - komercijalne obaveze i druge obaveze koje nastaju iz derivativnih finansijskih instrumenata.

104 Kada sredstva plana uključuju polise osiguranja koje ispunjavaju uslove priznavanja, i koje se tačno poklapaju sa iznosom i vremenom nekih ili svih primanja plativih prema planu, smatra se da fer vrednost tih polisa osiguranja predstavlja sadašnju vrednost povezanih obaveza, kao što je opisano u paragrafu 54 (koja podleže bilo kakvim umanjenjima koja se zahtevaju ukoliko iznosi koji treba da se prime na osnovu tih polisa osiguranja nisu naplativi u potpunosti).

#### ***1.1.16.2.32. Povraćaji***

104A Kad i jedino kada je praktično sigurno da će druga strana povratiti neke ili sve izdatke neophodne za namirenje obaveze po osnovu definisanih primanja, entitet treba da prizna svoje pravo na taj povraćaj kao zasebno sredstvo. Entitet treba da odmeri to sredstvo po fer vrednosti. Po svim drugim pitanjima, entitet treba da postupa sa tim sredstvom kao i sa sredstvima plana. U izveštaju o ukupnom rezultatu, rashodi koji se odnose na plan definisanih primanja mogu biti prikazani u neto iznosu umanjeni za iznos priznatih povraćaja.

104B Ponekad je entitet u mogućnosti da traži od druge strane, kao što je osiguratelj, da plati deo ili celokupne izdatke neophodne radi namirenja obaveze po osnovu definisanih primanja. Polise osiguranja, shodno definiciji iz paragrafa 7, čine sredstva plana. Entitet obračunava te kvalifikovane polise osiguranja kao i sva ostala sredstva plana, a paragraf 104A se ne primenjuje (vidi paragrafe 39-42 i 104).

104C Kada neka polisa osiguranja nije kvalifikovana, onda ona ne predstavlja sredstvo plana. Paragraf 104A se bavi takvim slučajevima: entitet priznaje svoje pravo na povraćaj polise osiguranja kao zasebno sredstvo, pre nego kao smanjenje pri određivanju obaveze po osnovu definisanih primanja, priznato prema paragrafu 54; po svim drugim pitanjima entitet postupi sa tim sredstvom na isti način kao i sa sredstvima plana. Naročito se obaveza po osnovu definisanih primanja priznata prema paragrafu 54 uvećava (umanjuje) do iznosa u kome neto kumulativni aktuarski dobitci (gubici) od obaveze po osnovu definisanih primanja i od povezanih prava na povraćaj ostaju nepriznati shodno paragrafima 92 i 93. Paragraf 120(c)(vii) zahteva od entiteta da obelodani sažet opis veze između prava na povraćaj i obaveze u vezi s njim.

<b>Primer koji ilustruje paragrafe 104A-104C</b>	
Sadašnja vrednost obaveze	1.241
Nepriznati aktuarski dobitci	17
Obaveza priznata u izveštaju o finansijskoj poziciji	1.258
Prava prema polisama osiguranja koja tačno odgovaraju iznosu i vremenskom rasporedu nekih primanja koja se isplaćuju po osnovu datog plana. Ova primanja imaju sadašnju vrednost od 1.092	1.092
<i>Nepriznati aktuarski dobitci od 17 su neto kumulativni aktuarski dobitci od date obaveze i od prava na povraćaj.</i>	

104D Ako pravo na povraćaj nastaje po osnovu polise osiguranja koja tačno odgovara iznosu i vremenskom rasporedu nekih ili svih primanja koja treba platiti po planu definisanih primanja, fer vrednost prava na povraćaj se posmatra kao sadašnja vrednost obaveze, kao što je opisano u paragrafu 54 (a koja podleže bilo kakvom smanjenju koje se zahteva ukoliko taj povraćaj nije u potpunosti naplativ).

### **1.1.16.2.33. Prinos na sredstva plana**

105 Očekivani prinos na sredstva plana predstavlja deo rashoda priznat u izveštaju o ukupnom rezultatu. Razlika između očekivanog prinosa na sredstva plana i stvarnog prinosa na sredstva plana predstavlja aktuarski dobitak ili gubitak; ona je uključena u aktuarske dobitke i gubitke na obavezi po osnovu definisanih primanja pri određivanju neto iznosa koji se poredi sa granicom od 10% "koridora" navedenog u paragrafu 92.

106 Očekivani prinos na sredstva plana je zasnovan na tržišnim očekivanjima na početku perioda, za prinose tokom ukupnog trajanja povezane obaveze. Očekivani prinos na sredstva plana odražava promene fer vrednosti sredstva plana koja se drže tokom tog perioda, kao rezultat stvarnih doprinosa uplaćenih u fond i stvarnih primanja isplaćenih iz fonda.

<b>Primer koji ilustruje paragraf 106</b>	
Na dan 1. januara 20X1, fer vrednost sredstva plana je bila 10.000 a neto kumulativni nepriznati aktuarski dobitci su bili 760. Na dan 30. juna 20X1. plan je platio primanja od 1.900 i primio doprinose od 4.900. Na dan 31. decembra 20X1, fer vrednost sredstva plana je bila 15.000 a sadašnja vrednost obaveza po osnovu definisanih primanja je bila 14.792. Aktuarski	



gubici iz date obaveze za 20X1. su bili 60. 1. januara 20X1. izveštajni entitet je sačinio sledeće procene zasnovane na tržišnim cenama na taj datum:	
	%
Prihod od kamate i dividendi nakon isplate poreza koji plaća fond	9,25
Realizovani i nerealizovani dobiti od sredstava plana (nakon oporezivanja)	2,00
Administrativni troškovi	(1,00)
Očekivana stopa prinosa	10,25
Za 20X1. očekivani i stvarni prinosa na sredstva plana su kao što sledi:	
Prinos na 10.000 držanih 12 meseci, po 10,25%	1.025
Prinos na 3.000 držanih 6 meseci po 5% (ekvivalent 10,25% godišnje, sa kamatom na kamatu svakih 6 meseci)	150
Očekivani prinos na sredstva plana za 20X1.	1.175
Fer vrednost sredstava plana na dan 31. decembra 20X1.	15.000
Minus fer vrednost sredstava plana na dan 1. januara 20X1.	(10.000)
Minus primljeni doprinosi	(4.900)
Plus plaćena primanja	1.900
Stvarni prinos na sredstva plana	2.000
<i>nastavlja se...</i>	

... nastavak
<b>Primer koji ilustruje paragraf 106</b>
<i>Razlika između očekivanog prinosa na sredstva plana (1.175) i stvarnog prinosa na sredstva plana (2.000) predstavlja aktuarski dobitak od 825. Stoga su kumulativni neto nepriznati aktuarski dobiti 1.525 (760 plus 825 manje 60). Prema paragrafu 92, granice koridora su uspostavljene na 1.500 ((i) 10% od 15.000 ili (ii) 10% od 14.792, u zavisnosti od toga koja je vrednost veća). Sledeće godine (20X2.), entitet u bilansu uspeha priznaje aktuarski dobitak od 25 (1.525 minus 1.500) podeljen očekivanim prosečnim preostalim radnim vekom zaposlenih. Očekivani prinos na sredstva plana za 20X2. godinu će se zasnivati na tržišnim očekivanjima na dan 1.1.X2. za prinose tokom celokupnog trajanja obaveze.</i>

107 U određivanju očekivanih i stvarnih prinosa na sredstva plana, entitet odbija očekivane administrativne troškove, osim onih koji su uključeni u aktuarske pretpostavke korišćene za merenje te obaveze.

#### **1.1.16.2.34. Poslovne kombinacije**

108 U poslovnoj kombinaciji, entitet priznaje sredstva i obaveze koje nastaju po osnovu primanja po prestanku zaposlenja po sadašnjoj vrednosti date obaveze, umanjenoj za fer vrednost svih sredstava plana (vidi IAS 22 - Poslovne kombinacije). Sadašnja vrednost obaveze uključuje sve što sledi, čak i ako sticalac još nije priznao iste stavke na datum sticanja:

- (a) aktuarske dobitke i gubitke koji su nastali pre datuma sticanja (bilo da spadaju ili ne spadaju u "koridor" od 10%);
- (b) trošak prošlih usluga koji je nastao promenom primanja ili uvođenjem plana, pre datuma sticanja i

(c) iznose koje prema prelaznim odredbama paragrafa 155(b) sticalac nije priznao.

### **1.1.16.2.35. Ograničenja i namirenja**

109 Entitet treba da prizna dobitke i gubitke od ograničenja ili namirenja plana definisanih primanja, kada se to ograničenje ili namirenje dogodi. Dobitak ili gubitak od ograničenja ili namirenja treba da obuhvata:

(a) sve rezultujuće promene sadašnje vrednosti obaveza po osnovu definisanih primanja;

(b) sve rezultujuće promene fer vrednost sredstava plana;

(c) sve povezani aktuarske dobitke i gubitke i trošak prošlih usluga koji, shodno paragrafima 92 i 96, nisu prethodno priznati.

110 Pre određivanja uticaja ograničenja ili namirenja, entitet treba da ponovo izmeri obavezu (i povezana sredstva plana ako postoje) koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne kamatne stope i ostale tekuće tržišne cene).

111 Ograničenje nastaje kada entitet:

(a) ili rešenost da učini stvaranju značajne redukcije u broju zaposlenih koji su obuhvaćeni planom ili

(b) menja uslove plana definisanih primanja, tako da značajan element budućih usluga trenutno zaposlenih više ne zahteva primanja, ili će se zahtevati samo umanjena primanja. Ograničenje može nastati iz nekog izolovanog događaja, kao što je zatvaranje pogona, prekid poslovanja ili ukidanje ili suspenzija određenog plana ili smanjenja obima u kome je buduće povećanje primanja povezano sa primanjima koja se isplaćuju za rad u prethodnim periodima. Ograničenja su često povezana sa restrukturiranjem. Kada je to slučaj, entitet obračunava ograničenje istovremeno sa povezanom restrukturiranjem.

111A Kada se usled izmena plana umanjuju primanja, samo efekti smanjenja za buduće usluge predstavljaju ograničenja. Efekti svih umanjivanja za rad u prethodnim periodima su negativni troškovi prethodnog rada.

112 Namirenje nastaje kada neki entitet uđe u transakciju koja isključuje sve buduće zakonske ili izvedene obaveze za deo ili ukupna primanja obezbeđena planom definisanih primanja, na primer - kada se isplati jednokratna suma gotovine direktno participantima plana, ili za njihov račun - u zamenu za njihovo pravo da primaju određena primanja po prestanku zaposlenja.

113 U nekim slučajevima, entitet stiče polisu osiguranja radi finansiranja nekih ili svih primanja zaposlenih u vezi sa uslugama zaposlenih u tekućem i prethodnim periodima. Sticanje takve polise ne predstavlja namirenje ako taj entitet zadržava zakonsku ili izvedenu obavezu (vidi paragraf 39) da plati buduće iznose, ako osiguravač ne isplati primanja zaposlenima navedena u polisi osiguranja. Paragrafi 104A-104D obrađuju priznavanje i merenje prava na nadoknadu po polisama osiguranja koje ne spadaju u sredstva plana.

114 Namirenje nastaje zajedno sa ograničenjem ako je neki plan ukinut, tako da je obaveza namirena, a taj plan prestao da postoji. Međutim, ukidanje plana nije ni ograničenje ni namirenje ako je taj plan zamenjen novim koji nudi primanja koja su u suštini identična.

115 Kada se ograničenje vezuje samo za neke zaposlene uključene u dati plan, ili kada se namiruje samo deo obaveze, dobitak ili gubitak uključuje proporcionalni udeo prethodno nepriznatog troška prošlih usluga i aktuarskih dobitaka i gubitaka (kao i prelaznih iznosa koji su ostali nepriznati shodno paragrafu 155(b)).

Proporcionalni udeo se određuje na osnovu sadašnje vrednosti obaveza pre i nakon ograničenja ili namirenja, osim ako je u datim okolnostima druga osnova primerenija. Na primer, može biti prikladno da se primene svi nepriznati dobitci koji nastaju iz ograničenja ili namirenja istog plana, kako bi se najpre eliminisali svi nepriznati troškovi prošlih usluga koji se odnose na taj plan.

**Primer koji ilustruje paragraf 115**

Entitet ukida segment poslovanja i zaposleni u segmentu koji je ukinut neće zaraditi buduća primanja. Ovo je ograničenje bez namirenja. Koristeći tekuće aktuarske pretpostavke (uključujući tekuće tržišne kamatne stope i ostale tekuće tržišne cene) neposredno pre ograničenja, entitet ima obavezu po osnovu definisanog primanja sa neto sadašnjom vrednošću od 1,000; sredstva plana sa fer vrednošću od 820 i neto kumulativne nepriznate aktuarske dobitke od 50. Entitet je prvi put primenio standard pre godinu dana. Ovo je uvećalo neto obavezu za 100, što je taj entitet rešio da prizna tokom pet godina (vidi paragraf 155(b)). Ograničenje smanjuje neto sadašnju vrednost date obaveze za 100, na 900.

*Od prethodno nepriznatih aktuarskih dobitaka i tranzicionih iznosa, 10% (100/1,000) se odnosi na deo obaveza koji je eliminisan ograničenjem. Stoga je efekat tog ograničenja kao što sledi:*

	<i>Pre ograničenja</i>	<i>Dobitak od ograničenja</i>	<i>Posle ograničenja</i>
<i>Neto sadašnja vrednost obaveze</i>	1.000	(100)	900
<i>Fer vrednost sredstava plana</i>	(820)	-	(820)
	180	(100)	80
<i>Nepriznati aktuarski dobitci</i>	50	(5)	45
<i>Nepriznati tranzicioni iznos (100 x 4/5)</i>	(80)	8	(72)
<i>Neto obaveza priznata u izveštaju o finansijskoj poziciji</i>	150	(97)	53

**1.1.16.2.36. Prezentacija**

**1.1.16.2.37. Kompenzacija (prebijanje)**

116 Entitet treba da kompenzuje sredstvo povezano sa planom, sa obavezom koja se odnosi na drugi plan kada, i samo kada taj entitet:

- (a) ima zakonski primenljivo pravo da iskoristi suficit iz jednog plana za izmirenje obaveza po drugom planu i

(b) namerava bilo da izmiri tu obavezu na neto osnovi, ili da realizuje taj suficit iz jednog plana i izmiri svoju obavezu po drugom planu istovremeno.

117 Kriterijumi za prebijanje su slični onima koji su postavljeni za finansijske instrumente u IAS 32 - Finansijski instrumenti: Prezentacija.

#### ***1.1.16.2.38. Razgraničenje između tekućeg i netekućeg/kratkoročnog i dugoročnog***

118 Entiteti treba da razgraničavaju tekuća sredstva i kratkoročne obaveze od stalnih sredstava i dugoročnih obaveza. Ovaj standard ne precizira da li neki entitet treba da razgraniči tekuće i netekuće delove sredstava i obaveza koji nastaju iz primanja po prestanku zaposlenja.

#### ***1.1.16.2.39. Finansijske komponente troškova primanja po prestanku zaposlenja***

119 Ovaj standard ne precizira da li neki entitet treba da prikaže troškove tekućih usluga, troškove kamate i očekivani prinos na sredstva plana, kao komponente jedne pozicije prihoda ili rashoda, u izveštaju o ukupnom rezultatu.

#### ***1.1.16.2.40. Obelodanjivanje***

120 Entitet treba da obelodani informacije koje osposobljavaju korisnike finansijskih izveštaja da ocene prirodu planova definisanih primanja i finansijske efekte promena u tim planovima u toku perioda.

120A Entitet treba da obelodani sledeće informacije o planovima definisanih primanja:

(a) računovodstvenu politiku tog entiteta za priznavanje aktuarskih dobitaka i gubitaka;

(b) opšti opis tipa datog plana;

(c) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja sadašnje vrednosti obaveza po osnovu definisanih primanja i to prikazujući odvojeno, ako je moguće, efekte nastale tokom perioda a koji se mogu pripisati svakoj od sledećih stavki:

(i) troškovima tekućih usluga,

(ii) troškovima kamata,

(iii) doprinosima učesnika u planu,

(iv) aktuarskim dobitcima i gubicima,

(v) promenama u valutnom kursu kod planova koji se vrednuju u valuti različitoj od prezentacione valute entiteta,

(vi) plaćenim primanjima,

- (vii) troškovima prošlih usluga,
- (viii) poslovnim kombinacijama,
- (ix) ograničenjima i
- (x) namirenjima.

(d) analizu obaveze za definisana primanja u iznosima koji proističu iz planova koji su potpuno bez pokrića i iznosima koji proističu iz planova koji su potpuno ili delimično obezbeđeni fondom.

(e) usklađivanje početnog i krajnjeg stanja fer vrednosti sredstava plana i početnog i krajnjeg stanja bilo kog prava na povraćaj koje je priznato kao sredstvo, u skladu sa paragrafom 104A, pokazujući odvojeno, ako je primenjivo, efekte tokom perioda koji se mogu pripisati svakoj od sledećih stavki:

- (i) očekivanom povraćaju na sredstva plana,
- (ii) aktuarskim dobitcima i gubicima,
- (iii) promenama u valutnom kursu kod planova koji se vrednuju u valuti različitoj od prezentacione valute entiteta,
- (iv) doprinosima od strane poslodavca,
- (v) doprinosima od strane učesnika u planu,
- (vi) plaćenim primanjima,
- (vii) poslovnim kombinacijama i
- (viii) namirenjima.

(f) usklađivanje sadašnje vrednosti obaveze za definisana primanja u (c) i fer vrednost sredstava plana u (e) sa sredstvima i obavezama priznatim u izveštaju o finansijskoj poziciji, prikazujući najmanje:

- (i) neto aktuarske dobitke ili gubitke koji nisu priznati u izveštaju o finansijskoj poziciji (videti paragraf 92);
- (ii) troškove prošlih usluga koji nisu priznati u izveštaju o finansijskoj poziciji (videti paragraf 96);
- (iii) svaki iznos koji nije priznat kao sredstvo, usled ograničenja iz paragrafa 58(b);
- (iv) fer vrednost na kraju izveštajnog perioda svakog prava na povraćaj priznatog kao sredstvo prema paragrafu 104A (sa kratkim opisom veze između prava na povraćaj i povezane obaveze), i
- (v) ostale iznose priznate u izveštaju o finansijskoj poziciji.

(g) ukupan rashod priznat u bilansu uspeha za sve od sledeće pozicije, u koje su uključeni:

- (i) trošak tekućih usluga;
- (ii) troškovi kamate;
- (iii) očekivani prinos na sredstva plana;
- (iv) očekivani prinos na svako pravo na povraćaj priznato kao sredstvo u skladu sa paragrafom 104A;
- (v) aktuarske dobitke i gubitke;
- (vi) troškovi prošlih usluga;
- (vii) efekat svakog ograničenja ili namirenja; i
- (viii) efekat ograničenja iz paragrafa 58(b).

(h) ukupan iznos priznat u ukupnom ostalom rezultatu za svaku od sledećih stavki:

- (i) aktuarski dobitci i gubici; i
- (ii) efekat ograničenja iz paragrafa 58(b).

(i) za entitete koji priznaju aktuarske dobitke i gubitke u ukupnom ostalom rezultatu u skladu sa paragrafom 93A, kumulativni iznos aktuarskih dobitaka i gubitaka priznatih u ukupnom ostalom rezultatu.

(j) za svaku veću kategoriju sredstava plana koja treba da uključuju vlasničke instrumente, dužničke instrumente, nekretnine i sva druga sredstva, procenat ili iznos svake takve kategorije od fer vrednosti celokupnih sredstava plana.

(k) iznosi sadržani u fer vrednosti sredstava plana za:

- (i) svaku kategoriju sopstvenih finansijskih instrumenata entiteta; i
- (ii) svaku nekretninu koju koristi entitet ili druga sredstva koja on koristi.

(l) narativni opis osnove koja je korišćena pri određivanju opšte očekivane stope prinosa na sredstva, uključujući efekat većih kategorija na sredstva plana.

(m) stvarni prinos na sredstva plana, kao i stvarni prinos na svako pravo na povraćaj priznat kao sredstvo u skladu sa paragrafom 104A.

(n) primarne aktuarske pretpostavke upotrebljene na kraju izveštajnog perioda, uključujući, tamo gde je to primenljivo:

- (i) diskontne stope;
- (ii) očekivane stope prinosa na svako sredstvo plana za periode prikazane u finansijskim izveštajima;

(iii) očekivane stope prinosa za periode prikazane u finansijskim izveštajima, na svako pravo na povraćaj priznato kao sredstvo u skladu sa paragrafom 104A;

(iv) očekivane stope rasta zarada (i promene indeksa ili druge varijable navedene u formalnim ili izvedenim uslovima plana, kao osnove za rast budućih primanja);

(v) stope trenda medicinskih troškova; i

(vi) svaku drugu korišćenu značajnu aktuarsku pretpostavku.

Entitet treba da obelodani svaku aktuarsku pretpostavku u apsolutnim iznosima (na primer, kao apsolutni procenat) a ne samo kao razliku između različitih procenata ili drugih varijabli.

(o) efekat povećanja za jedan procentni poen i efekat umanjenja za jedan procentni poen u pretpostavljenoj stopi trenda medicinskih troškova na:

(i) zbir troška tekućih usluga i troška kamata koji je komponenta periodičnih neto medicinskih troškova po prestanku zaposlenja; i

(ii) akumuliranu obavezu po osnovu primanja po prestanku zaposlenja za medicinske troškove.

Za potrebe ovog obelodanjivanja, sve druge pretpostavke treba da budu konstantne. Za planove koji funkcionišu u okruženju sa visokom inflacijom, obelodanjivanje treba da odrazi značaj procentualnog povećanja ili smanjenja pretpostavljene stope trenda medicinskih troškova slično jednom procentualnom poenu u okruženju sa niskom inflacijom.

(p) iznose za tekući godišnji period prethodna 4 godišnja perioda:

(i) sadašnje vrednosti obaveze po osnovu definisanih primanja, fer vrednosti sredstava plana i suficit ili deficit u planu; i

(ii) iskustvena korigovanja koja se javljaju kod:

(A) obaveza plana izraženih kao (1) iznos ili kao (2) procenat obaveza plana na kraju izveštajnog perioda i

(B) sredstava plana izraženih kao (1) iznos ili kao (2) procenat sredstava plana na kraju izveštajnog perioda.

(lj) najbolja procena poslodavca, onoliko brzo koliko je to razumno moguće, doprinosa za koje se očekuje da će biti uplaćeni u planu u toku godišnjeg perioda koji počinje nakon izveštajnog perioda.

121 Paragraf 120A(6) zahteva opšti opis vrste plana. Takav opis razlikuje na primer penzijske planove na bazi ravnomerne zarade od penzijskih planova na bazi poslednje plate i od medicinskih planova nakon zaposlenja. Opis plana treba da sadrži i neformalne prakse koje izazivaju nastanak izvedene obaveze uključene u merenju obaveze po osnovu definisanih primanja u skladu sa paragrafom 52. Dalji detalji se ne traže.

122 Kada neki entitet ima više od jednog plana definisanih primanja, obelodanjivanja mogu biti izvršena za celinu, zasebno za svaki plan ili po grupama koje se smatraju najkorisnijim. Može biti korisno da se napravi razlika u grupama na osnovu sledećih kriterijuma:

(a) geografske lokacije planova, na primer - razlikovanje domaćih od inostranih planova ili

(b) na osnovu toga da li ti planovi podležu materijalno različitim rizicima, na primer - razlikovanjem penzionih planova na osnovu paušalne zarade od penzionih planova na osnovu ravnomerne (godišnje) zarade i planova za zdravstvenu zaštitu po prestanku zaposlenja.

Kada neki entitet pruža zajednička obelodanjivanja za grupu planova, takva obelodanjivanja se daju u obliku ponderisanih proseka ili u relativno uskim okvirima.

123 Paragraf 30 zahteva dopunska obelodanjivanja o planovima definisanih primanja za više poslodavaca, koji se tretiraju kao da su planovi definisanih doprinosa.

124 Tamo gde se to zahteva IAS 24, entitet objavljuje informacije o:

(a) transakcijama povezane strane sa planovima primanja po prestanku zaposlenja i

(b) primanjima po prestanku zaposlenja za ključno menadžersko osoblje.

125 Kada to zahteva IAS 37, entitet obelodanjuje informacije o potencijalnim obavezama koje nastaju iz obaveza za primanja po prestanku zaposlenja.



### **1.1.16.2.41. Ostala dugoročna primanja zaposlenih**

126 **Ostala dugoročna primanja zaposlenih uključuju, na primer:**

- (a) dugoročna plaćena odsustva kao što je odsustvo na osnovu dugog staža ili stručnog usavršavanja;
- (b) jubilarna ili druga primanja na osnovu dugog usluga;
- (c) primanja po osnovu dugoročne nesposobnosti;
- (d) učešće u dobiti i premije koje dospevaju u roku od dvanaest meseci ili više nakon kraja perioda u kome je zaposleni izvršio povezane usluge i
- (e) odloženu nadoknadu koja dospeva u roku od dvanaest meseci ili više od kraja perioda u kome je zarađena.

127 Merenje ostalih dugoročnih primanja zaposlenih obično ne podleže istom stepenu neizvesnosti kao merenje primanja po prestanku zaposlenja. Štaviše, uvođenje ili promene ostalih dugoročnih primanja zaposlenih retko uzrokuju značajan iznos troškova prošlih usluga. Iz tih razloga ovaj standard zahteva pojednostavljeni računovodstveni metod za ostala dugoročna primanja zaposlenih. Ovaj metod se razlikuje od računovodstva zahtevanog za primanja po prestanku zaposlenja u sledećem:

- (a) aktuarski dobiti i gubici se priznaju odmah i ne primenjuje se "koridor" i
- (b) svi troškovi prošlih usluga se odmah priznaju.

### **1.1.16.2.42. Priznavanje i odmeravanje**

128 Iznos priznat kao obaveza za ostala dugoročna primanja zaposlenih, treba da bude neto suma sledećih iznosa:

- (a) sadašnje vrednosti obaveza po osnovu definisanih primanja na kraju izveštajnog perioda (vidi paragraf 64),
- (b) minus fer vrednost sredstava plana (ako postoje) na kraju izveštajnog perioda, iz kojih se direktno podmiruju date obaveze (vidi paragrafe 102-104).

Pri merenju date obaveze, entitet treba da primeni paragrafe 49-91, izuzimajući paragrafe 54 i 61. Entitet treba da primeni paragraf 104A pri priznavanju i merenju bilo kog prava na povraćaj.

129 Za ostala dugoročna primanja zaposlenih, entitet treba da prizna neto sumu sledećih iznosa kao rashod ili prihod (shodno paragrafu 58), osim do iznosa u kom neki drugi Međunarodni računovodstveni standard zahteva ili dozvoljava njihovo uključenje u trošak (vrednost) nekog sredstva:

- (a) trošak tekućih usluga (vidi paragrafe 63-91);

- (b) troška kamate (vidi paragraf 82);
- (c) očekivani prinos na svako sredstvo plana (vidi paragrafe 105-107) i svako pravo na povraćaj priznato kao sredstvo (vidi paragraf 104A);
- (d) aktuarske dobitke i gubitke, koji svi treba da budu priznati odmah;
- (e) troškove prošlih usluga, koji svi treba da budu priznati odmah i
- (f) efekte svakog ograničenja ili namirenja (vidi paragrafe 109 i 110).

130 Jedan oblik ostalih dugoročnih primanja zaposlenih je primanje po osnovu dugoročne nesposobnosti. Ako nivo primanja zavisi od dužine pružanja usluga, obaveza nastaje kada je usluga izvršena. Merenje te obaveze odražava verovatnoću da će plaćanje biti zahtevano, kao i dužinu vremena za koje se očekuje da će plaćanje biti izvršeno. Ako je nivo primanja jednak za svakog invalidnog zaposlenog bez obzira na godine staža, očekivani trošak za ta primanja se priznaje kada nastane događaj koji uzrokuje dugoročnu invalidnost.

#### **1.1.16.2.43. Obelodanjivanje**

131 Iako ovaj standard ne zahteva specifična obelodanjivanja u vezi sa drugim dugoročnim primanjima zaposlenih, drugi međunarodni računovodstveni standardi mogu zahtevati obelodanjivanja, na primer tamo gde je rashod koji proizilazi iz tih primanja takve veličine, i zahteva obelodanjivanja u skladu sa IAS 1. Tamo gde to zahteva IAS 24, entitet obelodanjuje informacije o ostalim dugoročnim primanjima zaposlenih za ključno menadžersko osoblje.

**1.1.16.2.44. Otpremnine (obratiti paznju !)**

132 Ovaj standard obrađuje otpremnine odvojeno od drugih primanja zaposlenih, zbog toga što je događaj na osnovu kojega data obaveza nastaje pre prestanak zaposlenja nego usluge zaposlenih.

**1.1.16.2.45. Priznavanje (otpremnine – obratiti paznju !)**

133 Entitet treba da prizna otpremnine kao obavezu i rashod, kada i samo kada entitet demonstrira rešenost da ili:

- (a) okonča zaposlenje nekog zaposlenog ili grupe zaposlenih pre uobičajenog datuma penzionisanja ili
- (b) obezbedi otpremnine kao rezultat ponude date u cilju da se podstakne dobrovoljno prihvatanje tehnološkog viška.

134 Entitet demonstrira rešenost da okonča zaposlenje kada i **samo kada** taj entitet ima detaljan zvaničan plan za okončanje i nema realnu mogućnost da odustane od njega. Taj detaljni plan treba da obuhvati kao minimum:

- (a) lokaciju, funkcije i približan broj zaposlenih čije usluge će biti okončane;
- (b) otpremnine za svaku klasifikaciju posla ili funkciju i
- (c) vreme u kome će taj plan biti sproveden. Sprovođenje treba započeti što je pre moguće, a period za završavanje primene treba da bude takav da značajne promene tog plana nisu verovatne.

135 Entitet može biti obavezan putem zakonskih propisa, ugovora ili drugih aranžmana sa zaposlenima ili njihovim predstavnicima, ili putem izvedene obaveze zasnovane na poslovnoj praksi, običaju ili želji za pravičnim postupkom, da izvrši plaćanje (ili obezbedi druga primanja) zaposlenima, kada okonča njihovo zaposlenje. Ovakve isplate su otpremnine. Otpremnine predstavljaju isplate jednokratne sume, ali ponekad takođe uključuju i:

- (a) uvećanje penzijskih primanja ili drugih primanja po prestanku zaposlenja, bilo indirektno kroz plan definisanih primanja ili direktno i
- (b) zaradu do kraja određenog perioda, ako zaposleni ne vrši usluge koje donose ekonomsku korist entitetu.

136 Neka primanja zaposlenih treba da budu plaćena bez obzira na razlog odlaska zaposlenog. Isplata takvih primanja je sigurna (kao predmet svakog stečenog prava ili minimalnih zahteva za dužinom radnog usluga), ali je vreme njihove isplate neizvesno. Iako se takva primanja opisuju u nekim zemljama kao otpremnine, ili nagrade za kraj službe, to su primanja po prestanku zaposlenja pre nego otpremnine i entitet ih obračunava kao primanja po prestanku zaposlenja. Neki entiteti obezbeđuju niži nivo primanja za dobrovoljni prekid radnog odnosa na zahtev zaposlenog (koji je suštinski primanje po prestanku zaposlenja)

nego za nedobrovoljni prekid na zahtev entiteta. Dopunska primanja isplativa pri nevoljnom prekidu su otpremnine.

137 Otpremnine ne obezbeđuju entitetu buduće ekonomske koristi i trenutno se priznaju kao rashod.

138 Kada neki entitet priznaje otpremnine, on će možda morati da obračuna i ograničenje penzijskih primanja ili druga primanja zaposlenih (vidi paragraf 109).

#### ***1.1.16.2.46. Odmeravanje (otpremnine – obratiti paznju !)***

139 Kada otpremnine dospevaju za isplatu u periodu dužem od 12 meseci nakon izveštajnog perioda, treba ih diskontovati **korišćenjem diskontne stope navedene u paragrafu 78.**

140 U slučaju ponude date radi podsticanja dobrovoljnog prihvatanja tehnološkog viška, merenje otpremnine treba da bude zasnovano na broju zaposlenih za koje se očekuje da će takvu ponudu prihvatiti.

#### ***1.1.16.2.47. Obelodanjivanje (otpremnine – obratiti paznju !)***

141 Kada postoji neizvesnost u vezi sa brojem zaposlenih koji će prihvatiti ponuđene otpremnine, postoji potencijalna obaveza. Shodno zahtevu iz IAS 37, entitet obelodanjuje informacije o potencijalnim obavezama sem ako je mogućnost odliva tokom namirenja daleka.

142 Shodno zahtevu iz IAS 1 entitet obelodanjuje prirodu i iznos rashoda ako je materijalno značajan. Otpremnine mogu usloviti nastanak rashoda koji je neophodno obelodaniti, radi usaglašavanja sa ovim zahtevom.

143 Tamo gde se to traži IAS 24, entitet obelodanjuje informacije o otpremninama za ključno menadžersko osoblje.

144-152 [Brisan]

### **1.1.16.2.48. Prelazne odredbe (za MRS 19)**

153 Ovaj deo precizira prelazne postupke za planove definisanih primanja. Kada neki entitet po prvi put primenjuje ovaj standard za ostala primanja zaposlenih, taj entitet primenjuje IAS 8 - *Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške*.

154 Pri prvoj primeni ovog standarda, entitet treba da odredi svoju tranzicionu obavezu za planove definisanih primanja na taj datum kao:

- (a) sadašnju vrednost date obaveze (vidi paragraf 64) na datum primene;
- (b) minus fer vrednost, na datum primene, sredstava plana (ako postoje) iz kojih će se te obaveze direktno namiriti (vidi paragrafe 102-104);
- (c) minus svaki trošak prošlih usluga koji prema paragrafu 96 treba da bude priznat u kasnijim periodima.

155 Ako je tranziciona obaveza veća od obaveze koja bi bila priznata na isti datum prema ranijoj računovodstvenoj politici datog entiteta, taj entitet treba da načini neopoziv izbor i prizna ovaj porast kao deo svoje obaveze za definisano primanje shodno paragrafu 54:

- (a) trenutno, prema IAS 8; ili
- (b) kao rashod na pravolinijskoj osnovi tokom pet godina od datuma primene. Ako neki entitet odabere (b) onda treba da:
  - (i) primeni ograničenje opisano u paragrafu 58(b) pri merenju svakog sredstva priznatog u izveštaju o finansijskoj poziciji;
  - (ii) obelodani na kraju svakog izveštajnog perioda: (1) iznos porasta koji ostaje nepriznat i (2) iznos priznat u tekućem periodu;
  - (iii) ograniči priznavanje naknadnih aktuarskih dobitaka (ali ne i negativnog troška prošlih usluga) kao što sledi. Ako neki aktuarski dobitak treba priznati prema paragrafima 92 i 93, entitet treba da prizna taj aktuarski dobitak samo do mere u kojoj ti neto kumulativno nepriznati aktuarski dobitci (pre priznavanja ovog aktuarskog dobitka) premašuju nepriznati deo prelazne obaveze; i
  - (iv) uključi povezani deo nepriznate tranzicione obaveze u određivanje svakog naknadnog dobitka ili gubitka pri namirenju ili ograničenju.

Ako je tranziciona obaveza manja od obaveze koja bi bila priznata na isti datum prema ranijoj računovodstvenoj politici tog entiteta, taj entitet treba da prizna takvo smanjenje trenutno - shodno IAS 8.

156 Prilikom inicijalne primene ovog standarda, efekat promene računovodstvene politike uključuje sve aktuarske dobitke i gubitke koji su nastali u ranijim periodima, čak i ako spadaju u "koridor" od 10%, naveden u paragrafu 92.

#### **Primer koji ilustruje paragrafe 154 do 156**

Na dan 31. decembra 1998. izveštaj o finansijskoj poziciji nekog entiteta uključuje penzijsku obavezu od 100. Entitet usvaja Standard od 1. januara 1999., kada sadašnja vrednost te obaveze prema Standardu iznosi 1.300 a fer vrednost sredstava plana je 1.000. 1. januara 1993. taj entitet je poboljšao penzije (trošak za nestečena primanja: 160; prosečni preostali

period na isti datum do sticanja prava: 10 godina). <i>Tranzicioni efekat je kao što sledi:</i>	
Sadašnja vrednost obaveze	1.300
Fer vrednost sredstava plana	(1.000)
Minus: trošak prošlih usluga koji će biti priznat u kasnijim periodima ( $160 \times 4/10$ )	(64)
Tranziciona obaveza	236
Obaveza koja je već priznata	100
Porast obaveze	136
<i>Entitet može izabrati da prizna porast od 136 bilo odmah ili tokom perioda u trajanju do 5 godina. Taj izbor je neopoziv.</i>	
Na dan 31. decembra 1999. sadašnja vrednost obaveze prema ovom Standardu je 1.400 a fer vrednost sredstava plana je 1.050. Neto kumulativni nepriznati aktuarski dobici od datuma primene Standarda su 120. Očekivani prosečan preostali radni vek zaposlenih koji učestvuju u datom planu je bio osam godina. Entitet je usvojio politiku trenutnog priznavanja svih aktuarskih dobitaka i gubitaka, shodno odobrenju iz paragrafa 93.	
<i>Efekat ograničenja iz paragrafa 155(b) (iii) je kao što sledi:</i>	
Neto kumulativni nepriznati aktuarski dobici	120
Nepriznati deo tranzicione obaveze ( $136 \times 4/5$ )	(109)
Maksimalni dobitak koji može biti priznat (paragraf 155(b) (iii))	11

#### **1.1.16.2.49. Datum stupanja na snagu**

157 Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za finansijske izveštaje koji se odnose na periode sa početkom od ili posle 1. januara 1999, osim kako je navedeno u paragrafima 159 i 159C. Ranija primena se podstiče. Ako neki entitet primenjuje ovaj standard na troškove penzijskih primanja za finansijske izveštaje koji se odnose na periode sa početkom pre 1. januara 1999, taj entitet treba da obelodani činjenicu da je primenilo ovaj standard umesto IAS 19 - Troškovi penzijskih primanja, odobrenog 1993.

158 Ovaj standard zamenjuje IAS 19 - Troškovi penzijskih primanja, odobren 1993.

159 Sledeće stupa na snagu za godišnje finansijske izveštaje<sup>3</sup> koji se odnose na periode sa početkom 1. januara 2001. ili nakon toga:

(a) izmenjena definicija sredstava plana iz paragrafa 7 i povezane definicije sredstava koja se drže u fondovima za dugoročna primanja zaposlenih, i kvalifikovane polise osiguranja, i

(b) zahtevi za priznavanje i merenje za povraćaje, iz paragrafa 104A, 128 i 129 i povezana obelodanjivanja iz paragrafa 120A(f)(iv), 20A(g)(iv), 120(m) i 20A(n)(iii).

Ranija primena se podstiče. Ako ta ranija primena utiče na finansijske izveštaje, entitet treba da obelodani tu činjenicu.

159A Izmene u paragrafu 58A postaju primenljive za finansijske izveštaje koji se odnose na periode koji se završavaju 31. maja 2002. godine ili kasnije. Ranija primena se podstiče. Ako ranija primena utiče na finansijske izveštaje entitet treba da obelodani tu činjenicu.

159B Entitet treba da primeni izmene u paragrafima 32A, 34-34B, 61 i 120-121 za godišnje periode koje počinju 1. januara 2006. ili kasnije. Ranija primena se podstiče. U slučaju da entitet primenjuje ove izmene pre 1. januara 2006, on treba da obelodani tu činjenicu.

159C Opcija u paragrafima 93A-93D može se koristiti za godišnje periode koji se završavaju 16. decembra 2004. ili kasnije. Entitet koje koristi opciju za godišnje periode koji počinju pre 1. januara 2006. treba takođe da primenjuje i izmene iz paragrafa 32A, 34-34B, 61 i 120-121.

159D Paragrafi 7, 8(b), 32B, 97, 98 i 111 su izmenjeni a paragraf 111A dodat u okviru *Poboljšanja IFRS* koja su objavljena u maju 2008. godine. Entitet primenjuje izmene paragrafa 7, 8(b) i 32B za godišnje periode koji počinju 1 januara 2009. godine ili kasnije. Ranija primena je dozvoljena. Ukoliko entitet primenjuje izmene za raniji period obelodanjuje tu činjenicu. Entitet primenjuje izmene paragrafa 97, 98, 111 i 111A za promene primanja koje nastaju 1. januara 2009. godine ili kasnije.

160 IAS 8 se primenjuje kad entitet menja svoje računovodstvene politike da bi se prikazao uticaj izmene naveden u paragrafima 159-159D. Pri primeni ovih promena retrospektivno, shodno zahtevu iz IAS 8, entitet tretira ove promene kao da su bile usvojene istovremeno sa ostatkom ovog standarda. Izuzetak je da entitet može da obelodani iznose zahtevane paragrafima 120A(p) kao iznosi koji su određivani za svaki godišnji period prospektivno od prvog godišnjeg perioda prezentiranog u finansijskim izveštajima u kojem entitet po prvi put upotrebljava izmene paragrafa 120A.

161 Objavlivanjem IAS 1 (revidiranog 2007. godine) izmenjena je terminologija u svim IFRS. Osim toga su izmenjeni i paragrafi 93A-93D, 106 (Primer) i 120A. Entitet primenjuje te izmene za godišnje periode koji počinju 1. januara 2009. godine ili kasnije. Ako entitet bude primenjivao IAS 1 (revidiran 2007. godine) za neki raniji period, primenjivaće i izmene za taj raniji period.

<sup>1</sup> Kvalifikujuća polisa osiguranja ne mora neophodno da bude ugovor o osiguranju, kao što je definisano u IFRS 4 Ugovori o osiguranju.

<sup>2</sup> Suficit - prekoračenje fer vrednosti planiranih sredstava u odnosu na sadašnju vrednost obaveze utvrđene za ekonomsku korist.

<sup>3</sup> Paragrafi 159 i 159A se odnose na "godišnje finansijske izveštaje" u skladu sa eksplicitnijim jezikom za pisanje datuma stupanja na snagu usvojenim 1998. godine. Paragraf 157 se odnosi na "godišnje finansijske izveštaje".

Napomene:

### 1.1.16.3. Računovodstveno obuhvatanje primanja zaposlenih

Računovodstveno obuhvatanje primanja zaposlenih regulisano je **Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 19 Prianja zaposlenih ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010** - dalje: MRS 19).

Poreski aspekt primanja zaposlenih regulisan je **Zakonom o porezu na dobit pravnih lica ("Sl. glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004 i 18/2010** - dalje: Zakon) i njegovim pratećim podzakonskim aktima.

Primanja zaposlenih su svi oblici naknada koje privredno društvo zaposlenima daje direktno u zamenu za usluge koje mu oni pružaju. Primanja zaposlenih podrazumevaju i indirektna davanja zaposlenima, kroz davanja njihovim supružnicima, deci i drugim izdržanim osobama povezanim sa zaposlenim, ili davanja drugima, kao što su društva za osiguranje kod kojih je zaposleni osiguran.

#### Primanja zaposlenih obuhvataju:

- kratkoročna primanja zaposlenih,
- primanja posle prestanka radnog odnosa (ne daju se zaposlenima već tada bivšim zaposlenima),
- ostala dugoročna primanja zaposlenih,
- otpremnine (naknade za prestanak radnog odnosa) i
- naknade koje se daju iz kapitala.

#### Cilj MRS 19 je propisivanje:

- računovodstvenih postupaka koji će omogućiti da se svakom obračunskom periodu dodele one obaveze i rashodi u vezi sa uslugama koje privrednom društvu pružaju zaposleni, a koji se odnose na taj obračunski period i
- obelodanjivanja u vezi sa primanjima zaposlenih i bivših zaposlenih.

Primena pojedinih odredbi MRS 19 u Republici Srbiji nije moguća, jer pojedini poslovni događaji koje ovaj standard reguliše zakonski nisu u potpunosti uređeni, kao na primer, mogućnost da privredno društvo formira penzijski fond i isplaćuje penzije svojim bivšim zaposlenim radnicima. Osim toga, u Republici Srbiji nije uobičajena praksa da privredna društva organizuju dobrovoljno penzijsko i invalidsko osiguranje svojih zaposlenih. Međutim, navedena mogućnost postoji u skladu sa odredbom člana 16. **Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju ("Sl. glasnik RS", br. 34/2003, 64/2004 - odluka USRS, 84/2004 - dr. zakon, 85/2005, 101/2005 - dr. zakon, 63/2006 - odluka USRS, 5/2009, 107/2009 i 101/2010)**, u kojem se navodi da dobrovoljno penzijsko i invalidsko osiguranje mogu organizovati i sprovesti pravna lica, u skladu sa posebnim zakonom. U Republici Srbiji je 2005. godine donet **Zakon o dobrovoljnim penzijskim fondovima i penzijskim planovima ("Sl. glasnik RS", br. 85/2005 i 31/2011)**, kojim je prvenstveno regulisano organizovanje i upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima i osnivanje, delatnost i poslovanje društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima.

Slična je situacija i sa dopunskom zdravstvenom zaštitom čije bi finansiranje vršilo privredno društvo.



Za razumevanje i primenu MRS 19 neophodno je znati značenje sledećih termina:

- **Državom** se smatraju vlada, vladine agencije i slična tela, bilo da su na lokalnom, državnom ili međunarodnom nivou.
- Pod **privrednim društvom** MRS 19 podrazumeva privredno društvo, banku, društvo za osiguranje, kao i svaki drugi oblik privrednog organizovanja koji, bilo što je obavezan, bilo što to samoinicijativno želi, primenjuje MRS 19.
- **Poslodavac** je privredno društvo kod koga radi zaposleni.
- **Zaposleni** je lice koje radi u privrednom društvu (pruža usluge privrednom društvu) puno radno vreme, skraćeno radno vreme, stalno, povremeno ili privremeno. Pod zaposlenima MRS 19 podrazumeva i direktore i članove uprave.
- **Bivši zaposleni** je lice koje je radilo u privrednom društvu, ali više ne radi jer je ili otišlo u penziju ili prešlo u neko drugo privredno društvo, ili je postalo nezaposleno lice, tj. ne radi ni u jednom privrednom društvu.
- **Radni odnos** je formalni sporazum između privrednog društva i fizičkog lica (zaposlenog) kojim se reguliše rad zaposlenog u privrednom društvu.
- **Stalni rad** je rad kod koga nije određen rok u kome će doći do prestanka radnog odnosa zaposlenog (osim roka određenog zakonskim propisima o penzionisanju). **Povremeni rad** je rad koji se sa prekidima ponavlja, tj. sa prekidima se uspostavlja radni odnos. **Privremeni rad** je rad kod koga je ugovornim odnosom privrednog društva i zaposlenog određen rok do koga traje radni odnos.
- **Radni staž** je vremenski period koji je zaposleni (ili bivši zaposleni) radio u privrednom društvu, ili pre toga u nekom drugom privrednom društvu.
- **Usluge koje zaposleni pružaju privrednom društvu** su aktivnosti koje zaposleni obavljaju u okviru svog radnog mesta i za koje dobijaju naknade koje im se mogu isplaćivati i za vreme radnog odnosa, a i nakon prestanka radnog odnosa.
- **Kratkoročna primanja zaposlenih** su primanja zaposlenih koje u celini dospevaju za plaćanje u roku od dvanaest meseci po završetku perioda u kojem su zaposleni izvršili rad (pružili usluge privrednom društvu), osim naknada za raskid radnog odnosa i naknada iz kapitala. Ove naknade **obuhvataju**:
  - plate, nadnice i doprinose za socijalno osiguranje (u Republici Srbiji i poreze na zarade);
  - naknade za kratkoročna odsustva (plaćeni godišnji odmor, bolovanje, porodiljsko bolovanje, vojnu vežbu i slično) kada se očekuje da će odsustvo nastati u okviru dvanaest meseci od kraja perioda u kojem je zaposleni pružao usluge privrednom društvu;
  - učestvovanje u dobiti i razne stimulacije u okviru dvanaest meseci od kraja perioda u kojem je zaposleni pružao usluge privrednom društvu;
  - nenovčane naknade (zdravstvena zaštita, korišćenje kuća, automobila, kao i besplatno ili uz povlašćenu cenu korišćenje dobara i usluga i slično) za postojeće zaposlene.
- **Stečena primanja zaposlenih** su primanja zaposlenih koja nisu uslovljena budućom zaposlenošću (obavezom da budu u radnom odnosu u privrednom društvu). Ona, dakle, proističu iz minulog rada zaposlenog (ili bivšeg zaposlenog) u privrednom društvu. Ova

primanja bivši zaposleni dobija nakon prestanka radnog odnosa u privrednom društvu. Stečeno primanje može biti u obliku otpremnine po osnovu penzionisanja.

• **Naknade posle prestanka radnog odnosa** su primanja zaposlenih (osim otpremnina i naknada iz kapitala) koje im privredno društvo isplaćuju posle prestanka radnog odnosa. Ove naknade obuhvataju:

- naknade nakon penzionisanja, kao što su penzije, i
- druge naknade posle prestanka radnog odnosa, kao što su životno i zdravstveno osiguranje posle prestanka radnog odnosa (u Republici Srbiji u pitanju bi bilo dopunsko zdravstveno osiguranje, jer postoji državno osnovno zdravstveno osiguranje).

Ove naknade se bivšim zaposlenima isplaćuju na osnovu "planova naknada posle prestanka radnog odnosa".

Ovakve naknade, koje daju privredna društva bivšim zaposlenima, u Republici Srbiji nisu, kao što smo već rekli, do sada postojale, i preduslov za njihovo postojanje su izmene zakonskih propisa koji regulišu tu materiju.

• **Formalni sporazumi** su sporazumi u pisanoj formi između privrednog subjekta i zaposlenih, ili privrednog subjekta i drugih lica, drugih privrednih subjekata ili države.

• **Neformalni sporazumi** su sporazumi koji nisu u pisanoj formi, a u kojima se privredni subjekt ili zaposleni obavezuju drugoj strani da će ispuniti izrečene obaveze.

• **Neformalno delovanje** je praksa privrednog subjekta (njegovo uobičajeno ponašanje prema zaposlenima i bivšim zaposlenima) iz kojeg proističu izvedene (praktične, izrečene) obaveze privrednog subjekta prema zaposlenima i bivšim zaposlenima.

• **Izvedena (izrečena) obaveza** je obaveza privrednog subjekta prema zaposlenima i bivšim zaposlenima koja nije uzrokovana zakonskom obavezom, već njegovim neformalnim delovanjem (njegovom dosadašnjom praksom odnosa prema zaposlenima i bivšim zaposlenima) i kod koje privredni subjekt nema realnu alternativu drugačijeg postupanja, sem da zaposlenima i bivšim zaposlenim isplati odgovarajuće naknade (privredni subjekt može drugačije da postupi, odnosno da ne izvrši svoje obaveze, ali bi time naneo sebi štetu, prvenstveno u narušenom ugledu i poverenju koje je imao kod zaposlenih, budućih zaposlenih i poslovnih partnera).

• **Usluge koje zaposleni pružaju privrednom subjektu** su aktivnosti koje zaposleni obavljaju u okviru svog radnog mesta i za koje dobijaju naknade koje im se mogu isplaćivati i za vreme radnog odnosa, a i nakon prestanka radnog odnosa.

• **Naknade zaposlenima** su svi oblici naknada koje privredni subjekt zaposlenima daje direktno u zamenu za usluge koje mu oni pružaju. Naknade zaposlenima podrazumevaju i indirektna davanja zaposlenima, kroz davanja njihovim supružnicima, deci i drugim izdržavanim osobama povezanim sa zaposlenim, ili davanja drugima, kao što su društva za osiguranje kod kojih je zaposleni osiguran. Naknade zaposlenima obuhvataju:

- kratkoročna primanja zaposlenih,
- naknade posle prestanka radnog odnosa (ne daju se zaposlenima već bivšim zaposlenima),
- ostale dugoročne naknade zaposlenima,

- otpremnine (naknade za prestanak radnog odnosa) i

- naknade koje se daju iz kapitala.

• **Stečena primanja zaposlenih** su naknade zaposlenima koje nisu uslovljene budućom zaposlenošću (obavezom da budu u radnom odnosu u privrednom subjektu). One proističu iz minulog rada zaposlenog (ili bivšeg zaposlenog) u privrednom subjektu. Ove naknade bivši zaposleni dobija nakon prestanka radnog odnosa u privrednom subjektu. Stečeno primanje može biti u obliku otpremnine po osnovu penzionisanja.

• **Naknade posle prestanka radnog odnosa** su naknade zaposlenima (osim otpremnina i naknada iz kapitala) koje im privredni subjekti isplaćuju posle prestanka radnog odnosa. Ove naknade obuhvataju:

- naknade nakon penzionisanja, kao što su penzije i

- druge naknade posle prestanka radnog odnosa, kao što su životno i zdravstveno osiguranje posle prestanka radnog odnosa (u Republici Srbiji u pitanju bi bilo dopunsko zdravstveno osiguranje, jer postoji obavezno zdravstveno osiguranje).

Ove naknade se bivšim zaposlenima isplaćuju na osnovu "planova naknada posle prestanka radnog odnosa".

Ovakve naknade koje daju privredni subjekti bivšim zaposlenima, u Republici Srbiji nisu do sada postajale, i preduslov za njihovo postojanje su izmene zakonskih propisa kojima se reguliše ta materija.

• **Aktuarske pretpostavke** su najbolja procena varijabli (faktora) koje će odrediti konačni iznos naknada posle prestanka radnog odnosa. One **obuhvataju**:

- demografske pretpostavke o budućim obeležjima sadašnjih i bivših zaposlenih (i njihovim izdržavanim članovima domaćinstva) koji imaju pravo na primanja i
- finansijske pretpostavke.

• **Demografske pretpostavke** su:

- smrtnost za vreme i posle zaposlenja,
- stopa fluktuacije zaposlenih, nesposobnosti za rad i ranijeg penzionisanja,
- udeo u planu lica (bivših zaposlenih) sa izdržanim članovima domaćinstva koji će imati pravo na naknade i
- stope potraživanja prema zdravstvenim planovima.

• **Finansijske pretpostavke** su:

- diskontna stopa,
- buduće plate i nivo primanja,
- u slučaju naknada za troškove zdravstvenih usluga - budući troškovi zdravstvenih usluga, uključujući administrativne troškove (ako su značajni) i isplate naknada i
- očekivana stopa prihoda od plana imovine.

• **Aktuarski rizik** - aktuarska procena je procena koja se uvek vrši uz rizik da će naknade koje se daju bivšim zaposlenima ili uplate u fond (iz koga će se davati te naknade) biti manje od očekivanih.

• **Rizik ulaganja** je rizik da će uložena sredstva u neki fond biti nedovoljna da zadovolje očekivani iznos naknada koje treba dati iz tog fonda. Jedan od razloga zašto bi sredstva bila nedovoljna može biti njihovo loše investiranje od strane fonda (na primer, investiranje u propale projekte).

• **Diskontovanje** je postupak anuliranja uticaja vremenske vrednosti novca: iznos koji se diskontuje (tj. čija se vrednost svodi na vrednost novca na određeni dan) množi se sa diskontnim faktorom koji odražava promenu vrednosti novca između dana na koji se vrednost svodi i dana kada je diskontovani iznos nastao. Kao rezultat diskontovanja dobija se sadašnja vrednost iznosa koji je diskontovan.

• **Diskontna stopa** odražava vremensku vrednost novca, ali ne sadrži aktuarski, ni investicioni rizik, niti specifični rizik privrednog društva.

• **Sadašnja vrednost definisanih obaveza u vezi sa primanjima** je sadašnja vrednost, bez odbitka bilo kojih sredstava iz plana i očekivanih budućih plaćanja koja treba da se izvrše da bi se izmirila obaveza po osnovu izvršenog rada zaposlenog u tekućim i prethodnim periodima.

• **Trošak tekućeg rada** je povećanje sadašnje vrednosti definisanih obaveza za primanja po osnovu izvršenog rada zaposlenog u tekućem periodu.

• **Trošak kamate** je povećanje, u toku perioda, sadašnje vrednosti utvrđene obaveze za naknade, koje je nastalo zbog toga što su one postale za jedan period bliže izmirenju.

• **Nediskontovani iznos** (osnova) je iznos na koji nije primenjena diskontna stopa sa ciljem anuliranja uticaja vremenske vrednosti novca.

• **Plan imovine (sredstava)** obuhvata:

- sredstva koja se čuvaju u fondu dugoročnih primanja zaposlenih; i
- uslovne polise osiguranja.

• **Ostala dugoročna primanja zaposlenih** su primanja zaposlenih koja ne potpadaju u celosti unutar dvanaest meseci nakon završetka perioda u kojem su zaposleni pružali usluge, osim primanja posle prestanka rada, otpremnina i naknada iz kapitala. Ova primanja **obuhvataju**:

- naknade za dugotrajna odsustva, kao što je naknada za vreme dužeg odsustva sa rada ili naknada za vreme studijskog usavršavanja, jubilarne nagrade ili nagrade za dugogodišnji rad, kao što su otpremnine koje se daju pri odlasku u penziju,
- naknade za vreme duže sprečenosti za rad,
- učestvovanje u raspodeli dobiti i obaveze za stimulacije (besplatna davanja) koje dospevaju u roku od dvanaest meseci ili u dužem periodu nakon kraja perioda u kojem su zaposleni radili u privrednom društvu i
- odložena primanja koja dospevaju u roku od dvanaest meseci ili u dužem periodu nakon kraja obračunskog perioda u kojem su zarađene.

**PAZNJA:**

• **Otpremnine (naknade za raskid radnog odnosa)** su jednokratne naknade koje se daju zaposlenima pri njihovom:

- odlasku u penziju pre uobičajenog roka za penzionisanje ili
- pri raskidanju radnog odnosa u situacijama kada je zaposleni pristao da bude tehnološki višak u zamenu za ovu naknadu.

Dakle, **pod ovim naknadama ne podrazumevaju se otpremnine za redovan odlazak u penziju.**

• **Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih**, kao što su otpremnine prilikom odlaska u penziju, jubilarne nagrade i dr. obuhvataju se na računu 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih. Radi se o rezervisanju za:

- otpremnine koje se isplaćuju prilikom odlaska u penziju,
- jubilarne nagrade,
- neiskorišćene godišnje odmori i sl.

U pitanju su naknade koje se priznaju u skladu sa MRS 19.

• **Računovodstvo primanja zaposlenih** obuhvata računovodstvene postupke za priznavanja, vrednovanja, prikazivanja i obelodanjivanja u vezi sa primanjima zaposlenih.

MRS 19 treba da primenjuje privredno društvo poslodavac u svom računovodstvu primanja zaposlenih i bivših zaposlenih, osim primanja koja se daju u obliku instrumenata kapitala privrednog društva ili su povezana sa instrumentima njegovog kapitala koji su u delokrugu **Međunarodnog standarda finansijskog izveštavanja - MSFI 2 Plaćanja akcijama ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010)**.

MRS 19 se primenjuje na sva primanja zaposlenih i bivših zaposlenih koja im daje privredno društvo, kao i ona koja se daju:

- prema formalnim planovima ili drugim formalnim sporazumima između privrednog društva i pojedinog zaposlenog, grupe zaposlenih i njihovih predstavnika;
- prema zakonskim zahtevima ili granskim sporazumima gde se od privrednog društva traži da plaća doprinose državi ili lokalnoj autonomiji ili planovima sa više poslodavaca (primanja zaposlenih isplaćuje fond); ili
- prema neformalnim delovanjima koja dovode do izvedene obaveze.

Privredno društvo primenjuje MRS 19 na sve aranžmane (planove naknada posle prestanka rada), pa i na one koji obuhvataju osnivanje posebnog pravnog lica - penzijskog fonda, koji prima doprinose od privrednog društva i isplaćuje primanja njegovim penzionerima, s tim da se MRS 19 ne bavi izveštavanjem koje pružaju ti penzijski fondovi (to reguliše **Međunarodni računovodstveni standard - MRS 26 Računovodstvo i izveštavanje planova penzijskih primanja ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010)**).

**MRS 19 se ne bavi izračunavanjem visine pojedinih primanja, kao ni načinom izračunavanja obaveza prema državi u vezi sa primanjima, već prevashodno priznavanjima primanja, a vrednovanjem se bavi samo u slučaju potrebe da se izvrši razgraničenje primanja zaposlenih (i bivših zaposlenih) po vremenskim periodima.**

### **1.1.16.3.1. Kratkoročna primanja zaposlenih**

**Obaveze za kratkoročne nadoknade zaposlenima vrednuju se na nediskontovanoj osnovi, odnosno ne vrši se njihovo diskontovanje.**

Kada je zaposleni radio u privrednom društvu u toku obračunskog perioda, privredno društvo priznaje nediskontovani iznos kratkoročnih plaćanja zaposlenom koje će biti isplaćene u razmenu za te usluge:

- kao **obavezu**, posle oduzimanja svakog već isplaćenog iznosa. Ukoliko već isplaćeni iznos premašuje nediskontovani iznos naknade, privredno društvo priznaje prekoračenje kao deo sredstava (unapred plaćeni troškovi) do iznosa do koga će ovo plaćanje unapred dovesti, na primer do smanjenja budućih isplata ili do refundiranja gotovine (ako su, na primer, isplaćene akontacije zarada veće od konačnog obračuna koje su trebale da se isplate zaposlenima, razlika između ove dve veličine bi se iskazala kao aktivno vremensko razgraničenje); i
- kao **trošak u visini priznatih obaveza** (u skladu sa **Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 2 Zalihe ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010** - dalje: MRS 2), deo troškova zarada onih radnika koji učestvuju u izradi gotovih proizvoda mogu se putem zaliha preneti u naredni obračunski period).

Navedena su opšta pravila priznavanja koja važe za sve vrste kratkoročnih naknada zaposlenima. MRS 19 sadrži posebne napomene za:

- kratkoročne naknade za vreme odsustvovanja i
- kratkoročne naknade u obliku stimulacija i učešća u dobiti.

MRS 19 ne zahteva dodatna obelodanjivanja u vezi sa ovim naknadama, osim onih koja nalažu drugi Međunarodni računovodstveni standardi, odnosno Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja, kao što je to slučaj sa, na primer:

- **Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 1 Prezentacija finansijskih izveštaja ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010** - dalje: MRS 1), kojim se zahteva da se obelodane informacije o svim troškovima u vezi sa zaposlenima i
- **Međunarodnim računovodstvenim standardom - MRS 24 Obelodanjivanja povezanih strana ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010** - dalje: MRS 24), kojim se zahteva da se obelodane informacije o naknadama datim najvažnijim rukovodiocima privrednog društva.

### **1.1.16.3.2. Kratkoročna primanja za vreme odsustvovanja**

Kratkoročne naknade za vreme odsustvovanja mogu se podeliti na dve kategorije:

- **kumulirajuće** - naknade za vreme odsustvovanja koje se, ukoliko se ne iskoriste, prenose u naredni obračunski period. Ako, na primer, zaposleni zbog potrebe posla nije iskoristio sve dane godišnjeg odmora, neiskorišćene dane ukoliko mu ih privredno društvo nije isplatilo prenosi u naredni obračunski period.
- **nekumulirajuće** - naknade za vreme odsustvovanja koje zaposleni, ako ih ne iskoristi u celosti u obračunskom periodu u kojem su nastale, nema pravo da prenese u naredni obračunski period, niti ima pravo na novčanu isplatu u slučaju kada ih nije naplatio, a napušta privredno društvo. To su, na primer, dani za krsnu slavu.

Naknade za vreme odsustvovanja priznaju se na sledeći način:

- kumulirajuće naknade za vreme odsustvovanja priznaju se u obračunskim periodima kada je zaposleni radio i kada su se po tom osnovu povećala njegova prava na buduće nadoknade za vreme odsustvovanja, a
- nekumulirajuće naknade za vreme odsustvovanja priznaju se u obračunskim periodima kada odsustvovanje nastane, jer rad zaposlenog u dane kada je imao pravo na odsustvovanje ne povećava iznos njegovih primanja u budućim obračunskim periodima.

Priznavanje kumulirajućih naknada na datum bilansa ne vrši se u punom iznosu nastalih naknada, već u iznosu za koji je realno očekivati da će biti plaćen u narednom ili narednim obračunskim periodima.

#### **Primer:**

*Privredno društvo daje zaposlenima po tri dana plaćenog odsustva za stručno usavršavanje, s tim da se ukoliko ne bude iskorišćeno u tekućoj godini, može preneti još samo u sledeću i u njoj iskoristiti, a u slučaju prenosa prvo se obračunava korišćenje slobodnih dana tekuće godine, pa tek onda prenetih dana iz prethodne godine.*

*Neka je u tekućoj godini ostalo neiskorišćeno 15 radnih dana, i neka je dnevna nadoknada u bruto iznosu 600,00 dinara. Ako je dosadašnja praksa korišćenja dana plaćenog odsustva za stručno usavršavanje sledeća: 2/3 dana se iskoristi a ostatak se ne iskoristi, privredno društvo neće priznati obaveze za neisplaćene nadoknade u iznosu od 9.000,00 dinara, već 2/3 tog iznosa, tj. 6.000,00 dinara.*



### **1.1.16.3.3. Kratkoročna primanja u obliku učešća u dobiti i stimulacije koje se isplaćuju iz dobiti**

Pored opštih uslova priznavanja, MRS 19 propisuje da se očekivani iznos kratkoročnih naknada zaposlenima u obliku učešća u dobiti i stimulacija koje se isplaćuju iz dobiti priznaje kao obaveza (i rashod) ako:

- **privredno društvo ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obavezu za takvu isplatu kao posledicu prošlog događaja** (sadašnja obaveza postoji samo kada privredno društvo ne može da je izbegne);
- **se može izvršiti pouzdana procena** - pouzdana procena zakonske ili izvedene obaveze za kratkoročne naknade u obliku učešća u dobiti i stimulacija može se izvršiti samo ako:
  - formalni uslovi plana sadrže metode za određivanje iznosa tih naknada;
  - privredno društvo određuje iznose koje će isplatiti pre nego što obelodani finansijske izveštaje; i
  - je izvesno prema dosadašnjoj praksi da će privredno društvo ispoštovati svoju izvedenu obavezu (dobrovoljno prihvaćenu) u vezi sa kratkoročnom naknadom u obliku učešća u dobiti i stimulacija;

MRS 19 ne daje preporuku kako postupiti u slučaju kada nije moguće napraviti pouzdanu procenu navedenih zakonskih ili izvedenih obaveza. U tom slučaju primenjuju se odredbe o uslovima za priznavanje obaveza sadržane u **Međunarodnom računovodstvenom standardu - MRS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010** - dalje: MRS 37) i Okviru za pripremanje i prikazivanje finansijskih izveštaja: **obaveza se ne može priznati (knjižiti) u slučaju kada njen iznos ne može pouzdano da se utvrdi;**

- **se radi o učešću u dobiti i stimulacijama (nagradama) koji spadaju u period od 12 meseci od kraja perioda u kojem je zaposleni radio** (u suprotnom se radi o dugoročnim nagradama zaposlenima, kao što su nagrade za 10 ili za 20 godina rada u privrednom društvu).

Pri priznavanju ovih naknada, kao i pri njihovom vrednovanju treba uzimati u obzir uslove pod kojima zaposleni učestvuje u dobiti ili dobijanju stimulacija (nagrada).

Na primer, jedan od uslova može biti da se kratkoročna naknada u obliku učešća u dobiti ili stimulacije ne isplaćuje onim licima koja su postali bivši zaposleni. Zbog toga privredno društvo pri pravljenju "planova učestvovanja u raspodeli dobiti i stimulacija" uzima u obzir broj radnika za koji se očekuje da će napustiti privredno društvo i da, prema tome, neće imati pravo na naknadu.

Slična situacija može biti i sa uslovom dužine rada u kalendarskoj godini za koju se vrši isplata. Može se, na primer, postaviti uslov da se visina isplate smanjuje srazmerno broju dana koji zaposleni nije radio u toj godini u odnosu na broj mogućih dana rada.

**Primer:**

Prema "planu učestvovanja u raspodeli dobiti i stimulacija" privredno društvo planira da 10% od neto dobiti za tekuću godinu isplati zaposlenima, pod uslovom da je ispunjen pun fond radnog vremena (produkt broja zaposlenih i mogućeg godišnjeg broja sati rada). U protivnom, srazmerno će se izvršiti smanjivanje predviđenog procenta.

Ako je fond radnog vremena ispunjen sa 90%, učešće zaposlenih u dobiti neće biti 10%, već 9%.

Imajući u vidu da obaveze na osnovu planova za učešće u dobiti i stimulacija nastaju po osnovu rada zaposlenog, a ne iz transakcija sa vlasnicima izveštajnog privrednog društva, **primanja koja se daju u vidu učešća u dobiti i stimulacija predstavljaju rashod perioda u kojem je zaposleni radio** (a ne kao deo dobiti tekućeg perioda, što bi se moglo zaključiti iz naziva naknade). Dakle, **knjiženje se vrši na isti način kao knjiženje kratkoročnih zarada** (zaduže se računi rashoda za zarade uz odobrenje odgovarajućih računa obaveza za zarade).

Međutim, u praksi privrednih subjekata u Republici Srbiji u vezi sa ovom vrstom primanja javljaju se sledeći problemi:

- 1) do donošenja **Zakona o privrednim društvima ("Sl. glasnik RS", br. 125/2004)**, davanje zaposlenima u vidu učešća u dobiti imalo je sve elemente učešća u dobiti koje imaju vlasnici kapitala, usled čega se i radilo o transakciji koja se po svojoj suštini razlikuje od transakcije koja je opisana u ovom podnaslovu, međutim ovaj zakon ne predviđa mogućnost da privredno društvo zaposlenima daje primanja u vidu učešća u dobiti;
- 2) većina privrednih društava u Republici Srbiji koja je isplaćivala primanja zaposlenima u vidu učešća u dobiti nije imala formalno usvojene planove naknada po osnovu učešća u dobiti i stimulacija - kao što smo već rekli, postojanje formalno usvojenih planova naknada je preduslov za pouzdanu procenu visine obaveze privrednog društva po osnovu primanja u vidu učešća u dobiti;
- 3) u praksi privrednih društava u Republici Srbiji iznosi ovih primanja su određivani nakon proteka godine i usvajanja finansijskih izveštaja - zbog ovakvog postupanja navedeni iznosi se nisu mogli proknjižiti kao rashod tekućeg perioda, jer je rezultat već utvrđen i finansijski izveštaji sastavljeni. Ukoliko učešće zaposlenih u dobiti suštinski ima karakter učešća u dobiti koje proizlazi iz vlasništva, na osnovu odredbi **Međunarodnog računovodstvenog standarda - MRS 10 Događaji posle izveštajnog perioda ("Sl. glasnik RS", br. 77/2010)** takva obaveza se ne priznaje u finansijskim izveštajima godine čija dobit je predmet raspodele, već se priznaje u finansijskim izveštajima godine u kojoj se raspodela radi (ako se raspodeljuje dobit 20x8. godine obaveza se iskazuje u finansijskim izveštajima 20x9. godine).

Imajući u vidu zakonske propise (da Zakon o privrednim društvima ne predviđa mogućnost učešća zaposlenih u dobiti, već samo vlasnika kapitala), ne znači da privredno društvo ne može imati ovakvu vrstu naknade zarada - primanja po osnovu učešća u dobiti: na primer, privredno društvo može u uslovima dobrog poslovanja isplatiti zarade koje prevazilaze uobičajeni iznos zarada. To će dovesti do povećanog iznosa rashoda tekuće godine, a samim tim i do smanjenja iznosa dobiti tekuće godine. Naravno uslov za priznavanje ovakvih obaveza (a samim tim i rashoda) je, kao što smo već rekli, da se one mogu pouzdano utvrditi. U protivnom ne mogu se priznati u finansijskim izveštajima.

#### **1.1.16.3.4. Primanja posle prestanka radnog odnosa**

**Planovi naknada posle prestanka radnog odnosa dele se na planove definisanih doprinosa i planove definisanih naknada, zavisno od suštine plana, a što se izvodi iz glavnih rokova i uslova plana.**

• **Plan definisanih doprinosa** ima sledeće karakteristike:

- zakonska ili izvedena obaveza privrednog društva limitirana je na iznos koji je on obavezan da uplaćuje u fond iz kojeg će se isplaćivati zaposleni nakon prestanka zaposlenja;
- visina naknade posle prestanka zaposlenja zavisi od: iznosa uplata od strane privrednog društva i prihoda od ulaganja koje je ostvario fond.

Dakle, privredno društvo nema obavezu uplate dodatnih sredstava u slučaju kada fond kome su sredstva uplaćivana nema dovoljno sredstava da izvrši svoje obaveze prema bivšim zaposlenima privrednog društva. Prema tome, aktuarski rizik i rizik ulaganja padaju na teret bivših zaposlenih.

• **Plan definisanih naknada** ima sledeće karakteristike:

- privredno društvo ima obavezu da osigura dogovorene naknade za bivše i sadašnje zaposlene (posle njihovog prestanka radnog odnosa) i
- aktuarski rizik i rizik ulaganja padaju na teret privrednog društva.

Privredno društvo treba da klasifikuje plan kod više poslodavaca kao plan definisanih doprinosa ili plan definisanih naknada prema uslovima tog plana (uključujući i izvedenu obavezu). Ako je plan kod više poslodavaca plan definisanih naknada, privredno društvo treba da:

- obračuna srazmerno učešće svoje obaveze definisane naknade, plan sredstava i vrednost tog plana na isti način kao i za svaki drugi plan definisanih naknada i
- obelodani informacije koje se zahtevaju prema MRS 19.

Dugoročno se aktuarski dobitci i gubici mogu međusobno neutralisati. Prema tome, procene obaveza po osnovu primanja po prestanku zaposlenja mogu biti posmatrane kao interval (ili "koridor") najbolje procene. Privrednom društvu je dozvoljeno, ali se od njega ne zahteva da prizna aktuarske dobitke i gubitke koji su unutar intervala. **MRS 19 zahteva od entiteta da prizna, kao minimum, određeni deo aktuarskih dobitaka i gubitaka koji ne spada u "koridor", sa odstupanjem od plus/minus 10%.**

Privredno društvo treba da koristi metod kreditiranja projektovane jedinice za određivanje sadašnje vrednosti svojih obaveza definisanih primanja i povezanog troška tekućih usluga, a gde je to prikladno, i troška prošlih usluga.

**Metod kreditiranja projektovane jedinice rasta obaveze** (ponegde poznat kao metod akumuliranih primanja u odnosu na usluge ili kao metod primanja godine staža) posmatra svaki period rada kao stvaranje dodatne jedinice prava na primanja i odmerava svaku tu jedinicu zasebno da bi se došlo do finalne obaveze.

Privredno društvo diskontuje ukupnu obavezu po osnovu primanja po prestanku radnog odnosa, čak i ako deo te obaveze dospeva u toku dvanaest meseci posle izveštajnog perioda

**MRS 19 podstiče, ali ne zahteva od privrednog društva da uključi kvalifikovanog aktuara u merenje svih materijalnih obaveza za primanja po prestanku radnog odnosa.** Iz praktičnih razloga, entitet može zahtevati da kvalifikovani aktuar sprovede detaljno vrednovanje tih obaveza pre datuma bilansa stanja. Bez obzira na to, rezultati tih vrednovanja se ažuriraju za bilo koju materijalnu transakciju i za druge materijalne promene u okolnostima (uključujući promene tržišnih cena i kamatnih stopa) do datuma bilansa stanja.

WWW.V-ENERGY.COM

### **1.1.16.3.5. Ostala dugorocna primanja zaposlenih**

MRS 19 zahteva da se procenjivanje ostalih dugoročnih primanja zaposlenih vrši primenom pojednostavljene računovodstvene metode. Ova metoda se razlikuje od metode obračunavanja naknada posle prestanka radnog odnosa u sledećem:

- aktuarski dobiti i gubici se odmah priznaju, a načelo "koridora" se ne primenjuje i
- svi troškovi minulog rada se odmah priznaju.

Razlozi za primenu pojednostavljene računovodstvene metode su:

- procenjivanje ostalih dugoročnih primanja zaposlenih obično nije podložno istom nivou neizvesnosti kao procenjivanje naknada posle prestanka radnog odnosa i
- uvođenje ili promena ostalih dugoročnih primanja zaposlenih retko prouzrokuje značajniji iznos troška minulog rada.

Iznos koji je priznat kao obaveza po osnovu ostalih dugoročnih primanja zaposlenih dobija se kao razlika:

- sadašnje vrednosti obaveze definisanih primanja na datum bilansa i
- fer vrednosti plana imovine na datum bilansa (ako postoji) iz kojih obaveze treba direktno da se izmire.

Konkretno, **za obračun trenutne obaveze (na datum bilansa) za otpremnine, privredno društvo uzima u obzir sledeće parametre:**

- broj zaposlenih na taj dan;
- godine starosti zaposlenih na taj dan (segmentirano po polnoj strukturi, s obzirom na to da Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju određuje različite godine starosti za redovan odlazak u penziju radnika ženskog i muškog pola, a istovremeno struktura muško-žensko je bitna pretpostavka za demografske pokazatelje verovatnoće doživljenja i smrti);
- ukupan radni staž za svakog zaposlenog radnika na datum bilansa na koji se vrši obračun sadašnje vrednosti otpremnina, kao i podaci o beneficiranom radnom stažu za one zaposlene koji to pravo ostvare;
- prosečna bruto zarada u pravnom licu u poslednjem mesecu posmatrane izveštajne godine, odnosno visina prosečne bruto zarade u skladu sa pojedinačnim kolektivnim ugovorom;
- prosečna bruto zarada u Republici Srbiji u poslednjem mesecu posmatrane izveštajne godine;
- godišnji očekivani rast zarada u skladu sa srednjoročnim i dugoročnim biznis planovima pravnog lica;
- statistička fluktuacija radne snage neophodne za procenu verovatnoće napuštanja pravnog lica pre godine penzionisanja usled promene radnog mesta kao i procenu verovatnoće zapošljavanja novih radnika u pravnom licu i
- godišnja diskontovana kamatna stopa.

**Aktuarske pretpostavke se sastoje od:**

- demografskih pretpostavki o budućim karakteristikama zaposlenih, kao što su mortalitet i fluktuacija;
- finansijske pretpostavke koje čine ocenu diskontne stope i nivoa zarade;
- podataka o zaposlenima na osnovu kojih se određuju datumi sticanja uslova za odlazak u penziju.

Demografske pretpostavke se ocenjuju na osnovu odgovarajućih tablica smrtnosti, tablica fluktuacije i tablica invaliditeta.

Tehničke osnove za primenu aktuarskih metoda čine izravnote verovatnoće doživljenja i smrti, koji se preuzimaju iz mortalitetnih tablica urađenih na osnovu popisa stanovništva. Diskontna kamatna stopa je sastavni deo tehničkih osnova, koja zajedno sa verovatnoćom doživljenja služi za izračunavanje komutativnih brojeva. Navedene pretpostavke se najbolje aproksimiraju ako se uzmu tablice smrtnosti iz najnovijeg popisa stanovništva (u našem slučaju to je popis iz 2000-2002. godine) i ako se komutativni brojevi urade posebno za muška, posebno za ženska lica.

U stabilnim pravnim licima verovatnoću fluktuacije je moguće proceniti uzimajući u obzir istorijske podatke o fluktuaciji zaposlenih, korigovane za buduće trendove. U nestabilnim uslovima kakvi postoje u većini pravnih lica u Republici Srbiji, pouzdanost i postojanje istorijskih podataka je relativno s obzirom na proces tranzicije privrede.

Funkcionalna zavisnost sadašnje vrednosti budućih obaveza uspostavlja se odgovarajućim aktuarskim modelom ekvivalencije sadašnje vrednosti otpremnine sa očekivanim budućim obavezama. Za uspostavljanje te ekvivalencije koriste se odgovarajući komutativni brojevi ( $D_x$ ,  $D_y$ ,  $N_x$ ,  $N_y$ ), koji su izračunati na osnovu verovatnoće doživljenja i diskontne kamatne stope, gde se mogu uključiti verovatnoće fluktuacije i invaliditeta.

Izračunavanje sadašnje vrednosti otpremnine pri odlasku u penziju radi se posebno za muška, a posebno za ženska lica zbog različitih pokazatelja u tablicama smrtnosti i shodno tome različitih komutativnih brojeva. Obračun se radi pojedinačno za svakog zaposlenog korišćenjem relevantnih faktora sadržanih u aktuarskim pretpostavkama.

Nakon utvrđivanja iznosa obaveza za otpremnine prilikom odlaska u penziju, jubilarne nagrade i druge obaveze prema zaposlenima, koje se isplaćuju u skladu sa stečenim pravima u toku trajanja i nakon prestanka zaposlenja zadužuje se račun 545 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, a odobrava računu 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih.

Kada nastane odliv sredstava po osnovu obaveze za koju je prethodno izvršeno rezervisanje, stvarni troškovi se ne iskazuju ponovo kao rashod, već se knjiženje sprovodi zaduženjem računa 404 - Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih, a u korist odgovarajućeg računa obaveza (prema vrstama) ili odgovarajućeg računa sredstava (zalihe, novčana sredstva) u zavisnosti od karaktera rezervisanja, vrste nastale obaveze i načina na koji je ona izmirena.

Neiskorišćeni iznos rezervisanja (po svakom zaposlenom) ukida se u korist računa 678 - Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja.

**U slučaju kada se obračun i knjiženje rezervisanja za primanja zaposlenih u skladu sa MRS 19 vrši po prvi put, iznos rezervisanja koji se odnosi na ranije godine se evidentira**

preko rezultata ranijih godina, odnosno **na računu 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina** ili **na računu 350 - Gubitak ranijih godina**.

**Takođe, evidentiranje primanja zaposlenih u skladu sa MRS 19 prouzrokuje i evidentiranje odloženih poreskih sredstava (privremene poreske razlike) na računu 288 - Odložena poreska sredstva u iznosu od 10% od obaveze.** Ovde se javljaju privremene poreske razlike iz razloga što se rashodi po osnovu rezervisanja za ove namene u istom iznosu priznaju i za računovodstvene i za poreske svrhe, ali u različitim periodima. Po računovodstvenim propisima rashod se priznaje u momentu rezervisanja, a po poreskim propisima u momentu korišćenja (isplate) ili u momentu ukidanja rezervisanja.

Ostala dugoročna primanja zaposlenih privredno društvo priznaje kao rashod ili kao prihod, osim u slučaju kada neki drugi MRS/MSFI zahteva ili dopušta njihovo uključivanje u nabavnu vrednost sredstva (u skladu sa MRS 2, deo troškova ostalih naknada onih radnika koji učestvuju u izradi gotovih proizvoda ima obračunsku šansu da preko zaliha budu preneti u naredni obračunski period). Kao rashod ili prihod priznaje se zbir sledećih iznosa:

- troškovi tekućeg rada,
- trošak kamate (po osnovu neblagovremene isplate naknada),
- očekivani prinos na sredstva iz plana, kao i od svakog prava na nadoknadu izdataka koje je priznato kao sredstvo,
- aktuarski dobiti i gubici, koji se svi odmah priznaju,
- troškovi rada koji su nastali u prethodnom periodu (koji se svi odmah priznaju) i
- učinak svih ograničenja ili izmirenja.

MRS 19 ne zahteva posebna obelodanjivanja o ostalim dugoročnim naknadama zaposlenima. U vezi sa ovim naknadama drugi MRS/MSFI mogu zahtevati određena **obelodanjivanja** koja treba da pojasne uspešnost poslovanja privrednog društva u određenom obračunskom period, a **odnose se na:**

- **plan definisanih primanja zaposlenih,**
- **računovodstvene politike za priznavanje aktuarskih dobitaka, odnosno gubitaka,**
- **primenjene aktuarske pretpostavke,**
- **početno i krajnje stanje sadašnje vrednosti obaveza za rezervisanje,**
- **troškove tekućih usluga rada,**
- **troškove kamata,**
- **iznose i razloge nastalih aktuarskih dobitaka, odnosno gubitaka,**
- **izmirenje obaveza,**
- **ograničenja i dr.**

**Primer:**

1) Privredno društvo po prvi put vrši obračun rezervisanja za otpremnine zaposlenih. Na dan 01.01. tekuće godine izvršen je obračun rezervisanja za otpremnine zaposlenih u iznosu od 1.000.000 dinara. Društvo u poslovnim knjigama ima iskazan dobitak ranijih godina.

2) Na kraju izveštajnog perioda 31.12. obračunato je rezervisanje za otpremnine zaposlenih u iznosu od 1.200.000 dinara. Izvršena su odgovarajuća obelodanjivanja u napomenama uz finansijske izveštaje.

3) U narednom izveštajnom period, za zaposlenog za koga je rezervisanje za otpremnine bilo obračunato u iznosu od 150.000 dinara, isplaćena je sadašnja obaveza za otpremninu u iznosu od 140.000 dinara (isplata je u visini neoporezivog iznosa).

**Dnevnik glavne knjige finansijskog knjigovodstva**

R.br.	Konto		OPIS	Iznos	
	duguje	potražuje		duguje	potražuje
1	2	3	4	5	6
1)	340		Neraspoređena dobit ranijih godina	1.000.000	
		404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		1.000.000
<i>za formiranje rezervisanja</i>					
1a)	288		Odložena poreska sredstva	100.000	
		340	Neraspoređeni dobitak ranijih godina		100.000
<i>za odložena poreska sredstva po osnovu rezervisanja</i>					
2)	545		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	200.000	
		404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		200.000
<i>za formiranje rezervisanja</i>					
2a)	288		Odložena poreska sredstva	20.000	
		722	Odloženi poreski prihodi		20.000
<i>za odložena poreska sredstva po osnovu rezervisanja</i>					
3)	404		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	150.000	
		450	Obaveze za neto zarade i naknade zarada		140.000
		678	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja		10.000
<i>obračun sadašnje vrednosti otpremnine i ukidanje rezervisanja</i>					
3a)	450		Obaveze za neto zarade i naknade zarada	140.000	
		241	Tekući (poslovni) računi		140.000
<i>isplata otpremnine zaposlenom</i>					
3b)	722		Odloženi poreski prihodi	15.000	
		288	Odložena poreska sredstva		15.000
<i>za ukidanje odloženih poreskih sredstava</i>					

2) Potrebni podaci za obelodanjivanje u Napomenama uz finansijske izveštaje, odnosno podaci na osnovu kojih je izvršen obračun rezervisanja:

Datum obračuna	01.01.	31.12.
Otpremnine prilikom odlaska u penziju po obračunu	1.000.000	1.200.000
Diskontna stopa	7%	7%
Procenjena prosečna stopa rasta zarada	9%	9%
Procenat fluktuacije zaposlenih	5%	5%



Tri komponente povećanja rezervisanja

1.	Obračunato rezervisanje na dan 01.01.	1.000.000
2.	<b>Troškovi kamata (r. br. 1 x diskontna stopa 7%)</b>	<b>70.000</b>
3.	Stvarna obaveza rezervisanja na dan 31.12.	1.200.000
4.	Projektovana obaveza rezervisanja na dan 31.12.	1.200.000
5.	<b>Aktuarski dobitak/gubitak (3-4)</b>	-
6.	<b>Troškovi usluga tekućeg rada (4-1-2)</b>	<b>130.000</b>

Tabela za obelodanjivanje u Napomenama uz finansijske izveštaje na dan 31.12.

1.	Obračunato rezervisanje na dan 01.01.	1.000.000
2.	Troškovi usluga tekućeg rada	130.000
3.	Trošak kamate	70.000
4.	Aktuarski dobitak/gubitak	-
5.	Isplata obaveze	-
6.	Obaveza za rezervisanje 31.12. (1+2+3+4-5)	1.200.000
7.	Ukidanje rezervisanja	-
8.	Trošak rezervisanja u tekućoj godini (6-1-7)	200.000

**Napomena:**

- U primeru se pošlo od pretpostavke da nisu menjane komponente za obračun u periodu između dva obračuna, tako da nema aktuarskih dobitaka, odnosno gubitaka.
- Isti princip knjiženja i obelodanjivanja bi bio i za obračun rezervisanja za jubilarne nagrade.

**1.1.16.3.5. Primanja zaposlenih za raskid radnog odnosa (obratiti paznju !)**

MRS 19 se **naknadama za raskid radnog odnosa** bavi odvojeno od drugih naknada jer događaj koji dovodi do obaveze nije rad zaposlenog **već ugovoreni prestanak radnog odnosa**.

**Priznavanje** - privredno društvo priznaje primanja za ugovoreno raskidanje radnog odnosa kao obavezu i rashod samo kada je očigledno da je preuzeta obaveza za isplatu naknade zaposlenom ili grupi zaposlenih da raskinu radni odnos nastala:

- pre uobičajenog roka za penzionisanje ili
- pristankom da budu proglašeni za tehnološki višak.

Uslov za priznavanje obaveza i rashoda po osnovu naknada za raskidanje radnog odnosa je:

- postojanje u privrednom društvu usvojenog detaljnog formalnog plana za raskid radnog odnosa i
- nemogućnost privrednog društva da odustane od njegove primene.

Detaljan plan treba, najmanje, da sadrži:

- mesto, funkciju i približan broj zaposlenih čiji radni odnos treba da bude raskinut,
- naknade za raskid radnog odnosa za svaku grupu radnih mesta ili funkciju i
- vreme kada će taj plan biti sproveden. Sprovođenje plana počinje što je moguće pre, a vremenski period u kojem će se završiti sa sprovođenjem plana treba da bude takav da nije verovatno da će doći do značajnih promena plana.

**Vrednovanje** - vrednovanje naknada za prestanak radnog odnosa vrši se procenjivanjem.

Kada naknade za prestanak radnog odnosa dospevaju u periodu dužem od 12 meseci od datuma bilansa, naknade se diskontuju primenom diskontne stope (koristi se stopa prinosa na dugoročne obveznice koje izdaju privredna društva, a ako ne postoji razvijeno tržište takvih obveznica, onda se kao diskontna stopa koristi prinos koji se ostvaruje na dugoročnim državnim obveznicama).

U slučaju kada privredno društvo daje ponudu kojom se zaposleni podstiču da se dobrovoljno prijave kao tehnološki višak, procenjivanje naknada za prestanak radnog odnosa zasniva se na procenjenom broju zaposlenih za koje se očekuje da će prihvatiti tu ponudu.

**Obelodanjivanje** - MRS 19 ne zahteva posebna obelodanjivanja o naknadama za prestanak radnog odnosa. On ukazuje na tri MRS/MSFI koja mogu postavljati zahteve u vezi sa obelodanjivanjem naknada za prestanak radnog odnosa:

- u slučaju kada postoji neizvesnost u vezi sa brojem zaposlenih koji će prihvatiti ponudu za prestanak radnog odnosa uz naknadu, radi se o potencijalnoj obavezi i za obelodanjivanje se primenjuju odredbe MRS 37. Obelodanjivanje se vrši, osim u slučaju kada je neznatna verovatnoća da će doći do odliva sredstava sa ekonomskom koristi za privredno društvo;

- u skladu sa MRS 1 privredno društvo treba da obelodani visinu rashoda po osnovu naknada za prestanak radnog odnosa, ako je takve visine i prirode da je obelodanjivanje značajno radi boljeg objašnjenja uspešnosti poslovanja privrednog društva u tom obračunskom periodu; i
- privredno društvo treba, u skladu sa MRS 24 (ako on treba da se primenjuje) da obelodani informacije o naknadama za prestanak radnog odnosa ključnom rukovodećem osoblju privrednog društva.

Napomene:

WWW.V-ENERGY.COM

#### 1.1.16.4. Poresko obuhvatanje primanja zaposlenih (obratiti posebnu paznju !)

Članom 9. Zakona (**ZAKON O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA** ("Sl. glasnik RS", br. 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010 i 101/2011)) propisano je da se troškovi zarada, odnosno plata, priznaju u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda. Dakle, **Zakon o porezu na dobit pravnih lica** u potpunosti priznaje troškove zarada, odnosno plata priznate u skladu sa MRS 19 Naknade zaposlenima.

Članom 9a Zakona propisano je da se **obračunate a neisplaćene otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu priznaju kao rashod u poreskom bilansu u poreskom periodu u kome su isplaćene**. Dakle, ovi troškovi **se ne priznaju** u poreskom bilansu u onom izveštajnom periodu kada su u skladu sa MRS 19 priznati kao rashod u bilansu uspeha. Zbog ovakvog zahteva **Zakona o porezu na dobit pravnih lica**, obrazac poreskog bilansa u vezi sa otpremninama i novčanim naknadama po osnovu prestanka radnog odnosa sadrži dva reda:

- na rednom broju 16. Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa, obračunate **a neisplaćene u poreskom periodu (povećava se poreska osnovica)** i
- na rednom broju 17. Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa **koje su obračunate u prethodnom a isplaćene u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans (smanjuje se poreska osnovica)**.

Iz navedenih odredbi **Zakona o porezu na dobit pravnih lica** proizlazi da **ne postoje** prepreke (u vidu neopravdanog plaćanja poreza na dobit zbog nepriznavanja navedenih rashoda u obrascu poreskog bilansa - koje su postojale do poslednje promene obrasca poreskog bilansa) **za primenu MRS 19**. Drugim rečima, svi obveznici primene MRS/MSFI **su u obavezi da primenjuju i MRS 19**.

Dakle, **moćni su sledeći slučajevi prilikom primene MRS 19:**

- Priznavanje u bilansu stanja, bilansu uspeha i obelodanjivanje u napomenama uz finansijske izveštaje ili
- Obelodanjivanje u napomenama uz finansijske izveštaje ukoliko
  - iznos nije materijalno značajan ili/i
  - troškovi prevazilaze koristi ili/i
  - nije moguća pouzdana procena:
    - primena MRS 37 ili/i
    - predstavlja potencijalne obaveze.

Napomene:

### 1.1.16.5. Primer knjizenja - PRIMARY TARGET

Због одласка у пензију, у месецу октобру 2009. године, запосленом је због одласка у пензију обрачуната отпремнина према члану 119. Закона о раду (у висини три просечне зараде по запосленом у Републици Србији према последњем објављеном податку,  $45.307 \times 3 = 135.921$ ). Том приликом обрачунат је и порез на друге приходе јер је неопорезиви износ у висини две просечне зараде у Републици. Отпремнина је исплаћена на текући рачун запосленог.

Ред.бр.	ОПИС	Износ
1	Износ који се исплаћује (нето)	140.000,00
2	Неопорезиви износ	135.921,00
3	Износ који се опорезује (1 – 2)	4.079,00
4	Опорезиви бруто износ (3 x 1,190476)	4.855,95
5	Нормирани трошкови (4 x 20%)	971,19
6	Основица за порез (4 – 5)	3.884,76
7	Порез на друге приходе (6 x 20%)	776,95
8	Нето за исплату (2 + 4 – 7)	140.000,00
9	Укупан трошак отпремнине (1 + 7)	140.776,95

Za nalog pocetnog stanja.

Naziv poreskog obveznika: V-ENERGY doo  
Adresa: SALVADORA ALJENDEA 16  
Telefon: 063/32-90-97  
Maticni broj: 56039147  
Sifra delatnosti: 84200  
Tekuci racun: 355-1046979-51  
PIB: 102844082  
PE PDV: N

E-mail: [venergy@sezampro.rs](mailto:venergy@sezampro.rs)  
Site: [www.v-energy.com](http://www.v-energy.com)

Nalog broj: 0

Komentar za korisnika: Broj izvestaja: 0000; Oblast: FK; Naziv: rpt\_Nalog\_Standard

Strana: 1 od 1

Izvestaj:Nalog korisnikov broj (IS: Report: rpt\_Nalog\_Standard) ; Informacioni sistemi: [www.v-energy.com](http://www.v-energy.com)

Stampa naloga broj: 0

Datum: 01/01/2012

Opis: PČS tj. POČETNO STANJE

Status: PROKNJIŽEN

Stavka	Sin.	Ana.	Opis	Duguje	Potrazuje
1	2	3	4	5	6
1	241	24101	POČETNO STANJE VOJVODJANSKA BANKA	1,000,000.00	0.00
2	700	7000	POČETNO STANJE Racun otvaranja glavne knjige	0.00	1,000,000.00

Ukupno: 1,000,000.00 1,000,000.00  
Saldo: 0.00

Overio:

Knjizio:

Kontirao:

Odgovorno lice:

(ime i prezime)

(ime i prezime)

(ime i prezime)

(ime i prezime)

Broj licne karte: \_\_\_\_\_

MBG: \_\_\_\_\_

Adresa: \_\_\_\_\_

Telefon: \_\_\_\_\_

Napomene:

Za obracunatu otpremninu imamo sledeci nalog racunovodstva.

Naziv poreskog obveznika: V-ENERGY doo  
Adresa: SALVADORA ALJENDEA 16  
Telefon: 063/32-90-97  
Maticni broj: 56039147  
Sifra delatnosti: 84200  
Tekuci racun: 355-1046979-51  
PIB: 102844082  
PE PDV: N

E-mail: [venergy@sezampro.rs](mailto:venergy@sezampro.rs)  
Site: [www.v-energy.com](http://www.v-energy.com)

Nalog broj: 1

Komentar za korisnika: Broj izvestaja: 0000; Oblast: FK; Naziv: rpt\_Nalog\_Standard  
Izvestaj:Nalog korisnikov broj (IS: Report: rpt\_Nalog\_Standard); Informacioni sistemi: [www.v-energy.com](http://www.v-energy.com)

Strana: 1 od 1

Stampa naloga broj: 1

Datum: 15/10/2012

Opis:  ONL tj.  OPŠTI NALOG

Status: PROKNIŽEN

Stavka	Sin.	Ana.	Opis	Duguje	Potrazuje
1	2	3	4	5	6
1	529	529010	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA) Otpremnina kod odlaska u starosnu penziju	140,776.95	0.00
2	463	4630000001	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA) PETAR PETROVIC	0.00	140,000.00
3	489	48961	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA) Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji pre!	0.00	776.95

Ukupno: 140,776.95 140,776.95  
Saldo: 0.00

Overio:

Knjizio:

Kontrao:

Odgovorno lice:

\_\_\_\_\_  
(ime i prezime)

\_\_\_\_\_  
(ime i prezime)

\_\_\_\_\_  
(ime i prezime)

\_\_\_\_\_  
(ime i prezime)

Broj licne karte: \_\_\_\_\_

MBG: \_\_\_\_\_

Adresa: \_\_\_\_\_

Telefon: \_\_\_\_\_

Napomene:

### **1.1.16.5.1. Konto 529**

## **PRAVILNIK O KONTNOM OKVIRU I SADRŽINI RAČUNA U KONTNOM OKVIRU ZA PRIVREDNA DRUŠTVA, ZADRUGE, DRUGA PRAVNA LICA I PREDUZETNIKE ("Sl. glasnik RS", br. 114/2006, 119/2008, 9/2009, 4/2010 i 3/2011)**

### **Član 40**

Na računima grupe **52 - Troškovi zarada, naknada zarada i ostali lični rashodi**, knjiže se troškovi po osnovu obračunatih zarada, naknada zarada i **drugih primanja zaposlenih**, kao i troškovi po osnovu obračunatih naknada po ugovorima sa fizičkim licima.

Na računu 520 - Troškovi zarada i naknada zarada (bruto), iskazuju se troškovi obračunatih zarada i naknada zarada koje se ne refundiraju (za godišnji odmor, rad na dane državnih praznika, bolovanje na teret poslodavca, zbog prekida rada bez krivice zaposlenog i sl.) a u korist računa 450, 451 i 452.

Na računu 521 - Troškovi poreza i doprinosa na zarade i naknade zarada na teret poslodavca, iskazuju se troškovi poreza i doprinosa, koji se pri obračunu zarada i naknada zarada iskazanih na računu 520, plaćaju na teret poslodavca, a u korist računa 453.

Na računu 522 - Troškovi naknada po ugovoru o delu, iskazuju se ukupni troškovi naknada po ugovoru o delu, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

Na računu 523 - Troškovi naknade po autorskim ugovorima, iskazuju se ukupni troškovi naknada po osnovu autorskih ugovora, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

Na računu 524 - Troškovi naknade po ugovoru o privremenim i povremenim poslovima, iskazuju se ukupni troškovi naknada po osnovu privremenih i povremenih poslova, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

Na računu 525 - Troškovi naknade fizičkim licima po osnovu ostalih ugovora, iskazuju se ukupni troškovi naknada fizičkim licima po napred nepomenutim ugovorima, a u korist računa 465 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

Na računu 526 - Troškovi naknade članovima upravnog i nadzornog odbora, iskazuju se ukupni troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora, a u korist računa 464 i odgovarajućih računa grupe 48 na kojima se iskazuju obaveze za poreze i doprinose.

**Na računu 529 - Ostali lični rashodi i naknade, iskazuju se ukupni troškovi ostalih ličnih rashoda i naknada kao što su otpremnina za odlazak u penziju, jubilarne nagrade, naknade troškova smeštaja i ishrane na službenom putu, naknade troškova prevoza na službenom putu, naknade troškova prevoza na radno mesto i sa radnog mesta, naknade za smeštaj i ishranu na terenu, i ostale naknade troškova zaposlenima, poslodavcima i drugim fizičkim licima.**



Напомене:

### **Grupa racuna 52**

Према члану 40. Правилника о контном оквиру, на рачунима групе 52 исказују се трошкови по основу обрачунатих зарада, накнада зарада и других примања запослених, као и трошкови по основу обрачунатих накнада по уговорима са физичким лицима.

По правилу, у оквиру троцифреног рачуна ове групе обухватају се укупни трошкови (трошкови нето накнаде и сви обрачунати трошкови пореза и доприноса по основу те накнаде) који се обрачунавају запосленима и другим физичким лицима по основу уговора који закључују са послодавцем, као и других накнада које се исплаћују према уговорима о раду или другим актима послодавца. Изузетак је направљен код зарада и накнада зарада запосленима, где се одвојено обухватају бруто зараде и накнаде зараде, а одвојено порез и доприноси који се исплаћују на терет послодавца (који нису укључени у бруто зараду, односно накнаду).

---

Приликом исказивања ових трошкова, мора се водити рачуна о начелу узрочности (начело настанка пословног догађаја), које је дато у Оквиру МСФИ став 22. Према начелу узрочности, учинци пословних промена и других догађаја признају се у моменту настанка (а не у моменту плаћања) и евидентирају се у пословним књигама и укључују у финансијске извештаје у периодима на које се односе. Ово начело примењивано је и у нашој досадашњој пракси, тако да по том питању практично, нема разлика у односу на ранија решења. То значи да се и даље врши „укалкулисавање зарада“, тј. зараде обрачунате за једну годину биће исказане као трошак те године, независно од тога да ли су и исплаћене. Стандарди, такође, постављају захтев да се све накнаде које запослени остваре радом искажу као обавеза (на терет расхода) у периоду у којем су те накнаде зарађене, без обзира на то када доспевају за исплату

---

Накнадама и зарадама запослених бави се МРС 19 – Накнаде запосленима.

Међутим, у одређеним случајевима, отпремнине запосленима (због одласка у пензију или услед споразумног раскида радног односа) као и јубиларне награде, могу актима послодавца бити утврђене у значајним износима, тако да је потребно извршити резервисања за ове накнаде

Напомене:

## Sintetika 529

Према Правилнику у контном оквиру, на терет овог рачуна књиже се трошкови осталих личних расхода и накнада. На овом рачуну исказују се: накнаде трошкова запосленима и другим физичким лицима и накнаде и помоћи запосленима које се не сматрају зарадама.

Према томе, на овом рачуну исказују се:

- накнада трошкова запосленима на службеном путу (дневнице, путни трошкови, трошкови ноћења и др.),
- накнада за смештај и исхрану на терену ако се исплаћује запосленом,
- накнаде трошкова превоза на рад и са рада,
- накнада за коришћење сопственог аутомобила у службене сврхе,
- отпремнина ради одласка у пензију,
- отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба,
- једнократна накнада у складу са социјалним програмом,
- јубиларне награде,
- давања запосленима (поводом 8. марта, Нове године и сл.) а која се не сматрају зарадама,
  - помоћ у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника,
  - солидарна помоћ за случај дуже или теже болести, здравствене рехабилитације, наступа теже инвалидности запосленог или члана његове породице.
- солидарна помоћ запосленом за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја,
  - стипендије и кредити ученицима и студентима,
  - награде, солидарне помоћи и друга давања физичким лицима која нису запослени (на пример: солидарне помоћи пензионерима, поклони пензионерима поводом 8. марта, Нове године и сл.).

На терет овог рачуна књиже се укупни трошкови који настају по претходним основама, што значи износ нето накнаде увећан за све порезе и доприносе који се том приликом обрачунавају и плаћају.

**52 – ТРОШКОВИ ЗАРАДА, НАКНАДА ЗАРАДА И ОСТАЛИ ЛИЧНИ РАСХОДИ**

529 – ОСТАЛИ ЛИЧНИ РАСХОДИ И НАКНАДЕ<sup>13</sup>

5290 – Остала лична примања запослених (брutto)

52901 – Отпремнина за раскид радног односа

529010 – Отпремнина код одласка у старосну пензију

529011 – Отпремнина запосленима за чијим је радом престала потреба

52902 – Једнократна накнада запосленима у складу са социјалним програмом

52903 – Јубиларне награде

52904 – Помоћ запосленом и породици

529040 – Помоћ у случају смрти запосленог

529041 – Помоћ у случају смрти члана уже породице запосленог

529042 – Солидарна помоћ у случају теже или дуже болести запосленог или члана његове уже породице

529043 – Солидарна помоћ за набавку лекова и лечење запосленог или члана његове уже породице

529049 – Остале помоћи запосленима и њиховим породицама (за ублажавање елементарних непогода или других ванредних догађаја и др.)

5291 – Накнаде трошкова запосленима

52910 – Накнаде трошкова запосленима за превоз на посао и са посла

52911 – Накнаде трошкова запосленима на службеном путу

529111 – Накнада трошкова запосленима за службено путовање – трошкови превоза

Напомене: **уочити** **konto 529010** ;

### 1.1.16.5.2. Konto 463

## **PRAVILNIK O KONTNOM OKVIRU I SADRŽINI RAČUNA U KONTNOM OKVIRU ZA PRIVREDNA DRUŠTVA, ZADRUGE, DRUGA PRAVNA LICA I PREDUZETNIKE ("Sl. glasnik RS", br. 114/2006, 119/2008, 9/2009, 4/2010 i 3/2011)**

### **Član 34**

Na računima grupe **46 - Druge obaveze**, iskazuju se obaveze za kamate, troškove finansiranja, dividende, za učešće u dobitku, **obaveze prema zaposlenima**, članovima upravnog i nadzornog odbora, obaveze prema fizičkim licima za naknade prema ugovorima, obaveze za neto prihod preduzetnika koji akontaciju podiže u toku godine i ostale obaveze.

Na računu 460 - Obaveze po osnovu kamata i troškova finansiranja, iskazuju se obaveze po osnovu rashoda kamata i ostalih finansijskih rashoda.

Na računu 461 - Obaveze za dividende, iskazuju se obaveze za dividende po osnovu raspodele dobitka, zaduženjem računa 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina.

Na računu 462 - Obaveze za učešće u dobitku, iskazuju se obaveze po osnovu raspodele dobitka u skladu sa opštim aktom pravnog lica i preduzetnika, zaduženjem računa 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina.

Na računu **463 - Obaveze prema zaposlenima**, iskazuju se neto obaveze prema zaposlenima po raznim osnovama, kao što su: **otpremnina za odlazak u penziju, jubilarne nagrade, dnevnice i naknade troškova na službenom putu, naknade troškova prevoza na radno mesto i sa radnog mesta, naknade za smeštaj i ishranu na terenu i ostale naknade troškova zaposlenima.**

Na računu 464 - Obaveze prema članovima upravnog i nadzornog odbora, iskazuju se obaveze po osnovu primanja članova upravnog i nadzornog odbora u skladu sa aktima pravnog lica, zaduženjem računa 526 - Troškovi naknada članovima upravnog i nadzornog odbora ili računa 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina.

Na računu 465 - Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima, iskazuju se navedene obaveze u neto iznosu zaduženjem odgovarajućeg računa iz grupe 52.

Na računu 466 - Obaveze za neto prihod preduzetnika koji akontaciju podiže u toku godine, iskazuju se akontacije neto prihoda koje preduzetnik podiže u toku godine zaduženjem računa 722 - Lična primanja poslodavca, odnosno obaveze za neto prihod koji podiže po godišnjem finansijskom izveštaju, na teret računa 340 - Neraspoređeni dobitak ranijih godina.

Na računu 469 - Ostale obaveze, iskazuju se ostale kratkoročne obaveze koje nisu iskazane na posebnim računima u okviru grupe računa 46, kao što su članarine, troškovi platnog prometa i sl.

## **GRUPA 46**

На рачунима ове групе обухватају се различите обавезе, и то обавезе по основу камата и трошкова финансирања, обавезе које проистичу из расподеле добити, обавезе према запосленима, обавезе према другим физичким лицима настале по основу уговора или обављањем одређених функција, обавезе за нето приход предузетника и остале обавезе које нису обухваћене ранијим рачунима класе 4, а нису обавезе по јавним приходима.

Правилником о контном оквиру, у оквиру ове групе нису дати посебни рачуни за односе који настају са матичним, односно зависним и повезаним правним лицима. Уколико постоје поменути односи, потребно је у оквиру троцифрених рачуна оворити аналитику за односе са матичним (зависним) и повезаним правним лицима.

### **KONTO 463 (primeri su dati uz konto 529)**

Према Правилнику о контном оквиру, у корист овог рачуна књиже се обавезе према запосленима, и то по основу:

- накнада трошкова запосленима на службеном путу (накнада за исхрану, дневнице, путне трошкове, трошкове ноћења и др.);
- накнада за смештај и исхрану на терену ако се исплаћује запосленом;
- накнада трошкова превоза на рад и са рада;
- накнада за коришћење сопственог аутомобила у службене сврхе;
- отпремнина ради одласка у пензију;
- отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба;
- једнократних накнада у складу са социјалним програмом;
- јубиларних награда;
- помоћи у случају смрти запосленог или члана његове породице;
- солидарне помоћи за случај дуже или теже болести, здравствене рехабилитације, наступа теже инвалидности запосленог или члана његове породице;
- солидарне помоћи запосленом за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја, и
- других обавеза.

Награде, солидарне помоћи и друга давања физичким лицима која нису запослени (на пример: солидарне помоћи пензионерима, поклони пензионерима поводом 8. марта, Нове године и сл.) не исказују се на овом рачуну, већ у оквиру Рачуна 469 – Остале обавезе.

**Konto 463 je paralelan sa kontom 529** (sluzbeni put u zemlji, naknada za koriscenje sopstvenog automobila u poslovne svrhe, naknada za prevoz na rad i sa rada, otpremnina prilikom odlaska u penziju i davanje povodom Bozica koja se nesmatra zaradom) ;

Napomene: primeri koriscenja 463 su dati na kontu 529. U nastavku sledi analiticki konti plan.

Analiticki kontni plan:

- 463 – ОБАВЕЗЕ ПРЕМА ЗАПОСЛЕНИМА<sup>59</sup>
  - 4630 – Обавеза према запосленима за накнаду трошкова на службеном путовању
    - 46300 – Обавеза према запосленим за трошкове ноћења на службеном путовању
    - 46301 – Обавеза према запосленим за накнаду трошкова превоза на службеном путовању
    - 46302 – Обавеза према запосленим за дневнице на службеном путовању
  - 4631 – Обавеза према запосленима за смештај и исхрану на терену ако се исплаћује запосленом
  - 4632 – Обавеза према запосленом за трошкове превоза на рад и са рада
  - 4633 – Обавеза према запосленом за коришћење сопственог аутомобила у службене сврхе
  - 4634 – Обавеза према запосленом за отпремнине
    - 46340 – Обавеза према запосленом за отпремнину ради одласка у пензију
    - 46341 – Обавеза за отпремнину запосленом за чијим је радом престала потреба
  - 4635 – Обавеза према запосленима за једнократну накнаду у складу са социјалним програмом
  - 4636 – Обавеза према запосленима за јубиларну награду
  - 4637 – Обавеза према запосленима за давање помоћи
    - 46370 – Обавеза за помоћ у случају смрти запосленог или члана његове породице
    - 46371 – Обавеза за солидарну помоћ за случај дуже или теже болести, здравствене рехабилитације, наступа теже инвалидности запосленог или члана његове уже породице
    - 46372 – Обавеза за солидарне помоћи запосленом за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја
    - 46373 – Обавезе за остале солидарне помоћи запосленима
  - 4638 – Обавеза за друга давања запосленима (за 8. март, за Нову годину, за дечије пакетиће и сл.)
  - 4639 – Друге обавезе према запосленима

Napomene: uociti konto 46340 i konto 46341.

### **1.1.16.5.3. Konto 489**

**PRAVILNIK O KONTNOM OKVIRU I SADRŽINI RAČUNA U KONTNOM OKVIRU ZA PRIVREDNA DRUŠTVA, ZADRUGE, DRUGA PRAVNA LICA I PREDUZETNIKE ("Sl. glasnik RS", br. 114/2006, 119/2008, 9/2009, 4/2010 i 3/2011)**

#### **Član 36**

Na računima grupe **48 - Obaveze za ostale poreze, doprinose i druge dažbine**, iskazuju se obaveze za akcize, obaveze za poreze i doprinose koji terete troškove, obaveze za porez iz rezultata i **ostale obaveze za poreze** i doprinose.

Na računima ove grupe otvara se analitika **prema vrstama** poreza i doprinosa.

**Dugovna salda na računima ove grupe utvrđena na dan bilansa iskazuju se na računu 224 - Potraživanja po osnovu preplaćenih ostalih poreza i doprinosa.**

Na računu 480 - Obaveze za akcize, iskazuju se akcize koji se naplaćuju uz prodajnu cenu proizvoda, robe i usluga zaduženjem odgovarajućeg računa potraživanja, zaliha, prihoda i sl.

Na računu 481 - Obaveze za porez iz rezultata, iskazuje se obračunati porez na dobitak, zaduženjem računa 721 - Porezi iz dobitka.

Na računu 482 - Obaveze za poreze, carine i druge dažbine iz nabavke ili na teret troškova, iskazuju se porezi, carine i druge dažbine koji čine zavisne troškove nabavke zaliha i osnovnih sredstava, odnosno koji se nadoknađuju neposredno na teret troškova.

Na računu 483 - Obaveze za doprinose koji terete troškove, iskazuju se obaveze za doprinose za preduzetnika i vlasnika pravnog lica koji doprinose plaća po rešenju nadležnog organa, zaduženjem računa 556 - Troškovi doprinosa.

**Na računu 489 - Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine, iskazuju se obaveze za ostale poreze, doprinose i dažbine koji nisu iskazani na posebnim računima u okviru grupe računa 48, kao što su troškovi poreza i doprinosa koji su obračunati po ugovoru o delu, ugovoru o autorstvu, drugim ugovorima uz naknadu, troškovi taksa, naknada i sličnih obaveza.**

Napomene:

**GRUPA 48**

На рачунима ове групе обухватају се обавезе за акцизе, обавезе за порезе и доприносе који терете трошкове, обавезе за порез из резултата и остале обавезе за порезе и доприносе.

Правилником о контном оквиру прописана је обавеза да се на рачунима ове групе обавезно отвара аналитика према врстама пореза и доприноса.

Напомене:



## KONTO 489

На рачуну 489 обухватају се обавезе за остале порезе, доприносе и дажбине које нису обухваћене посебним рачунима у оквиру групе рачуна 48 и 45. На овом рачуну обухвата се велики број пореза и доприноса по основу разних врста примања запослених и других физичких лица. Зато је веома важно доследно урадити аналитику у оквиру овог рачуна. Могуће је више решења, а, по нашем мишљењу, најпримереније је да се четвороцифрена (петоцифрена) аналитика отвори према врстама пореза и доприноса (по уплатним рачунима) а у оквиру ње петоцифрена (шестоцифрена) аналитика према врстама примања:

4896 – Обавезе за порез на доходак грађана;

48961 - Обавезе за порез на доходак грађана на накнаде члановима управног и надзорног одбора, посланицима, одборницима, судијама поротницима, судским тумачима и судским вештачима;

48962 – Обавезе за порез на доходак грађана на отпремнину приликом одласка у пензију, на износ који прелази неопорезиви износ;

48963 – Обавезе за порез на доходак грађана на отпремнину радницима који су технолошки вишак, изнад неопорезивог износа.

На овом рачуну обухватају се порези и доприноси обрачунати по основу:

- уговора о делу;
- ауторских уговора;
- уговора о привременим и повременим пословима;
- осталим уговорима уз накнаду (трговинско заступање, допунски рад итд.);
- накнада члановима управног и надзорног одбора;
- накнада трошкова запосленима на службеном путу (накнада за исхрану, дневнице, путни трошкови, трошкови ноћења и др.);
- накнада за смештај и исхрану на терену;
- накнаде трошкова превоза на рад и са рада;
- накнада за коришћење сопственог аутомобила у службене сврхе;
- отпремнина приликом одласка у пензију;
- отпремнина запосленом за чијим је радом престала потреба;
- једнократна накнада у складу са социјалним програмом;
- јубиларне награде;
- помоћ у случају смрти запосленог, члана његове породице или пензионисаног радника;
- солидарна помоћ за случај дуже или теже болести, здравствене рехабилитације, наступа теже инвалидности запосленог или члана његове породице;
- солидарна помоћ запосленом за ублажавање последица елементарних непогода или других ванредних догађаја;
- других прихода физичких лица.

Напомињемо да се на овом рачуну не књиже „доприноси“ (чланарине) привредним коморама и задружним савезима, јер те чланарине нису јавни приходи, па се књиже на рачуну 469 – Остале обавезе.

Када су у питању отпремнине за пензију и јубиларне награде, оне се третирају у складу са захтевима МРС 19, односно за стечена права се задужују трошкови, а одобравају резервисања и то у бруто износу. Исплате се врше на терет резервисања. Међутим, пошто порески прописи не признају ова резервисања, предложени начин књижења у овом приручнику треба користити до усглашавања пореских прописа са МРС/МСФИ у вези са признавањем трошкова отпремнине за пензију и јубиларних награда.

Привредна друштва која примењују МРС 19, пре свега она која такву обавезу имају према страним власницима, који консолидују њихове финансијске извештаје (мада су сва предузећа обавезна да примењују МРС 12 на основу Закона о рачуноводству и ревизији), имаће у билансу стања исказана резервисања за трошкове отпремнина за пензију и јубиларне награде, а расходи по том основу који буду исказани у билансу успеха неће бити признати у пореском билансу. Пошто ће у трошковима бити признати исплаћени износи, непризната резервисања ће проузроковати одложене пореске ефекте, који ће се реализовати када дође до исплате резервисаних износа.

Напомене:

**Analitički kontni plan:**

- 489 – ОСТАЛЕ ОБАВЕЗЕ ЗА ПОРЕЗЕ, ДОПРИНОСЕ И ДРУГЕ ДАЖБИНЕ
  - 4890 – Обавезе за порез на доходак грађана на накнаде трошкова запосленим која прелази неопорезиви износ
    - 48900 – Обавезе за порез на накнаде трошкова запосленим за превоз на посао и са посла изнад неопорезивог износа
    - 48901 – Обавезе за порез на накнаде трошкова за службено путовање запослених, изнад неопорезивог износа
    - 48902 – Обавезе за порез на накнаду трошкова запосленим на коришћење сопственог путничког аутомобила у службене сврхе, изнад неопорезивог износа
  - 4891 – Обавезе за порез на доходак грађана на исплате на друга примања запослених
    - 48910 – Обавезе за порез на исплате солидарне помоћи изнад неопорезивог износа
    - 48911 – Обавезе за порез на исплате јубиларних награда запосленима
    - 48912 – Обавезе за порез на доходак грађана на давања запосленима поводом 8. марта, Нове године и код других јубилеја и пригодних догађаја
  - 4892 – Обавезе за порез на доходак грађана на исплате накнада по уговорима
    - 48920 – Обавезе за порез на исплате накнаде по уговору о делу
    - 48921 – Обавезе за порез на исплате накнаде по уговору о ауторском делу
    - 48922 – Обавезе за порез на исплате накнаде по уговору о допунском раду
    - 48923 – Обавезе за порез на исплате накнаде по уговору о повременим и привременим пословима
    - 48924 – Обавезе за порез на исплате накнаде по уговору о заступању и посредовању
    - 48929 – Обавезе за порез на доходак грађана по другим уговорима уз накнаду
  - 4893 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе од издавања у закуп
    - 48930 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе од издавања у закуп непокретних ствари
    - 48930 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе од издавања у закуп покретних ствари

- 4894 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе од капитала
  - 48940 – Обавезе за порез на дивиденду
  - 48941 – Обавезе за порез на приходе од камата
  - 48942 – Обавезе за порез на приходе од капитала за узимање из имовине привредног друштва од стране оснивача друштва
- 4895 – Обавезе за порез на добитке од игара на срећу
- 4896 – Обавезе за порез на доходак грађана на друге приходе грађана
  - 48960 – Обавезе за порез на доходак грађана на накнаде чланова управног и надзорног одбора посланицима, одборницима, судијама, поротницима, судским тумачима и судским вештацима
  - 48961 – Обавезе за порез на отпремнину приликом одласка у пензију, на износ који прелази неопорезиви износ
  - 48962 – Обавезе за порез на доходак грађана на отпремнину технолошком вишку, изнад опорезивог износа
  - 48963 – Обавезе за порез на давања пензионерима и другим лицима који нису запослени код исплатиоца
  - 48964 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе од нерегистроване делатности
  - 48964 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе од нерегистроване делатности
  - 48965 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе за откупљене секундарне сировине, шумске плодове и лековито биље
  - 48966 – Обавезе за порез на стипендије и кредите ученицима и студентима преко неопорезивог износа
  - 48967 – Обавезе за порез на доходак грађана на приходе спортиста и спортских стручњака
  - 48968 – Обавезе за порез на доходак грађана на једнократну новчану накнаду лицу којем престаје радни однос услед ликвидације или стечаја предузећа, или у процесу приватизације,

Напомене: **uociti konto 48961** ;

- 4898 – Обавезе за социјалне доприносе на остале приходе физичким лицима
  - 48980 – Обавезе за социјалне доприносе по уговорима уз накнаду (уговора о делу, ауторском делу, повременим и привременим пословима, уговор о заступању и др.)
    - 489800 – Обавезе за допринос за ПИО
    - 489801 – Обавезе за допринос за здравствено осигурање

- 489802 – Обавезе за допринос за незапосленост
- 489803 – Обавезе за допринос за ПИО за случај несреће на послу
- 489804 – Обавезе за допринос за здравствено осигурање за случај несреће на послу

Napomene:

U nastavku slede sinteticke i analiticke kartice.

Sintetička kartica 529

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (prošireni)

Sintetički konto: 529 Ostali lični rashodi i naknade

Sin.	Ana.	Naziv					Duguje	Potražuje	
1	2	Nalog	Opis	Stavka	Datum	Opis	8	9	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
529	529010	Otpremnina kod odlaska u starosnu penziju							
529	529010	1	ONL	1	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	140,776.95	0.00	
SALDO:						140,776.95	140,776.95	0.00	
SALDO:						140,776.95	UKUPNO:	140,776.95	0.00

Napomene:

Analitička kartica 529010 - Otpremnina kod odlaska u starosnu penziju

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (pregled određene analitike)

Sintetički konto: 529 Ostali lični rashodi i naknade

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblast: FK; Naziv: Izveštaj sintetičke

Strana: 1 od 1

Izveštaj: Izveštaj sintetičke (IS: Report: RIzveštajSintetičke\_2A\_Ver2\_Las\_Tah\_P)

Sin.	Ana.	Naziv					Duguje	Potražuje	
1	2	Nalog	Opis	Stavka	Datum	Opis	7	8	
1	2	3	4	5	6	6	7	8	
529	529010	Otpremnina kod odlaska u starosnu penziju							
529	529010	1	ONL	1	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	140,776.95	0.00	
SALDO:						140,776.95	140,776.95	0.00	
SALDO:						140,776.95	UKUPNO:	140,776.95	0.00

Napomene:

Sintetička kartica 463

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (prošireni)

Sintetički konto: 463 Obaveze prema zaposlenima

Sin.	Ana.	Naziv					Duguje	Potrazuje		
1	2	Nalog	Opis	Stavka	Datum	Opis	8	9		
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
463	4630000001		PETAR PETROVIC							
463	4630000001	1	ONL	2	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	0.00	140,000.00		
SALDO:							-140,000.00	0.00	140,000.00	
SALDO:							-140,000.00	UKUPNO:	0.00	140,000.00

Napomene:

Analitička kartica 4630000001 - PETAR PETROVIC

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (pregled određene analitike)

Sintetički konto: 463 Obaveze prema zaposlenima

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblast: FK; Naziv: Izveštaj sintetičke

Strana: 1 od 1

Izveštaj: Izveštaj sintetičke (IS: Report: RIzveštajSintetike\_2A\_Ver2\_Las\_Tah\_P)

Sin.	Ana.	Naziv					Duguje	Potrazuje		
1	2	Nalog	Opis	Stavka	Datum	Opis	7	8		
1	2	3	4	5	6	6	7	8		
463	4630000001		PETAR PETROVIC							
463	4630000001	1	ONL	2	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	0.00	140,000.00		
SALDO:							-140,000.00	0.00	140,000.00	
SALDO:							-140,000.00	UKUPNO:	0.00	140,000.00

Napomene:

Sintetička kartica 489

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (prošireni)

Sintetički konto: 489 Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dazbine

Sin.	Ana.	Naziv					Opis	Duguje	Potražuje	
		Nalog	Opis	Stavka	Datum					
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
489	48961	Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos								
489	48961	1	ONL	3	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)		0.00	776.95	
SALDO:							-776.95	0.00	776.95	
SALDO:							-776.95	UKUPNO:	0.00	776.95

Napomene:

Analitička kartica 48961 - Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (pregled određene analitike)

Sintetički konto: 489 Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dazbine

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblasť: FK; Naziv: Izveštaj sintetike

Strana: 1 od 1

Izveštaj: Izveštaj sintetike (IS: Report: RIzveštajSintetike\_2A\_Ver2\_Las\_Tah\_P)

Sin.	Ana.	Naziv					Opis	Duguje	Potražuje	
		Nalog	Opis	Stavka	Datum					
1	2	3	4	5	6	7	8			
489	48961	Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos								
489	48961	1	ONL	3	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)		0.00	776.95	
SALDO:							-776.95	0.00	776.95	
SALDO:							-776.95	UKUPNO:	0.00	776.95

Napomene:



U nastavku sledi pregled zakljucnog lista:

		Pocetno stanje		Tekuci promet		Ukupan promet		Saldo
Sin	Ana	Duguje	Potrazuje	Duguje	Potrazuje	Duguje	Potrazuje	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Naziv ana.: VOJVODJANSKA BANKA								
241	24101	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	0.00	1,000,000.00
	241	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	0.00	1,000,000.00
	2	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	0.00	1,000,000.00
Naziv ana.: PETAR PETROVIC								
463	4630000001	0.00	0.00	0.00	140,000.00	0.00	140,000.00	-140,000.00
	463	0.00	0.00	0.00	140,000.00	0.00	140,000.00	-140,000.00
Naziv ana.: Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi izn								
489	48961	0.00	0.00	0.00	776.95	0.00	776.95	-776.95
	489	0.00	0.00	0.00	776.95	0.00	776.95	-776.95
	4	0.00	0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	-140,776.95
Naziv ana.: Otpremnina kod odlaska u starosnu penziju								
529	529010	0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95
	529	0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95
	5	0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95
Naziv ana.: Racun otvaranja glavne knjige								
700	7000	0.00	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	-1,000,000.00
	700	0.00	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	-1,000,000.00
	7	0.00	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	-1,000,000.00
Ukupno:		1,000,000.00	1,000,000.00	140,776.95	140,776.95	1,140,776.95	1,140,776.95	0.00

Napomene:

U nastavku sledi popunjen poreski bilans PB1.

Образак ПБ-1

V-ENERGY doo  
 (Фирма - пословно име пореског обвезника)  
 SALVADORA ALJENDEA 16  
 (Седиште)  
 102844082  
 (ПИБ)

- Облик пореског обвезника (заокружити):
1. Акционарско друштво
  2. Друштво са ограниченом одговорношћу
  3. Ортачко друштво
  4. Кооперативно друштво
  5. Друштвено предузеће
  6. Јавно предузеће
  7. Задруга
  8. Огранак страног правног лица
  9. Друга правна лица која примењују оквир за привредна друштва, задруге, друга правна лица и предузетнике

ПОРЕСКИ БИЛАНС  
 ОБВЕЗНИКА ПОРЕЗА НА ДОБИТ ПРАВНИХ ЛИЦА ЗА ПЕРИОД

ОД 01/01 ДО 31/12/2012 ГОДИНЕ

- износ у динарима безгара -

Ред. бр.	Позиција	Динара
1	2	3
	<b>А. ПОСЛОВНА ДОБИТ И ГУБИЦИ</b>	
	<b>I. Финансијски резултат у Билансу успеха</b>	
1.	Добит пословне године	
2.	Добит остварена по основу прихода од предмета концесије	
3.	Губитак пословне године	
	<b>II. Капитални добити и губити</b>	
4.	Капитални добити исказани у Билансу успеха	
5.	Капитални губити исказани у Билансу успеха	
	<b>III. Усклађивање расхода</b>	
6.	Трошкови који нису документовани	
7.	Исправке вредности појединачних потраживања од лица којима се истовремено и дугује	
8.	Поклони и доприноси дати политичким организацијама	
9.	Расходи за рекламу и пропаганду који нису документовани ниш је прималац поклона повезано лице	
10.	Камате због неблаговремено плаћених пореза, доприноса и других јавних дажбина	
11.	Трошкови поступка принудне наплате пореза и других дуговања, трошкови порескопрекршајног и других поступака који се воде пред надлежним органом	
12.	Новчане казне, уговорне казне и пенали	
13.	Примања запослених или других лица по основу учешћа у добити	
14.	Трошкови који нису настали у сврху обављања пословне делатности, трошкови које огранак исказује у складу са чланом 20. Закона	
15.	Трошкови материјала и набавне вредности продате робе изнад износа обрачунатог по методи пондерисане просечне цене или FIFO методи	
16.	Отпремнине и новчане накнаде по основу престанка радног односа, обрачунате а неисплаћене у пореском периоду	140,776
17.	Отпремнине и новчане накнаде по основу престанка радног односа које су обрачунате у претходном а исплаћене у пореском периоду за који се подноси порески биланс	
18.	Укупан износ амортизације обрачунат у финансијским извештајима	
19.	Укупан износ амортизације обрачунат за пореске сврхе	
20.	Издаци за здравствене, образовне, научне, хуманитарне, верске, заштиту човекове средине и спортске намене	
21.	Издаци за улагања у области културе	
22.	Чланарине коморама, савезима и удружењима	
23.	Расходи за рекламу и пропаганду	
24.	Расходи по основу репрезентације	

sledi nastavak PB-1.

PB-1 – nastavak.

25.	Исправка вредности појединачних потраживања ако од рока за њихову наплату није прошло најмање 60 дана, као и отпис вредности појединачних потраживања која претходно нису била укључена у приходе, нису отписана као ненаплатива и за које није пружен доказ о неуспелој уплати	
26.	Порези, доприноси, таксе и друге јавне дажбине које не зависе од резултата пословања и нису плаћене у пореском периоду, а по основу којих је у пословним књигама обвезника исказан расход	
27.	Порези, доприноси, таксе и друге јавне дажбине које не зависе од резултата пословања, плаћене у пореском периоду, а које нису биле плаћене у претходном пореском периоду у коме је по том основу у пословним књигама обвезника био исказан расход	
28.	Увећане исправке вредности потраживања банке изнад износа утврђеног прописима Народне банке Србије	
29.	Увећане индиректног отписа потраживања осигуравајућег друштва изнад износа утврђеног прописима Народне банке Србије	
30.	Дугорочна резервисања која се не признају у пореском билансу	
31.	Искоришћена дугорочна резервисања која нису била призната као расход у пореском периоду у коме су извршена	
32.	Расходи по основу обезвређења имовине	
33.	Расходи по основу обезвређења имовине који се признају у пореском периоду за који се подноси порески биланс, а у коме је та имовина отуђена, употребљена или је дошло до оштећења те имовине услед више силе	
<b>IV. Корекција расхода по основу трансферних цена</b>		
34.	Обрачунати трошкови (осим камата) по основу трансферних цена	
35.	Обрачунати трошкови (осим камата) између повезаних лица по тржишним ценама	
36.	Разлика обрачунатих трошкова (34 - 35 > 0)	
<b>V. Корекција расхода по основу спречавања утајене капиталплатије</b>		
37.	Камата и припадајући трошкови на зајам, односно кредит до нивоа четвороструке (односно десетоструке) вредности обвезничког сопственог капитала (редни број 12. Обрасца ОК)	
38.	Камата и припадајући трошкови на зајам, односно кредит изнад нивоа четвороструке (односно десетоструке) вредности обвезничког сопственог капитала (редни број 13. Обрасца ОК)	
<b>VI. Корекција расхода по основу камата примененом правила о трансферним ценама</b>		
39.	Камата („на дохват руке“) на зајам, односно кредит добијен од повезаног лица	
40.	Камата по тржишним условима („ван дохвата руке“) на зајам, односно кредит узет од повезаног лица	
41.	Разлика камата (39 - 40) > 0	
<b>VII. Усклађивање прихода</b>		
42.	Порез на добит правних лица који је платила нерезидентна филијала пореског обвезника - резидента Републике	
43.	Порез по одбитку на дивиденде и уделе у добити који је платила нерезидентна филијала пореског обвезника-резидента Републике	
44.	Порез по одбитку на камате и ауторске накнаде који је платила нерезидентна филијала пореског обвезника - резидента Републике	
45.	Исправке вредности појединачних потраживања које су биле признате на терет расхода, а за које, у пореском периоду у коме се врши директни отпис, нису кумулативно испуњени услови из члана 16. став 1. тач. 1) до 3) Закона	
46.	Приход по основу дивиденди и удела у добити од другог резидентног обвезника	
47.	Приход по основу неискоришћених дугорочних резервисања	
<b>VIII. Корекција прихода по основу трансферних цена</b>		
48.	Обрачунати приходи (осим камата) по основу трансферних цена	
49.	Обрачунати приходи (осим камата) између повезаних лица по тржишним ценама („ ван дохвата руке“)	
50.	Разлика обрачунатих прихода (49 - 48) > 0	
51.	Обрачунати приход по основу камате између повезаних лица	
52.	Обрачунати приход по основу тржишне камате између повезаних лица	
53.	Разлика обрачунатих прихода (52 - 51) > 0	

sledi nastavak PB-1.

PB-1 – nastavak:

	<b>IX. Опорезива добит</b>	
54.	Опорезива добит (ред. бр. 1-2-4+5 до 16-17+18-19+20 до 26-27+28 до 30-31+32-33+36+38+41 до 45-46-47+50+53) > 0) (или негативан износ са редног броја 55)	140,776
55.	Губитак (ред. бр. 3+4-5 до 16+17-18+19-20 до 26+27-28 до 30+31-32+33-36-38-41 до 45+46+47-50-53) > 0) (или негативан износ са редног броја 54)	
56.	Износ губитка из пореског биланса из претходних година, до висине опорезиве добити	
57.	Остатак опорезиве добити (54 - 56) > 0	140,776
	<b>Б. КАПИТАЛНИ ДОБИЦИ И ГУБИЦИ</b>	
58.	Укупни капитални добити текуће године обрачунати у складу са Законом	
59.	Укупни капитални губитци текуће године обрачунати у складу са Законом	
60.	Капитални добити (58 - 59) > 0	
61.	Капитални губитци (59 - 58) > 0	
62.	Пренети капитални губитци из ранијих година до висине износа под редним бројем 60	
63.	Остатак капиталног добитка (60 - 62) >= 0	
	<b>В. ПОРЕСКА ОСНОВИЦА</b>	
64.	Пореска основица (57 + 63) > 0	140,776

у \_\_\_\_\_ БЕОГРАД \_\_\_\_\_

Лице одговорно за састављање  
пореског биланса

Дана \_\_\_\_\_ године

М.П. \_\_\_\_\_

Напомене: дакле – отпремнина **није била исплаћена** у пореском периоду (пословна година) па је пореска основица

U slučaju da je izvršena isplata otpremnine – imali bi sledeći nalog računovodstva i ne bi popunjavali PB-1.

Naziv poreskog obveznika: V-ENERGY doo  
 Adresa: SALVADORA ALJENDEA 16  
 Telefon: 063/32-90-97  
 Matični broj: 56039147  
 Šifra delatnosti: 84200  
 Tekući račun: 355-1046979-51  
 PIB: 102844082  
 PE PDV: N

E-mail: [venergy@sezampro.rs](mailto:venergy@sezampro.rs)  
 Site: [www.v-energy.com](http://www.v-energy.com)

Nalog broj: 180

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblasť: FK; Naziv: rpt\_Nalog\_Standard Strana: 1 od 1  
 Izveštaj: Nalog korisnikov broj (IS: Report: rpt\_Nalog\_Standard); Informacioni sistemi: [www.v-energy.com](http://www.v-energy.com)  
 Stampa naloga broj: 180 Datum: 16/10/2012 Opis: IZV tj. IZVODI  
 Status: PROKNJIŽEN

Stavka	Sin.	Ana.	Opis	Duguje	Potrazuje
1	2	3	4	5	6
1	241	24101	PROMET IZVODA BROJ 180 OD 16/10/2012 VOJVODJANSKA BANKA	0.00	140,776.95
2	463	4630000001	IZVOD 180 OD 16/10/2012 (ISPLATA OTPREMINE - PETAR PETROVIC) PETAR PETROVIC	140,000.00	0.00
3	489	48961	IZVOD 180 OD 16/10/2012 (ISPLATA OTPREMINE - PETAR PETROVIC) Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji pre!	776.95	0.00

Ukupno: 140,776.95 140,776.95  
 Saldo: 0.00

Overio:

Knjižio:

Kontirao:

Odgovorno lice:

(ime i prezime)

(ime i prezime)

(ime i prezime)

(ime i prezime)

Broj lične karte: \_\_\_\_\_

MBG: \_\_\_\_\_

Adresa: \_\_\_\_\_

Telefon: \_\_\_\_\_

Napomene: u nastavku slede sintetičke i analitičke kartice.

Sintetička kartica 241

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (prošireni)

Sintetički konto: 241 Tekući ( poslovni ) račun

Sin.	Ana.	Naziv					Opis	Duguje	Potražuje	
		Nalog	Opis	Stavka	Datum					
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
241	24101	VOJVODJANSKA BANKA								
241	24101	0	PČS	1	01/01/2012	POČETNO STANJE	1,000,000.00	0.00		
241	24101	180	IZV	1	16/10/2012	PROMET IZVODA BROJ 180 OD 16/10/2012	0.00	140,776.95		
SALDO:							859,223.05	1,000,000.00	140,776.95	
SALDO:							859,223.05	UKUPNO:	1,000,000.00	140,776.95

Napomene:

Analitička kartica 24101

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (pregled određene analitike)

Sintetički konto: 241 Tekući ( poslovni ) račun

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblasť: FK; Naziv: Izveštaj sintetičke

Strana: 1 od 1

Izveštaj: Izveštaj sintetičke (IS: Report: RIzveštajSintetičke\_2A\_Ver2\_Las\_Tah\_P)

Sin.	Ana.	Naziv					Opis	Duguje	Potražuje	
		Nalog	Opis	Stavka	Datum					
1	2	3	4	5	6	7	8			
241	24101	VOJVODJANSKA BANKA								
241	24101	0	PČS	1	01/01/2012	POČETNO STANJE	1,000,000.00	0.00		
241	24101	180	IZV	1	16/10/2012	PROMET IZVODA BROJ 180 OD 16/10/2012	0.00	140,776.95		
SALDO:							859,223.05	1,000,000.00	140,776.95	
SALDO:							859,223.05	UKUPNO:	1,000,000.00	140,776.95

Napomene:

Sintetička kartica 463

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (prošireni)

Sintetički konto: 463 Obaveze prema zaposlenima

Sin.	Ana.	Naziv					Duguje	Potražuje
1	2	Nalog	Opis	Stavka	Datum	Opis	8	9
		3	4	5	6	7		
463	4630000001		PETAR PETROVIC					
463	4630000001	1	ONL	2	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	0.00	140,000.00
463	4630000001	180	IZV	2	16/10/2012	IZVOD 180 OD 16/10/2012 (ISPLATA OTPREMINE - PETAR PETROVIC)	140,000.00	0.00
SALDO:							0.00	
SALDO:							0.00	
UKUPNO:							140,000.00	140,000.00

Napomene:

Analitička kartica 4630000001 - PETAR PETROVIC

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (pregled određene analitike)

Sintetički konto: 463 Obaveze prema zaposlenima

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblas: FK; Naziv: Izveštaj sintetičke

Strana: 1 od 1

Izveštaj: Izveštaj sintetičke (IS: Report: RIzveštajSintetike\_2A\_Ver2\_Las\_Tah\_P)

Sin.	Ana.	Naziv					Duguje	Potražuje
1	2	Nalog	Opis	Stavka	Datum	Opis	7	8
		3	4	5	6	6		
463	4630000001		PETAR PETROVIC					
463	4630000001	1	ONL	2	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	0.00	140,000.00
463	4630000001	180	IZV	2	16/10/2012	IZVOD 180 OD 16/10/2012 (ISPLATA OTPREMINE - PETAR PETROVIC)	140,000.00	0.00
SALDO:							0.00	
SALDO:							0.00	
UKUPNO:							140,000.00	140,000.00

Napomene:

Sintetička kartica 489

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (prošireni)

Sintetički konto: 489 Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dazbine

Sin.	Ana.	Naziv					Opis	Duguje	Potrazuje	
		Nalog	Opis	Stavka	Datum					
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
489	48961	Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos								
489	48961	1	ONL	3	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	0.00	776.95		
489	48961	180	IZV	3	16/10/2012	IZVOD 180 OD 16/10/2012 (ISPLATA OTPREMIJE - PETAR PETROVIC)	776.95	0.00		
SALDO:							0.00	776.95	776.95	
SALDO:							0.00	UKUPNO:	776.95	776.95

Napomene:

Analitička kartica 48961 - Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos

SIMBOLIČKI IZVEŠTAJ (pregled određene analitike)

Sintetički konto: 489 Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dazbine

Komentar za korisnika: Broj izveštaja: 0000; Oblast: FK; Naziv: Izveštaj sintetičke

Strana: 1 od 1

Izveštaj: Izveštaj sintetičke (IS: Report: RIzveštajSintetičke\_2A\_Ver2\_Las\_Tah\_P)

Sin.	Ana.	Naziv					Opis	Duguje	Potrazuje	
		Nalog	Opis	Stavka	Datum					
1	2	3	4	5	6	7	8			
489	48961	Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi iznos								
489	48961	1	ONL	3	15/10/2012	RESENJE 122 OD 15/10/2012 (OTPREMNINA)	0.00	776.95		
489	48961	180	IZV	3	16/10/2012	IZVOD 180 OD 16/10/2012 (ISPLATA OTPREMIJE - PETAR PETROVIC)	776.95	0.00		
SALDO:							0.00	776.95	776.95	
SALDO:							0.00	UKUPNO:	776.95	776.95

Napomene:



U nastavku sledi pregled zakljucnog lista.

		Pocetno stanje		Tekuci promet		Ukupan promet		Saldo
Sin	Ana	Duguje	Pobrazuje	Duguje	Pobrazuje	Duguje	Pobrazuje	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Naziv ana.: VOJVODJANSKA BANKA								
241	24101	1,000,000.00	0.00	0.00	140,776.95	1,000,000.00	140,776.95	859,223.05
241		1,000,000.00	0.00	0.00	140,776.95	1,000,000.00	140,776.95	859,223.05
2		1,000,000.00	0.00	0.00	140,776.95	1,000,000.00	140,776.95	859,223.05
Naziv ana.: PETAR PETROVIC								
463	4630000001	0.00	0.00	140,000.00	140,000.00	140,000.00	140,000.00	0.00
463		0.00	0.00	140,000.00	140,000.00	140,000.00	140,000.00	0.00
Naziv ana.: Obaveza za porez na otpremninu prilikom odlaska u penziju, na iznos koji prelazi neoporezivi izu								
489	48961	0.00	0.00	776.95	776.95	776.95	776.95	0.00
489		0.00	0.00	776.95	776.95	776.95	776.95	0.00
4		0.00	0.00	140,776.95	140,776.95	140,776.95	140,776.95	0.00
Naziv ana.: Otpremnina kod odlaska u starosnu penziju								
529	529010	0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95
529		0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95
5		0.00	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95	0.00	140,776.95
Naziv ana.: Racun otvaranja glavne knjige								
700	7000	0.00	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	-1,000,000.00
700		0.00	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	-1,000,000.00
7		0.00	1,000,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000,000.00	-1,000,000.00
Ukupno:		1,000,000.00	1,000,000.00	281,553.90	281,553.90	1,281,553.90	1,281,553.90	0.00

Napomene:

Napomene:

---

Za raskid radnog odnosa (bez stvaranja obaveze po resenju) – SKRACENI POSTUPAK

Rb	Duguje	Potrazuje
1		24101
2	529010	

529010 – otpremnina kod odlaska u starosnu penziju (za sve radnike)

529011 – otpremnina zaposlenima za cijim radom je prestala potreba

---

Za odlazak u penziju – prvo se knjizi resenje pa onda uplata po izvodu – PROSIRENI POSTUPAK

Rb	Duguje	Potrazuje
1	529010	
2		46340

  

Rb	Duguje	Potrazuje
1		24101
2	46340	

**Obračunate otpremnine koje nisu isplaćene do 31/12 => NE PRIZNAJU SE U PORESKOM BILANSU ;**

---

### **POSEBNE NAPOMENE: Finansijsko izveštavanje u vezi sa rezervisanjima koja se ne priznaju u poreskom bilansu**

**MRS 19 Naknade zaposlenima** propisuje iskazivanje troška po osnovu naknada zaposlenima za odlazak u penziju u obračunskom periodu kada oni pružaju usluge preduzeću, odnosno kada rade - u visini obračunatog troška priznavalo bi se dodatno rezervisanje za ove isplate. U obračunskom periodu kada se vrši isplata otpremnina privredni subjekti koji imaju formirano rezervisanje ne bi iskazivali rashod, već bi smanjivali ranije priznato rezervisanje. Odredbe MRS 19 bi se odnosile na sve subjekte koji su obavezni da vode poslovne knjige i sastavljaju finansijske izveštaje na osnovu MSFI/MRS. **Primenom ovog standarda bili bi obezbeđeni kvalitetniji finansijski izveštaji. Međutim, privredni subjekti su kada je u pitanju ovaj trošak (i rezervisanje) donekle onemogućeni u primeni ovog standarda i samim tim onemogućeni da naprave kvalitetne finansijske izveštaje.** Članom 9a Zakona propisano je da se obračunate a neisplaćene otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu ne priznaju kao rashod u poreskom bilansu. Iz navedenog proizlazi da se taj rashod u poreskom bilansu priznaje samo kad je otpremnina plaćena. Ovo naizgled ne bi trebalo da bude problem koji bi doveo do toga da privredni subjekti koji vrše rezervisanje plate veći porez na dobit nego kada ne bi vršili rezervisanje za ove namene. Međutim, Obrazac poreskog bilansa PB 1 (propisan **Pravilnikom o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit preduzeća - "Sl. glasnik RS", br. 139/2004**) je koncipiran tako da se iz rashoda isključuju obračunate a neisplaćene otpremnine, a nije moguć obrnut slučaj da se u poreske rashode uključe isplaćene otpremnine za koje privredni subjekt koji je vršio rezervisanje i nema rashod u Bilansu uspeha. Zbog toga, dok se ne promeni obrazac poreskog bilansa, nije realno od privrednih subjekata zahtevati da sprovedu navedena

rezervisanja, iako bi to vodilo realnijim i kvalitetnijim finansijskim izveštajima. Formiranje rezervisanja za otpremnine povezano je i sa priznavanjem odloženih poreskih sredstava, ali zbog navedenog nedostatka obrasca poreskog bilansa postoji problem njihovog priznavanja.

WWW.V-ENERGY.COM

### 1.1.16.6. Primer rezervisanja za otpremnine koje se isplacuju prilikom odlaska u penziju

Preduzeće 31.12.2008. godine prima u radni odnos radnika kome je ostalo još mesec dana do penzije. U toku januara meseca ostvario je prosečan radni učinak za koji mu sleduje zarada u iznosu od 30 hiljada dinara. Međutim, na kraju meseca preduzeće je u obavezi da mu isplati i zaradu, ali i otpremninu u visini tri prosečne zarade (npr. iznos od 120 hiljada dinara). Očito je da on ovaj novac nije zaradio u preduzeću. Realno je zaradio mesečnu zaradu a iznos otpremnine on je "zaradio" svojim dotadašnjim radom u radnim kolektivima gde je prethodno radio. To znači i da je preduzeće zapošljavajući ovog radnika na sebe preuzelo obavezu da mu isplati otpremninu i zbog toga je ta obaveza morala biti iskazana na dan 31.12.2008. godine.

Dakle, obaveza za otpremnine se ne iskazuje tek kada dospe za plaćanje, već prema MRS 19 zahteva da se iskaže stečeno pravo na otpremnine, što je istovremeno i obaveza privrednog subjekta. Ovakvo postupanje nije izuzetak, već pravilo kada su u pitanju obaveze. Recimo, preduzeće iskazuje obavezu za uzeti dugoročni kredit u celom iznosu a ne u iznosu koji tog trenutka dospeva za vraćanje.

#### Knjiženja:

1. Preduzeće je početkom godine osnovano i po osnivanju je primilo dva zaposlena, od kojih prvi zaposleni ima 20 godina radnog staža a drugi ima 10 godina radnog staža. Uslov za punu otpremninu je 40 godina radnog staža. Iznos otpremnine je 100.000,00 din.<sup>1)</sup> a kamatna stopa za dugoročne kredite je 10% godišnje. Obračunati rezervisanje na dan osnivanja preduzeća.

<sup>1)</sup>Radi se o hipotetičkom podatku.

2. Obračunati rezervisanje na datum bilansa.

#### Dnevnik glavne knjige finansijskog knjigovodstva

Red. br.	Broj računa		Opis promene	Iznos	
	Dug.	Potr.		Duguje	Potraž.
1.	545		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	8.864,90	
		404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		8.864,90
			Za formiranje rezervisanja		
2.	545		Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih	1.452,85	
		404	Rezervisanja za naknade i druge beneficije zaposlenih		1.452,85
			Za formiranje rezervisanja		

#### Obračuni:

**Promena br. 1:** Ukoliko je 40 godina radnog staža uslov za odlazak u penziju pri čemu se dobija otpremnina, prvi zaposleni je do sada "zaradio" polovinu otpremnine, a drugi zaposleni je do sada "zaradio" četvrtinu otpremnine. Pod pretpostavkom da je iznos otpremnine 100.000,00 din. a godišnja kamatna stopa na dugoročne kredite 10% preduzeće bi trebalo na dan osnivanja da ima iskazanih obaveza za otpremnine u iznosu od 8.864,90 din.

	I zaposleni	II zaposleni	Ukupno
Stečeno pravo	50.000,00	25.000,00	
Diskontni faktor	0,148644	0,057309	
<b>Diskontovani iznos</b>	<b>7.432,18</b>	<b>1.432,71</b>	<b>8.864,90</b>

Diskontni faktor od 0,148644 predstavlja vrednost na današnji dan jednog dinara koji će se dati za 20 godina - jer će tada biti isplaćena otpremnina prvom zaposlenom.

Diskontni faktor od 0,057309 predstavlja vrednost na današnji dan jednog dinara koji će se dati za 30 godina - jer će tada biti isplaćena otpremnina prvom zaposlenom.

**Promena br. 2:** Na datum bilansa obračun bi izgledao:

	I zaposleni	II zaposleni	Ukupno
Stečeno pravo	52.500,00	27.500,00	
Diskontni faktor	0,163508	0,0630394	
<b>Diskontovani iznos</b>	<b>8.584,17</b>	<b>1.733,58</b>	<b>10.317,75</b>
<b>Saldo računa 404</b>			<b>8.864,90</b>
<b>Iznos obaveze koji se priznaje u tekućoj godini</b>			<b>1.452,85</b>

Iznos od 52.500,00 din. za prvog zaposlenog dobija se kao zbir njegovog ranije stečenog prava (50.000,00 din.) i prava stečenog u tekućoj godini (2.500,00 din. - ovaj iznos se dobija kada se iznos otpremnine (100.000,00 din.) podeli sa brojem godina punog radnog staža - 40 godina).

Diskontni faktor od 0,163508 predstavlja vrednost na današnji dan jednog dinara koji će se dati za 19 godina - jer će tada biti isplaćena otpremnina prvom zaposlenom.

Diskontni faktor od 0,0630394 predstavlja vrednost na današnji dan jednog dinara koji će se dati za 29 godina - jer će tada biti isplaćena otpremnina drugom zaposlenom.

Dakle, u tekućoj godini preduzeće bi trebalo da prizna rashod (i dodatnu obavezu) u iznosu od 1.452,85 din.

Prikazani obračun će biti tačan samo ukoliko oba zaposlena ostanu u radnom odnosu u preduzeću do penzionisanja.

U stvarnoj situaciji ovaj iznos treba korigovati po osnovu sledećih činjenica:

- deo zaposlenih će raskinuti radni odnos i preći u druge privredne subjekte, pa neće u izveštajnom subjektu ostvariti svoje "zarađeno" pravo na otpremninu; na njihovo mesto će doći zaposleni koji možda imaju radno iskustvo i po tom osnovu stečeno pravo na deo otpremnine;

- postoji verovatnoća da će neki od zaposlenih preminuti i zbog toga neće ostvariti svoje pravo na otpremninu i sl.

U slučaju da privredni subjekt ovakav obračun nije radio u obračunskim periodima u kojima je primenjivao MSFI mora retroaktivno da napravi obračun i dobijeni iznos "obaveze" proknjiži kao ispravku materijalno značajne greške na dan 1.1. te godine (stavom za knjiženje: duguje rezultat iz ranijih godina a potražuje račun 404).

U godini kada se otpremnine stvarno isplaćuju dugovao bi račun 404 a potraživali bi računi obaveza za poreze i doprinose i račun novčanih sredstava.

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)

### 1.1.16.7. Primena u praksi rezervisanja po osnovu otpremnina

Problem u primeni MRS 19 nastaje zbog toga što on propisuje iskazivanje troška po osnovu naknada zaposlenima za odlazak u penziju u obračunskom periodu kada oni pružaju usluge preduzeću, odnosno kada rade - u visini obračunatog troška priznavalo bi se dodatno rezervisanje za ove isplate. U obračunskom periodu kada se vrši isplata otpremnina privredni subjekti koji imaju formirano rezervisanje ne bi iskazivali rashod, već bi smanjivali ranije priznato rezervisanje. Odredbe ovog standarda bi se odnosile na sve subjekte koji su obavezni da vode poslovne knjige i sastavljaju finansijske izveštaje na osnovu MSFI. Sem toga, primenom MRS 19 bi bili obezbeđeni kvalitetniji finansijski izveštaji. Međutim, **privredni subjekti u Republici Srbiji su, kada je u pitanju ovaj trošak (i rezervisanje), donekle onemogućeni u primeni ovog standarda i samim tim onemogućeni da naprave kvalitetne finansijske izveštaje.** Naime, članom 9a Zakona o porezu na dobit preduzeća propisano je da se obračunate a neisplaćene otpremnine i novčane naknade zaposlenom po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu ne priznaju kao rashod u poreskom bilansu. Iz navedenog proizlazi da se taj rashod u poreskom bilansu priznaje samo kad je otpremnina plaćena. Ovo naizgled ne bi trebalo da bude problem koji bi doveo do toga da privredni subjekti koji vrše rezervisanje plate više poreza na dobit nego kada ne bi vršili rezervisanje za ove namene. Međutim, obrazac poreskog bilansa (propisan *Pravilnikom o sadržaju poreskog bilansa i drugim pitanjima od značaja za način utvrđivanja poreza na dobit preduzeća - "Sl. glasnik RS", br. 139/2004*) je koncipiran tako da se iz rashoda isključuju obračunate a neisplaćene otpremnine, a nije moguć obrnut slučaj da se u poreske rashode uključe isplaćene otpremnine za koje privredni subjekt koji je vršio rezervisanje i nema rashod u Bilansu uspeha. Zbog toga, dok se ne promeni obrazac poreskog bilansa, nije realno od privrednih subjekata zahtevati da sprovode navedena rezervisanja, iako bi to vodilo realnijim i kvalitetnijim finansijskim izveštajima. **Formiranje rezervisanja za otpremnine povezano je i sa priznavanjem odloženih poreskih sredstava, ali zbog navedenog nedostatka obrasca poreskog bilansa postoji problem njihovog priznavanja.**

### 1.1.16.8. Racunovodstveno priznavanje kratkorocnih naknada za vreme odsustvovanja zaposlenih

Kratkoročne naknade za vreme odsustvovanja mogu se podeliti na dve kategorije.

- **kumulirajuće** - naknade za vreme odsustvovanja koje se, ukoliko se ne iskoriste, prenose u naredni obračunski period. Ako, na primer, zaposleni zbog potrebe posla nije iskoristio sve dane godišnjeg odmora, naknadu za neiskorišćene dane ukoliko je privredni subjekt nije isplatio prenosi u naredni obračunski period. Ove naknade mogu biti uređene zakonskim propisima. Za iznos naknade priznaje se rashod (u bruto iznosu) uz istovremeno priznavanje pasivnog vremenskog razgraničenja. Bruto iznos bi bio obračunat na osnovu procenjenog iznosa naknade koja će zaposlenom u narednom periodu biti isplaćena za dane kada ne bude radio. U narednoj poslovnoj godini prilikom obračuna i isplate zaposlenom za dane prenetog godišnjeg odmora ne bi se izvršilo priznavanje rashoda, već se radi ukidanje ranije priznatog razgraničenja, uz formiranje obaveze prema zaposlenom. Razlika između ukalkulisanog i stvarno isplaćenog iznosa za iskorišćene prenete dane godišnjeg odmora priznala bi se kao prihod ili rashod godine u kojoj je zaposleni iskoristio te dane;

- **nekumulirajuće** - naknade za vreme odsustvovanja koje zaposleni, ako ih ne iskoristi u celosti u obračunskom periodu u kojem su nastale, nema pravo da prenese u naredni obračunski period, niti ima pravo na novčanu isplatu u slučaju kada ih nije naplatio, a napušta privredni subjekt. To su, na primer, dani za krsnu slavu.

Naknade za vreme odsustvovanja priznaju se na sledeći način:

- kumulirajuće naknade za vreme odsustvovanja priznaju se u obračunskim periodima kada je zaposleni radio i kada su se po tom osnovu povećala njegova prava na buduće nadoknade za vreme odsustvovanja, a

- nekumulirajuće naknade za vreme odsustvovanja priznaju se u obračunskim periodima kada odsustvovanje nastane, jer rad zaposlenog u dane kada je imao pravo na odsustvovanje ne povećava iznos njegovih primanja u budućim obračunskim periodima.

Priznavanje kumulirajućih naknada na datum bilansa ne vrši se u punom iznosu nastalih naknada, već u iznosu za koji je realno očekivati da će biti plaćen u narednom (ili narednim obračunskim) periodima.

#### **Primer:**

Privredni subjekt daje zaposlenima po tri dana plaćenog odsustva za stručno usavršavanje, s tim da se ukoliko ne bude iskorišćeno to pravo u tekućoj godini, može preneti još samo u sledeću i u njoj iskoristiti, a u slučaju prenosa prvo se obračunava korišćenje slobodnih dana tekuće godine, pa tek onda prenetih dana iz prethodne godine.

Neka je u tekućoj godini ostalo neiskorišćeno 30 radnih dana, i neka je dnevna nadoknada u bruto iznosu 300,00 din. Ako je dosadašnja praksa korišćenja dana plaćenog odsustva za stručno usavršavanje sledeća: 2/3 dana se iskoristi a ostatak se ne iskoristi, privredni subjekt neće priznati obaveze za neisplaćene nadoknade u iznosu od 9.000,00 din, već 2/3 tog iznosa, odnosno 6.000,00 din.



Problemi u primeni MRS 19 u vezi sa neiskorišćenim godišnjim odmorima su istovetni problemu prikazanom u vezi sa rezervisanjima za otpremnine.

Napomene:

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)

**1.1.17. (g) (PB1-17) Otpremnine i novčane naknade po osnovu prestanka radnog odnosa koje su obračunate u prethodnom a isplaćene u poreskom periodu za koji se podnosi poreski bilans**

→ *Pod rednim brojem 17.* - iskazuje se iznos otpremnina i novčanih naknada zaposlenim po osnovu odlaska u penziju ili prestanka radnog odnosa po drugom osnovu, koje su obračunate u prethodnom a isplaćene u poreskom periodu, za koji se sastavlja poreski bilans.

Napominjemo da se, prema odredbi člana 9. Zakona, troškovi zarada, odnosno plata, priznaju u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda, pa kao takvi smatramo da nisu ni trebali da budu posebno Zakonom propisani. U mišljenju Ministarstva finansija, br. 413-00-02504/2010-04 od 5.11.2010. godine, zauzet je stav da se pod zaradama podrazumevaju bruto zarade sa pripadajućim doprinosima na teret poslodavca:

*"U skladu sa odredbom člana 9. Zakona, troškovi zarada, odnosno plata, priznaju se u iznosu obračunatom na teret poslovnih rashoda.*

*Pod troškovima zarada koji se priznaju u poreskom bilansu obveznika, u smislu člana 9. Zakona, smatraju se zarade koje sadrže porez i doprinose koji se plaćaju na teret zaposlenog, kao i doprinose koji se plaćaju na teret poslodavca.*

*S tim u vezi, smatramo da se doprinosi (za obavezno socijalno osiguranje) koji se plaćaju na teret poslodavca, priznaju kao rashod u poreskom periodu u kome su obračunati."*

Napomene: **pogledati PB1-16 za detaljnija objašnjenja.**

Napomene:

[WWW.V-ENERGY.COM](http://WWW.V-ENERGY.COM)