**Dette dokument er et dokumentationsredskab, og institutionerne påtager sig intet ansvar herfor**

►B

# KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) Nr. 475/2012

**af 5. juni 2012**

**om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IAS 1 og IAS 19**

**(EØS-relevant tekst)**

(EUT L 146 af 6.6.2012, s. 1)

Ændret ved:

| | | Tidende | | |
|---|---|---|---|---|
| | | nr. | side | dato |
| ►M1 | Kommissionens forordning (EU) nr. 407/2013 af 23. april 2013 | L 121 | 44 | 3.5.2013 |

▼B

# KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) Nr. 475/2012

## af 5. juni 2012

## om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IAS 1 og IAS 19

**(EØS-relevant tekst)**

EUROPA–KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ([1]), særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ([2]) blev der vedtaget visse internationale standarder og fortolkningsbidrag, der eksisterede pr. 15. oktober 2008.

(2) Den 16. juni 2001 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ændringer til IAS 1 Præsentation af årsregnskaber - *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (i det følgende benævnt "ændringerne til IAS 1") og til IAS 19 *Personaleydelser*, (i det følgende benævnt "ændringerne til IAS 19"). Formålet med ændringerne til IAS 1 er at gøre præsentationen af det stigende antal poster indregnet i anden totalindkomst klarere og bistå regnskabsbrugerne med at skelne mellem de i anden totalindkomst indregnede poster, der efterfølgende kan omklassificeres til resultatet, og dem, der aldrig vil blive omklassificeret til resultatet. Hvad ændringerne til IAS 19 angår, kan de forventes at forbedre regnskabsbrugernes forståelse af, hvordan ydelsesbaserede pensionsordninger påvirker en virksomheds finansielle stilling, indtjening og pengestrømme. Formålet med standarden er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af og oplysning om personaleydelser.

(3) Høringen af Den Tekniske Gruppe (TEG) under European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) bekræfter, at ændringerne til IAS 1 og ændringerne til IAS 19 opfylder de tekniske kriterier for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.

([1]) EUT L 243 af 11.9.2002, s. 1.
([2]) EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1.

▼B

(4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres i overensstemmelse hermed.

(5) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

*Artikel 1*

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 foretages følgende ændringer:

1) IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* ændres som anført i bilaget til denne forordning.

2) IFRS 1, IFRS 5, IFRS 7, IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 og IAS 34 ændres i overensstemmelse med ændringerne til IAS 1 som anført i bilaget til denne forordning.

3) IAS 19 *Personaleydelser* ændres som anført i bilaget til denne forordning.

4) IFRS 1, IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 24 og fortolkningsbidrag 14 fra Standing Interpretations Committee (SIC) ændres i overensstemmelse med ændringerne til IAS 19 som anført i bilaget til denne forordning.

*Artikel 2*

1. Virksomhederne anvender ændringerne, der er omhandlet i artikel 1, nr. 1) og 2), senest fra den dato, der indleder deres første regnskabsår den 1. juli 2012 eller derefter.

2. Virksomhederne anvender ændringerne, der er omhandlet i artikel 1, nr. 3) og 4), senest fra den dato, der indleder deres første regnskabsår den 1. januar 2013 eller derefter.

*Artikel 3*

Denne forordning træder i kraft på tredjedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

▼B

*BILAG*

**INTERNATIONALE REGNSKABSSTANDARDER**

| | |
|---|---|
| IAS 1 | **IAS 1** **Præsentation af årsregnskaber -** ***Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst*** |
| IAS 19 | **IAS 19** ***Personaleydelser*** |

**"Kopiering tilladt inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. Alle eksisterende rettigheder forbeholdes uden for EØS med undtagelse af retten til at kopiere til personlig brug eller anden form for "fair dealing". Yderligere oplysninger fås hos IASB på adressen www.iasb.org**".

▼B

## ÆNDRINGER TIL IAS 1

*Præsentation af årsregnskaber*

Afsnit 7 ændres.

7 Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:

…

*Noter*: Indeholder oplysninger ud over dem, der præsenteres i opgørelsen af finansiel stilling, resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst …

Afsnit 10 ændres, afsnit 10A tilføjes, og afsnit 12 ophæves.

10 Et fuldstændigt årsregnskab indeholder:

… en resultatopgørelse og opgørelse af anden totalindkomst for regnskabsåret;

…

En virksomhed kan anvende andre betegnelser for posterne end de i denne standard anvendte. Eksempelvis kan en virksomhed anvende betegnelsen "opgørelse af totalindkomst" i stedet for "resultatopgørelse og opgørelse af anden totalindkomst".

10A En virksomhed kan præsentere en enkelt resultatopgørelse og opgørelse af anden totalindkomst, hvorved resultatet og anden totalindkomst præsenteres i to afsnit. Afsnittene skal præsenteres sammen, idet resultatafsnittet præsenteres først direkte efterfulgt af afsnittet indeholdende anden totalindkomst. En virksomhed kan præsentere resultatafsnittet i form af en særskilt resultatopgørelse. Hvis der gøres brug af denne mulighed, skal den særskilte resultatopgørelse komme umiddelbart før opgørelsen af totalindkomst, der skal begynde med resultatet.

Overskrifterne over afsnit 81 og 82 og selve afsnit 82 ændres, og afsnit 81 ophæves. Afsnit 81A og 81B, en overskrift og afsnit 82A tilføjes, og afsnit 83 og 84 ophæves.

**Resultatopgørelse og opgørelse af øvrig totalindkomst**

81A Resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst (opgørelse af totalindkomst) skal foruden resultatafsnittet og afsnittet indeholdende anden totalindkomst præsentere følgende:

(a) resultat

(b) samlet anden totalindkomst

(c) totalindkomst for regnskabsåret, der udgør summen af resultat og anden totalindkomst.

Hvis en virksomhed præsenterer en særskilt resultatopgørelse, skal den ikke præsentere resultatafsnittet i opgørelsen af totalindkomst.

81B Foruden resultatafsnittet og afsnittet indeholdende anden totalindkomst skal en virksomhed præsentere følgende poster som en allokering af resultatet og anden totalindkomst for perioden:

(a) årets resultat, som kan henføres til:

(i) minoritetsinteresser og

(ii) ejerne af modervirksomheden

▼B

(b) årets totalindkomst, som kan henføres til:

(i) minoritetsinteresser og

(ii) ejerne af modervirksomheden.

Hvis en virksomhed præsenterer resultatet i en særskilt opgørelse, skal (a) fremgå af denne opgørelse.

*Oplysninger, der skal fremgå af resultatafsnittet eller resultatopgørelsen*

82 Foruden de poster, der kræves i henhold til andre IFRS-standarder, skal resultatafsnittet eller resultatopgørelsen indeholde regnskabsposter, der præsenterer følgende beløb for regnskabsåret:

(a) omsætning

(b) finansieringsomkostninger

(c) andel af resultatet i associerede virksomheder og joint ventures, som regnskabsmæssigt er behandlet efter den indre værdis metode

(d) skatteomkostninger

(e) [ophævet]

(ea) et enkelt samlet beløb for ophørte aktiviteter (se IFRS 5).

(f)–(i) [ophævet]

*Oplysninger, der skal fremgå af afsnittet indeholdende anden totalindkomst*

82A Afsnittet indeholdende øvrig totalindkomst skal præsentere regnskabsposter for beløb af anden totalindkomst i regnskabsåret klassificeret efter art (inkl. andel af anden totalindkomst i associerede virksomheder og joint ventures, som regnskabsmæssigt er behandlet efter den indre værdis metode) og grupperet i regnskabsposter, der i henhold til andre IFRS-standarder:

(a) ikke efterfølgende vil blive omklassificeret til resultatet og

(b) efterfølgende vil blive omklassificeret til resultatet, når bestemte betingelser er opfyldt.

Afsnit 85-87, 90, 91, 94, 100 og 115 samt overskriften over afsnit 97 ændres, og afsnit 139J tilføjes.

85 En virksomhed skal præsentere yderligere regnskabsposter, overskrifter og subtotaler i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst, hvis dette er relevant for forståelsen af virksomhedens indtjening.

86 Eftersom virkningerne af en virksomheds forskellige aktiviteter, transaktioner og andre begivenheder varierer med hensyn til hyppighed, mulighed for gevinst eller tab og forudsigelighed, er oplysninger om elementer af indtjening en hjælp til forståelsen af den opnåede indtjening og opstilling af prognoser for fremtidige resultater. En virksomhed kan indregne yderligere poster i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst og ændre beskrivelserne og posternes rækkefølge, når dette er nødvendigt for at forklare indtjeningselementerne. …

87 En virksomhed skal ikke præsentere nogen indkomst- eller omkostningsposter som ekstraordinære poster, hverken i resultatopgørelsen eller i opgørelsen af anden totalindkomst eller i noterne.

90 En virksomhed skal enten i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst eller i noterne oplyse de skattebeløb, der vedrører hver enkelt af posterne indregnet i anden totalindkomst, herunder omklassifikationsreguleringer.

▼B

91 En virksomhed kan præsentere posterne indregnet i anden totalindkomst enten:

(a) med fradrag af de dermed forbundne skattemæssige virkninger eller

(b) før tilknyttede skattemæssige virkninger med et samlet beløb for summen af skat vedrørende disse poster.

Hvis en virksomhed vælger alternativ (b), skal den fordele skatten mellem de poster, der efterfølgende måske omklassificeres til resultatafsnittet, og dem, der ikke efterfølgende vil blive omklassificeret til resultatafsnittet.

94 En virksomhed kan præsentere omklassifikationsreguleringer i resultatopgørelsen og totalindkomstopgørelsen eller i noterne. En virksomhed, der præsenterer omklassifikationsreguleringer i noterne, skal præsentere posterne indregnet i anden totalindkomst efter eventuelle tilknyttede omklassifikationsreguleringer.

*Oplysninger, der skal fremgår enten af resultatopgørelsen og totalindkomstopgørelsen eller af noterne*

100 Virksomheder tilskyndes til at præsentere analysen i afsnit 99 i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst.

115 I visse tilfælde kan det være nødvendigt eller ønskeligt at ændre på rækkefølgen af visse poster i noterne. Eksempelvis kan en virksomhed kombinere oplysninger om ændringer i dagsværdi, der er indregnet i resultatet, med oplysninger om udløbstidspunkter for finansielle instrumenter, selv om førstnævnte oplysning vedrører resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst, og sidstnævnte oplysning vedrører opgørelsen af finansiel stilling. Virksomheden skal dog tilstræbe en systematisk opstilling af noterne.

139J *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 og 115, tilføjelse af afsnit 10A, 81A, 81B og 82A og ophævelse af afsnit 12, 81, 83 og 84. Virksomheden skal anvende disse ændringer på regnskabsår, som begynder den 1. juli 2012 eller derefter. Det er tilladt at anvende standarden før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender disse ændringer for et tidligere regnskabsår, skal den give oplysning herom.

## ÆNDRINGER TIL ANDRE IFRS-STANDARDER

I dette appendiks gennemgås de ændringer til andre IFRS, der følger af IASB's udsendelse af ændringerne til IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber*. En virksomhed skal anvende ændringerne, når den anvender ændringerne til IAS 1 *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst*.

### IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS*

Afsnit 21 ændres, og afsnit 39K tilføjes.

21 For at overholde IAS 1 skal en virksomheds første IFRS-årsregnskab indeholde mindst tre opgørelser af finansiel stilling, to resultatopgørelser og totalindkomstopgørelser, to separate resultatopgørelser (hvis sådanne præsenteres), to opgørelser af pengestrømme og to egenkapitalopgørelser med tilhørende noter, herunder sammenligningstal.

39K *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 21. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

▼B

**IFRS 5** ***Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter***

Afsnit 33A ændres, og afsnit 44I tilføjes.

33A Hvis en virksomhed præsenterer posterne indregnet i resultatet i en separat resultatopgørelse som angivet i afsnit 10A i IAS 1 (ændret 2011), skal der præsenteres et afsnit, der er markeret som vedrørende ophørte aktiviteter, i denne opgørelse.

44I *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 33A. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IFRS 7** ***Finansielle instrumenter: Oplysninger***

Afsnit 27B ændres, og afsnit 44Q tilføjes.

27B For dagsværdireguleringer, der indregnes i opgørelsen af finansiel stilling, skal virksomheden for hver kategori af finansielle instrumenter give oplysning om:

…

(c) for så vidt angår dagsværdimålinger på niveau 3 i dagsværdihierarkiet, en afstemning fra primo til ultimo dagsværdier, idet der separat oplyses om ændringer i regnskabsåret, der kan henføres til følgende:

(i) årets samlede gevinster eller tab, der er indregnet i resultatet, samt en beskrivelse af, hvor de præsenteres i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst

…

(d) årets samlede gevinster eller tab, jf. litra (c), nr. (i), som er medtaget i årets resultat og som kan henføres til gevinster eller tab vedrørende de aktiver og forpligtelser, som besiddes ved regnskabsårets slutning, samt en beskrivelse af, hvor disse gevinster eller tab præsenteres i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst

…

44Q *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 27B. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IAS 12** ***Indkomstskatter***

Afsnit 77 ændres, afsnit 77A ophæves, og afsnit 98B tilføjes.

77 Skatteomkostningen (skatteindtægten), der hidrører fra resultatet af ordinær drift, skal præsenteres som en del af resultatet i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst.

98B *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 77 og ophævelse af afsnit 77A. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IAS 20** ***Regnskabsmæssig behandling af offentlige tilskud og oplysning om andre former for offentlig støtte***

Afsnit 29 ændres, afsnit 29A ophæves, og afsnit 46 tilføjes.

29 Tilskud tilknyttet indkomst præsenteres som en del af resultatet, enten separat eller under en generel overskrift som eksempelvis "Anden indtægt". Alternativt kan tilskuddene fratrækkes ved indregning af de dertil knyttede omkostninger.

▼B

46 *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 29 og ophævelse af afsnit 29A. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IAS 21** ***Valutaomregning***

Afsnit 39 ændres, og afsnit 60H tilføjes.

39 Resultaterne og den finansielle stilling for en virksomhed, hvis funktionelle valuta ikke er en hyperinflationsøkonomis valuta, skal omregnes til en anden præsentationsvaluta ved anvendelse af følgende procedurer:

…

(b) indtægter og udgifter i hver resultatopgørelse og opgørelse af anden totalindkomst (herunder også sammenligningstal) skal omregnes til kurserne på transaktionsdagene, og

(c) …

60H *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 39. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IAS 32** ***Finansielle instrumenter: Præsentation***

Afsnit 40 ændres, og afsnit 97K tilføjes.

40 Udbytte, som er klassificeret som en omkostning, kan præsenteres i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst enten sammen med renter på andre forpligtelser eller som en separat post. Foruden kravene i denne standard finder kravene i IAS 1 og IFRS 7 anvendelse ved oplysning af rente og udbytte. I nogle tilfælde er det, på grund af forskellene mellem renter og udbytter med hensyn til eksempelvis skattefradrag, ønskeligt at give separat oplysning om disse i resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst. Oplysning om den skattemæssige virkning skal foretages i overensstemmelse med IAS 12.

97K *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 40. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IAS 33** ***Indtjening pr. aktie***

Afsnit 4A, 67A, 68A og 73A ændres, og afsnit 74D tilføjes.

4A Hvis en virksomhed præsenterer resultatposterne i en separat opgørelse som angivet i afsnit 10A i IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (som ændret i 2011), skal indtjening pr. aktie udelukkende præsenteres i denne separate opgørelse.

67A Hvis en virksomhed præsenterer resultatposterne i en separat opgørelse som angivet i afsnit 10A i IAS 1 (som ændret i 2011), skal den præsentere indtjening og udvandet indtjening pr. aktie, som krævet i afsnit 66 og 67, i denne separate opgørelse.

68A Hvis en virksomhed præsenterer resultatposterne i en separat opgørelse som angivet i afsnit 10A i IAS 1 (som ændret i ajourført 2011), skal den præsentere indtjening og udvandet indtjening pr. aktie for den ophørte aktivitet, som krævet i afsnit 68, i denne separate opgørelse eller i noterne.

▼B

73A Afsnit 73 finder også anvendelse på virksomheder, der ud over indtjening og udvandet indtjening pr. aktie giver oplysning om beløb pr. aktie ved anvendelse af et andet præsenteret element i resultatopgørelsen end et i denne standard krævet.

74D *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 4A, 67A, 68A og 73A. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

**IAS 34** ***Præsentation af delårsregnskaber***

Afsnit 8, 8A, 11A og 20 ændres, og afsnit 51 tilføjes.

8 Et delårsregnskab skal som minimum omfatte følgende bestanddele:

…

(b) en sammendraget resultatopgørelse eller opgørelse af anden totalindkomst

(c) …

8A Hvis en virksomhed præsenterer resultatposter i en separat opgørelse som angivet i afsnit 10A i IAS 1 (som ændret i 2011), skal den præsentere sammendragne delårstal fra denne opgørelse.

11A Hvis en virksomhed præsenterer resultatposter i en separat opgørelse som angivet i afsnit 10A i IAS 1 (som ændret i 2011), skal den præsentere indtjening og udvandet indtjening pr. aktie i denne opgørelse.

20 Delårsrapporter (sammendragne eller fuldstændige) skal indeholde delårsregnskaber for følgende perioder:

…

(b) resultatopgørelse og opgørelse af anden totalindkomst for den aktuelle delårsperiode og kumulativt for det aktuelle regnskabsår til dato med resultatopgørelser og opgørelser af anden totalindkomst for de tilsvarende delårsperioder (aktuel og år-til-dato) for det umiddelbart foregående regnskabsår til sammenligning. Som tilladt i henhold til IAS 1 (som ændret i 2011) kan en delårsrapport for hver delårsperiode præsentere en resultatopgørelse eller en opgørelse af anden totalindkomst.

51 *Præsentation af posterne indregnet i anden totalindkomst* (ændringer til IAS 1), der blev udsendt i juni 2011, medførte ændring af afsnit 8, 8A, 11A, og 20. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 1 som ændret i juni 2011.

## INTERNATIONAL REGNSKABSSTANDARD 19

### *Personaleydelser*

FORMÅL

1 Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af og oplysning om personaleydelser. Denne standard kræver, at virksomheden indregner:

(a) en forpligtelse, når en ansat har udført en arbejdsydelse til gengæld for fremtidige personaleydelser, og

(b) en omkostning, når virksomheden forbruger de økonomiske fordele hidrørende fra en arbejdsydelse til gengæld for personaleydelser.

▼B

ANVENDELSESOMRÅDE

2 Denne standard skal anvendes af arbejdsgiver ved den regnskabsmæssige behandling af alle personaleydelser, som ikke er omfattet af IFRS 2 *Aktiebaseret vederlæggelse*.

3 Denne standard omhandler ikke præsentation af pensionsordninger (jf. IAS 26 *Regnskabsmæssig behandling og præsentation af fratrædelsesordninger*).

4 De personaleydelser, som denne standard finder anvendelse på, omfatter personaleydelser:

(a) i henhold til formelle ordninger eller andre formelle aftaler mellem virksomheden og den enkelte ansatte, grupper af ansatte eller deres repræsentanter,

(b) i henhold til lovmæssige krav eller brancheaftaler, hvorigennem virksomheden er pålagt at bidrage til nationale, lovpligtige offentlige eller branchepensionsordninger eller pensionsordninger med flere virksomheder, eller

(c) i henhold til uformel praksis, som medfører en faktisk forpligtelse. Uformel praksis medfører en faktisk forpligtelse, hvor virksomheden ikke har andet realistisk alternativ end at betale personaleydelserne. Eksempelvis foreligger der en faktisk forpligtelse, hvor en ændring i virksomhedens uformelle praksis vil medføre uacceptabel skade på forholdet til de ansatte.

5 Personaleydelser omfatter:

(a) kortsigtede personaleydelser, såsom følgende, hvis de forventes at skulle betales fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført de tilknyttede arbejdsydelser:

(i) lønninger og bidrag til social sikring,

(ii) betalt fravær og sygefravær,

(iii) overskudsdeling og bonus og

(iv) ikke-monetære ydelser (eksempelvis sygesikring, tjenestebolig, bil og varer eller tjenesteydelser, som er gratis eller støttede) til nuværende ansatte,

(b) pensionsydelser, f.eks. følgende:

(i) fratrædelsesydelser (f.eks. pensioner og engangsbeløb ved pensionering),

(ii) andre pensionsydelser, eksempelvis livsforsikring og sygesikring efter fratrædelse.

(c) andre langsigtede personaleydelser, f.eks. følgende:

(i) langfristet betalt fravær, eksempelvis anciennitets- eller sabbatorlov,

(ii) jubilæums- eller andre anciennitetsydelser, og

(iii) langsigtede invaliditetsydelser, og

(d) fratrædelsesgodtgørelser.

6 Personaleydelser omfatter ydelser til enten ansatte eller deres pårørende og kan betales (eller erlægges i form af varer eller tjenesteydelser) enten direkte til de ansatte, deres samlevere, børn eller andre pårørende eller til andre, eksempelvis forsikringsselskaber.

▼B

7 En ansat kan levere en arbejdsydelse til virksomheden på fuld tid, deltid eller på et fast, løst eller midlertidigt grundlag. I denne standard omfatter ansatte medlemmer af bestyrelsen, direktionen og andre i ledelsen.

DEFINITIONER

8 Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:

**Definitioner af personaleydelser**

*Personaleydelser* er alle former for vederlag, som virksomheden giver for ansattes arbejdsydelser eller for ansættelsesforholdets ophør.

*Kortsigtede personaleydelser* er personaleydelser (bortset fra fratrædelsesgodtgørelser), som forfalder inden for tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse.

*Pensionsydelser* er personaleydelser (bortset fra fratrædelsesgodtgørelser og kortsigtede personaleydelser), som forfalder efter ansættelsens ophør.

*Andre langsigtede personaleydelser* er alle personaleydelser bortset fra kortsigtede personaleydelser, pensionsydelser og fratrædelsesgodtgørelser.

*Fratrædelsesgodtgørelser* er personaleydelser, der gives til gengæld for ansættelsesforholdets ophør som følge af enten:

(a) virksomhedens beslutning om at afskedige en ansat før den normale pensionsalder, eller

(b) en ansats beslutning om at acceptere et tilbud om ydelser til gengæld for ansættelsesforholdets ophør.

**Definitioner vedrørende klassificering af ordninger**

*Pensionsordninger* er formelle eller uformelle ordninger, hvor virksomheden sikrer en eller flere ansatte pensionsydelser.

*Bidragsbaserede pensionsordninger* er pensionsordninger, hvor virksomheden betaler faste bidrag til en selvstændig enhed (fond) og ikke har hverken en retlig eller faktisk forpligtelse til at betale yderligere bidrag, hvis fonden ikke har tilstrækkelige aktiver til at betale alle personaleydelser vedrørende arbejdsydelser i det aktuelle og tidligere regnskabsår.

*Ydelsesbaserede pensionsordninger* er pensionsordninger, der ikke er bidragsbaserede pensionsordninger.

*Pensionsordninger med flere virksomheder* er bidragsbaserede eller ydelsesbaserede (ikke-offentlige) pensionsordninger, der:

(a) samler aktiver fra forskellige virksomheder, som ikke er under samme bestemmende indflydelse, og

(b) benytter disse aktiver til personaleydelser til ansatte i mere end én virksomhed, således at størrelsen af bidrag og ydelser bestemmes uden hensyn til, hvilken virksomhed der beskæftiger de pågældende ansatte.

▼B

**Definitioner vedrørende den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv)**

Den *ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv)* er underskuddet eller overskuddet justeret for en eventuelt begrænsende virkning på et ydelsesbaseret aktiv til aktivets loft.

*Underskuddet eller overskuddet* er:

(a) nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse med fradrag af

(b) dagsværdien af ordningens aktiver (hvis relevant).

*Aktivets loft* er nutidsværdien af eventuelle økonomiske fordele i form af tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag til pensionsordningen.

*Nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse* er nutidsværdien af de forventede fremtidige betalinger (uden fradrag af ordningens eventuelle aktiver), som er nødvendige for at indfri forpligtelsen hidrørende fra arbejdsydelser i det aktuelle og tidligere regnskabsår.

*Aktiver tilknyttet en pensionsordning* (ordningens aktiver) omfatter:

(a) aktiver, som besiddes af en fond for langsigtede personaleydelser, og

(b) anvendelige forsikringspolicer.

*Aktiver, som besiddes af en fond for langsigtede personaleydelser*, er aktiver (bortset fra ikke-overdragelige finansielle instrumenter udstedt af den regnskabsaflæggende virksomhed), som:

(a) besiddes af en enhed (en fond), som er juridisk uafhængig af den regnskabsaflæggende virksomhed, og udelukkende eksisterer med det formål at betale eller finansiere personaleydelser, og

(b) kun kan benyttes til at betale eller finansiere personaleydelser, dvs., at virksomhedens kreditorer ikke kan gøre krav gældende i dem (selv ved konkurs), og som ikke kan returneres til den regnskabsaflæggende virksomhed, medmindre:

(i) fondens øvrige aktiver er tilstrækkelige til at indfri alle forpligtelser tilknyttet ordningen eller den regnskabsaflæggende virksomhed, eller

(ii) aktiverne returneres til den regnskabsaflæggende virksomhed som godtgørelse af allerede betalte personaleydelser.

En *anvendelig forsikringspolice* er en forsikringspolice (*), som er udstedt af en ikke-nærtstående part (som defineret i IAS 24 *Oplysning om nærtstående parter*), hvis:

(a) afkast fra policen kun kan anvendes til at betale eller finansiere personaleydelser i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning, og

(*) En anvendelig forsikringspolice er ikke nødvendigvis en forsikringskontrakt som defineret i IFRS 4 *Forsikringskontrakter*.

▼B

(b) virksomhedens kreditorer ikke kan gøre krav gældende i afkastet (selv ved konkurs), og dette ikke kan udbetales til den regnskabsaflæggende virksomhed, medmindre:

(i) afkastet udgør overskydende aktiver, som ikke er nødvendige, for at policen kan indfri alle tilknyttede personaleforpligtelser, eller

(ii) afkastet returneres til den regnskabsaflæggende virksomhed som godtgørelse af allerede betalte personaleydelser.

*Dagsværdi* er det beløb, et aktiv kan omsættes til, eller en forpligtelse kan indfries til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.

**Definitioner vedrørende ydelsesbaserede pensionsomkostninger**

*Pensionsomkostninger* omfatter:

(a) *Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår* er stigningen i nutidsværdien af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse hidrørende fra arbejdsydelser i det aktuelle regnskabsår

(b) *Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår*, som er ændringer i nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse for arbejdsydelser i tidligere perioder, som stammer fra ændring af en ordning (indførelse eller ændring eller tilbagekaldelse af en ydelsesbaseret pensionsordning) eller en nedskæring (en betydelig reduktion af virksomheden i antallet af ansatte, som er omfattet af en ordning) og

(c) eventuelle gevinster eller tab ved indfrielse.

*Nettorenter på den ydelsesbaserede nettopensionsforpligtelse (aktiv)* er ændringen i løbet af perioden i den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv), som opstår som følge af tidsforløbet.

*Eftermålinger* af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) omfatter:

(a) aktuarmæssige gevinster og tab,

(b) afkast af ordningens aktiver, bortset fra de beløb, der indgår i nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv), og

(c) enhver ændring i virkningen af aktivets loft, bortset fra de beløb, der indgår i nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv).

*Aktuarmæssige gevinster og tab* er ændringer i nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse som følge af:

(a) erfaringsbaserede reguleringer (virkningen af forskelle mellem tidligere aktuarmæssige forudsætninger og de faktiske begivenheder), og

(b) virkningerne af ændringer i aktuarmæssige forudsætninger.

*Afkast af ordningens aktiver* er renter, udbytte og andre indtægter hidrørende fra ordningens aktiver, samt realiserede og urealiserede gevinster eller tab på ordningens aktiver efter fradrag af:

(a) eventuelle administrationsomkostninger vedrørende ordningens aktiver, og

(b) enhver skat, der skal betales af selve ordningen, bortset fra skat medtaget i de aktuarmæssige forudsætninger, der er anvendt til at måle nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse.

▼B

En *indfrielse* er en transaktion, som fjerner alle yderligere retlige eller faktiske forpligtelser for alle eller en del af de ydelser i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning, bortset fra betaling af ydelser til eller på vegne af de ansatte, der er fastsat i ordningen, og som var medtaget i de aktuarmæssige forudsætninger.

KORTSIGTEDE PERSONALEYDELSER

9 Kortsigtede personaleydelser, såsom følgende, hvis de forventes at skulle betales fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført de tilknyttede tjenesteydelser:

(a) lønninger og bidrag til social sikring,

(b) betalt fravær og sygefravær,

(c) overskudsdeling og bonusser, og

(d) ikke-monetære ydelser (eksempelvis sygesikring, tjenestebolig, bil og varer eller tjenesteydelser, som er gratis eller støttede) for nuværende ansatte.

10 En virksomhed skal ikke omklassificere en kortsigtet personaleydelse, hvis virksomhedens forventninger om tidspunktet for indfrielse ændres midlertidigt. Hvis egenskaberne af ydelsen ændres (f.eks. en ændring fra en ikke-akkumuleret ydelse til en akkumuleret ydelse), eller hvis en ændring af forventningerne om tidsplanen for indfrielse ikke er midlertidig, skal virksomheden vurdere, hvorvidt ydelsen stadig opfylder definitionen af kortsigtede personaleydelser.

**Indregning og måling**

*Alle kortsigtede personaleydelser*

11 Når en ansat har udført en arbejdsydelse for virksomheden i løbet af et regnskabsår, skal virksomheden indregne det udiskonterede beløb af kortsigtede personaleydelser, som forventes betalt til gengæld for denne ydelse:

(a) som en forpligtelse (periodiseret omkostning) efter fradrag af allerede betalte beløb. Hvis det allerede betalte beløb overstiger det udiskonterede beløb af ydelserne, skal virksomheden indregne denne overdækning som et aktiv (forudbetalt omkostning), i det omfang forudbetalingen vil føre til eksempelvis en reduktion af fremtidige betalinger eller kontant tilbagebetaling.

(b) som en omkostning, medmindre en anden IFRS-standard kræver eller tillader optagelse af ydelserne i et aktivs kostpris (jf. eksempelvis IAS 2 *Varebeholdninger* og IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*).

12 Afsnit 13, 16 og 19 forklarer, hvordan virksomheden skal anvende afsnit 11 på kortsigtede personaleydelser i form af betalt fravær, overskudsdelings- og bonusordninger.

*Kortfristet betalt fravær*

13 Virksomheden skal indregne de forventede omkostninger til kortsigtede personaleydelser i form af betalt fravær i henhold til afsnit 11 som følger:

(a) i tilfælde af akkumulering af betalt fravær, når de ansatte udfører arbejdsydelser, som øger deres ret til fremtidigt betalt fravær.

(b) når fraværet opstår, med hensyn til ikke-akkumuleret ret til betalt fravær.

▼B

14 Virksomheden kan betale forskellige former for fravær, herunder ferie, sygdom, kortvarigt tab af arbejdsevne, barselsorlov, indkaldelse som nævning og aftjening af værnepligt. Ret til betalt fravær kan inddeles i to kategorier:

(a) akkumuleret, og

(b) ikke-akkumuleret.

15 Akkumuleret ret til betalt fravær er betalt fravær, som overføres og kan bruges i fremtidige regnskabsår, hvis det aktuelle regnskabsårs ret til betalt fravær ikke er fuldt udnyttet. Akkumuleret ret til betalt fravær kan være enten sikret (med andre ord, ansatte er sikret ret til en udbetaling for en uudnyttet ret, når virksomheden forlades) eller ikke-sikret (hvor ansatte ikke er sikret ret til en kontant betaling for en uudnyttet ret, når virksomheden forlades). En forpligtelse opstår i takt med at ansatte udfører en arbejdsydelse, som øger deres ret til fremtidigt betalt fravær. En forpligtelse foreligger og indregnes, selv når betalt fravær ikke er sikret, selv om muligheden for, at ansatte forlader virksomheden, før de benytter en akkumuleret ikke-sikret ret, påvirker målingen af denne forpligtelse.

16 Virksomheden skal måle de forventede omkostninger for akkumuleret ret til betalt fravær som det yderligere beløb, virksomheden forventer at skulle betale som følge af den akkumulerede uudnyttede ret ved regnskabsårets afslutning.

17 Ved den i det foregående afsnit specificerede metode måles forpligtelsen til den beløbsmæssige størrelse af yderligere betalinger, som forventes at ville opstå udelukkende fra akkumuleringen af ydelserne. I mange tilfælde er det ikke nødvendigt for virksomheden at foretage detaljerede beregninger for at kunne skønne, at der ikke foreligger en væsentlig forpligtelse til uudnyttet betalt fravær. Eksempelvis vil betalt sygefravær sandsynligvis udelukkende være væsentlig, hvis der foreligger en formel eller uformel aftale om, at uudnyttet sygefravær kan anvendes som betalt ferie.

Eksempel til illustration af afsnit 16 og 17

Virksomheden har 100 ansatte, som alle er berettiget til 5 dages betalt sygefravær pr. år. Uudnyttet sygefravær kan overføres et kalenderår frem i tiden. Sygefravær fratrækkes først i det aktuelle års ret til betalt fravær og derefter i eventuelt uudnyttet fravær overført fra det foregående år (på et LIFO grundlag). Pr. 31. december 20X1 er den gennemsnitlige uudnyttede ret til betalt fravær 2 dage pr. ansat. Virksomheden forventer på basis af tidligere erfaringer, som forventes stadig at gælde, at 92 ansatte ikke vil have mere end 5 dages betalt sygefravær i 20X2, og at de resterende 8 ansatte i gennemsnit vil have 6,5 dage hver.

*Virksomheden forventer at skulle betale yderligere 12 dages betalt sygefravær grundet akkumuleret uudnyttet ret til betalt fravær pr. 31. december 20X1 (1,5 dage for hver af de 8 ansatte). Derfor indregner virksomheden en forpligtelse, som svarer til betaling af 12 dages betalt sygefravær.*

18 Ikke-akkumuleret ret til betalt fravær overføres ikke: den udløber, hvis en ret i det aktuelle regnskabsår ikke anvendes fuldt ud, og berettiger ikke ansatte til en kontant udbetaling af uudnyttet ret, når virksomheden forlades. Dette er ofte tilfældet for betalt sygefravær (i det omfang uudnyttet tidligere ret ikke medfører en forøgelse af den fremtidige ret), barselsorlov og betalt fravær i forbindelse med indkaldelse som nævning eller aftjening af værnepligt. Virksomheden indregner ingen forpligtelse eller omkostning før fraværet finder sted, idet den ansattes arbejdsydelse ikke øger ydelsen.

▼B

*Overskudsdelings- og bonusordninger*

19 Virksomheden skal udelukkende indregne den forventede omkostning til overskudsdeling og bonusbetaling i henhold til afsnit 11, når, og kun når:

(a) virksomheden har en aktuel retlig eller faktisk forpligtelse til at foretage sådanne betalinger som følge af tidligere begivenheder, og

(b) et pålideligt skøn kan foretages over forpligtelsen.

En aktuel forpligtelse foreligger udelukkende, hvis virksomheden ikke har andet realistisk alternativ end at foretage betalingerne.

20 I henhold til nogle overskudsdelingsordninger, modtager ansatte udelukkende en del af overskuddet, hvis de bliver i virksomheden i en specificeret periode. Sådanne pensionsordninger medfører en faktisk forpligtelse, i takt med at de ansatte udfører en arbejdsydelse, som øger det beløb, der skal betales, hvis de fortsat er ansat ved udløbet af den specificerede periode. Målingen af sådanne faktiske forpligtelser afspejler muligheden for, at nogle ansatte vil forlade virksomheden uden modtagelse af overskudsdeling.

Eksempel til illustration af afsnit 20

I henhold til en overskudsdelingsordning skal virksomheden betale en konkret del af årets resultat til de ansatte, der udfører en arbejdsydelse i løbet af året. Hvis ingen ansatte forlader virksomheden i løbet af året, vil den samlede udbetaling af overskud være 3 % af nettooverskuddet. Virksomheden skønner, at personaleudskiftningen vil reducere betalingerne til 2,5 % af overskuddet.

*Virksomheden indregner en forpligtelse og en omkostning på 2,5 % af overskuddet.*

21 Virksomheder har ingen retlig forpligtelse til at betale bonus. Men i nogle tilfælde kan en virksomhed have en praksis for at betale bonus. I sådanne tilfælde har virksomheden en faktisk forpligtelse, idet den ikke har andet realistisk alternativ end at betale bonussen. Målingen af den faktiske forpligtelse afspejler muligheden for, at nogle ansatte vil forlade virksomheden uden modtagelse af bonus.

22 Virksomheden kan udelukkende foretage et pålideligt skøn over sin retlige eller faktiske forpligtelse i henhold til en overskudsdelings- eller bonusordning, når:

(a) ordningens formelle vilkår indeholder en formel til opgørelse af den beløbsmæssige størrelse af en ydelse,

(b) virksomheden opgør de beløb, som skal udbetales, før årsregnskabet godkendes til offentliggørelse, eller

(c) tidligere praksis klart dokumenterer den beløbsmæssige størrelse af virksomhedens faktiske forpligtelse.

23 En forpligtelse i henhold til en overskudsdelings- eller bonusordning opstår i forbindelse med arbejdsydelser og ikke af en transaktion med virksomhedens ejere. Derfor indregner virksomheden ikke omkostninger til overskudsdelings- og bonusordninger som udlodning af overskud, men som en omkostning.

24 Hvis overskudsdeling og bonusbetaling ikke forventes at skulle betales fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse, udgør disse betalinger andre langsigtede personaleydelser (jf. afsnit 153-158).

▼B

**Oplysninger**

25 Selv om denne standard ikke kræver specifikke oplysninger om kortsigtede personaleydelser, kan andre IFRS-standarder kræve sådanne oplysninger. Eksempelvis kræver IAS 24 oplysning om personaleydelser til nøglepersoner i ledelsen. IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* kræver oplysning om omkostninger til personaleydelser.

PENSIONSYDELSER: SONDRING MELLEM BIDRAGSBASEREDE PENSIONSORDNINGER OG YDELSESBASEREDE PENSIONSORDNINGER

26 Pensionsydelser omfatter eksempelvis:

(a) fratrædelsesydelser (f.eks. pensioner og engangsbeløb ved pensionering), og

(b) andre pensionsydelser, eksempelvis livsforsikring og sygesikring efter fratrædelse.

Ordninger, hvor virksomheden betaler pensionsydelser, er pensionsordninger. Virksomheden anvender denne standard på alle sådanne ordninger, uanset om de involverer etablering af en separat enhed, som modtager bidrag eller betaler ydelser.

27 Pensionsordninger klassificeres enten som bidragsbaserede eller ydelsesbaserede pensionsordninger, afhængig af ordningens økonomiske indhold i henhold til dens hovedvilkår.

28 I bidragsbaserede pensionsordninger begrænses virksomhedens retlige eller faktiske forpligtelse til det beløb, den har aftalt at indskyde i fonden. Derfor bestemmes den beløbsmæssige størrelse af pensionsydelser, som den ansatte modtager, af den beløbsmæssige størrelse af bidragene fra virksomheden (og eventuelt også fra den ansatte) til en pensionsordning eller et forsikringsselskab, med tillæg af investeringsafkastet fra bidragene. Derfor bærer den ansatte den aktuarmæssige risiko (for at ydelserne vil blive mindre end forventet) og investeringsrisikoen (for at aktiverne vil være utilstrækkelige til, at de forventede ydelser kan opnås).

29 Eksempler på tilfælde, hvor virksomhedens forpligtelse ikke er begrænset til det beløb, den har aftalt at bidrage til en fond, er, hvor virksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse på grund af:

(a) en pensionsordnings ydelsessammensætning, som ikke udelukkende er tilknyttet bidragenes beløbsmæssige størrelse og kræver, at virksomheden giver yderligere bidrag, hvis aktiverne ikke er tilstrækkelige til at opfylde fordelene i pensionsordningens ydelsessammensætning,

(b) en garanti, enten indirekte gennem en pensionsordning eller direkte, for et specifikt afkast af bidragene, eller

(c) uformel praksis, som medfører en faktisk forpligtelse. En faktisk forpligtelse kan eksempelvis opstå, hvor virksomheden hidtil har øget tidligere ansattes ydelser for at følge med inflationen, også selv om der ikke foreligger nogen retlig forpligtelse.

30 I henhold til ydelsesbaserede pensionsordninger:

(a) er det virksomhedens forpligtelse at stille de aftalte ydelser til rådighed for nuværende og tidligere ansatte, og

▼B

(b) den aktuarmæssige risiko (for at ydelserne vil koste mere end forventet) og investeringsrisikoen bæres i realiteten af virksomheden. Hvis det aktuarmæssige eller investeringsmæssige forløb er værre end forventet, kan virksomhedens forpligtelse blive forøget.

31 Afsnit 32-49 forklarer sondringen mellem bidragsbaserede og ydelsesbaserede pensionsordninger i forbindelse med pensionsordninger med flere virksomheder, ydelsesbaserede pensionsordninger, som deler risici mellem forskellige virksomheder under samme bestemmende indflydelse, lovpligtige offentlige pensionsordninger og forsikrede ydelser.

**Pensionsordninger med flere virksomheder**

32 Virksomheden skal klassificere en pensionsordning med flere virksomheder som en bidragsbaseret eller en ydelsesbaseret pensionsordning i henhold til pensionsordningens vilkår (herunder faktiske forpligtelser, som ligger uden for de formelle vilkår).

33 Hvis en virksomhed deltager i en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, medmindre afsnit 34 finder anvendelse, skal den:

(a) regnskabsmæssigt behandle sin forholdsmæssige andel af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, ordningens aktiver og omkostninger tilknyttet pensionsordningen på samme måde som for alle andre ydelsesbaserede pensionsordninger, og

(b) give de i afsnit 135-148 krævede oplysninger (undtagen afsnit 148(d)).

34 Når der ikke er tilstrækkelige oplysninger til rådighed til regnskabsmæssigt at behandle en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, skal virksomheden:

(a) regnskabsmæssigt behandle pensionsordningen i henhold til afsnit 51 og 52, som om det var en bidragsbaseret pensionsordning, og

(b) give de i afsnit 148 krævede oplysninger.

35 Et eksempel på en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder er tilfælde, hvor:

(a) pensionsordningen finansieres på et løbende grundlag: bidragene fastsættes på et niveau, som forventes at være tilstrækkeligt til at betale de krævede ydelser, som forfalder i det samme regnskabsår, og fremtidige ydelser optjent i det aktuelle regnskabsår vil blive betalt af fremtidige bidrag, og

(b) personaleydelserne bestemmes af ansættelsens længde, og de deltagende virksomheder har ikke nogen realistisk mulighed for at udtræde af pensionsordningen uden at betale bidrag for de ydelser, de ansatte har optjent frem til tidspunktet for virksomhedens udtræden. En sådan pensionsordning medfører en aktuarmæssig risiko for virksomheden: hvis den samlede omkostning til ydelser, som allerede er optjent ved regnskabsårets afslutning, er højere end forventet, vil virksomheden enten øge sit bidrag eller overtale de ansatte til at godkende en reduktion af ydelserne. Derfor er en sådan pensionsordning en ydelsesbaseret pensionsordning.

36 Når der er tilstrækkelig information til rådighed om en pensionsordning med flere virksomheder, som er en ydelsesbaseret pensionsordning, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle sin forholdsmæssige andel af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, ordningens aktiver og omkostninger til pensionsydelser på samme måde som for alle andre ydelsesbaserede pensionsordninger. I nogle tilfælde er virksomheden dog ikke i stand til at identificere sin andel af pensionsordningens underliggende finansielle stilling og indtjening tilstrækkelig pålideligt. Dette kan forekomme, hvis:

▼B

(a) pensionsordningen udsætter de deltagende virksomheder for aktuarmæssige risici vedrørende nuværende og tidligere ansatte i andre virksomheder, således at der ikke foreligger noget ensartet eller pålideligt grundlag for allokering af forpligtelsen, ordningens aktiver og omkostninger til de individuelle virksomheder, som deltager i pensionsordningen, eller

(b) virksomheden ikke har adgang til tilstrækkelige oplysninger om ordningen for at opfylde kravene i denne standard.

I disse tilfælde behandler virksomheden regnskabsmæssigt pensionsordningen, som om den var en bidragsbaseret pensionsordning, og giver de i afsnit 148 krævede supplerende oplysninger.

37 Der kan være indgået en kontrakt mellem pensionsordningen med flere virksomheder og dens deltagere, som afgør, hvordan overdækning af pensionsordningen skal udloddes til deltagerne (eller underdækning skal finansieres). En deltager i en pensionsordning med flere virksomheder med en sådan kontrakt, som regnskabsmæssigt behandler ordningen som en bidragsbaseret pensionsordning i overensstemmelse med afsnit 34, skal indregne det aktiv eller den forpligtelse, der hidrører fra kontrakten og den deraf følgende indtægt eller omkostning i resultatet.

Eksempel til illustration af afsnit 37(*)

En virksomhed deltager i en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, som ikke udarbejder værdiansættelser af ordningen på baggrund af IAS 19. Den behandler således regnskabsmæssigt ordningen som en bidragsbaseret pensionsordning. Den behandler således regnskabsmæssigt ordningen som en bidragsbaseret pensionsordning. Ordningen har i henhold til en kontrakt aftalt en plan for bidrag med de arbejdsgivere, der deltager i ordningen, som vil eliminere underdækningen i løbet af de næste fem år. Virksomhedens samlede bidrag i henhold til kontrakten er 8 mio. CU.

*Virksomheden indregner en forpligtelse vedrørende bidragene reguleret for den tidsmæssige værdi af penge og en tilsvarende omkostning i resultatet.*

38 Pensionsordninger med flere virksomheder kan klart adskilles fra fællesadministrerede pensionsordninger. En fællesadministreret pensionsordning er udelukkende en sammenlægning af flere arbejdsgiveres pensionsordninger, så disses investeringsaktiver samles for at reducere omkostningerne til kapitalforvaltning og administration, men de forskellige arbejdsgiveres fordringer holdes adskilt og kan udelukkende anvendes til fyldestgørelse af den enkelte arbejdsgivers ansatte. Fællesadministrerede pensionsordninger medfører ingen særlige regnskabsmæssige problemer, idet oplysninger er let tilgængelige, så de kan behandles på samme måde som andre enkeltstående arbejdsgiveres pensionsordninger, og idet sådanne pensionsordninger ikke udsætter de deltagende virksomheder for aktuarmæssige risici vedrørende andre virksomheders nuværende og tidligere ansatte. I henhold til definitionerne i denne standard skal virksomheden klassificere en fællesadministreret pensionsordning som en bidragsbaseret pensionsordning eller en ydelsesbaseret pensionsordning i henhold til pensionsordningens vilkår (herunder faktiske forpligtelser, som ligger uden for de formelle vilkår).

39 Ved fastsættelsen af, hvornår man skal indregne, og hvordan man skal måle en forpligtelse vedrørende afvikling af en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, eller virksomhedens tilbagetrækning fra en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, skal virksomheden anvende IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*.

(*) I denne standard angives pengebeløb i valutaenheder ("currency units" (CU)).

▼B

**Ydelsesbaserede pensionsordninger, som deler risici mellem forskellige virksomheder under samme bestemmende indflydelse**

40 Ydelsesbaserede pensionsordninger, som deler risici mellem forskellige virksomheder, som er under samme bestemmende indflydelse, eksempelvis en modervirksomhed og dens dattervirksomheder, er ikke pensionsordninger med flere virksomheder.

41 En virksomhed, som deltager i en sådan ordning, skal indhente oplysninger om ordningen som helhed målt i overensstemmelse med denne standard på baggrund af forudsætninger, som gælder for ordningen som helhed. Hvis der foreligger en kontrakt eller en konkret politik, ifølge hvilken enkelte virksomheder inden for koncernen pålægges den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning for ordningen som helhed målt i overensstemmelse med denne standard, skal virksomheden i det enkelte eller separate årsregnskab indregne den således pålagte ydelsesbaserede nettopensionsomkostning. Hvis der ikke foreligger en sådan kontrakt eller politik, skal den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning indregnes i det enkelte eller separate årsregnskab for den koncernvirksomhed, som juridisk set er ordningens finansierende arbejdsgiver. De øvrige koncernvirksomheder skal i deres enkelte eller separate årsregnskaber indregne en omkostning svarende til deres forfaldne bidrag i regnskabsåret.

42 Deltagelse i en sådan ordning er en transaktion mellem nærtstående parter for den enkelte koncernvirksomhed. Virksomhederne skal derfor i deres enkelte eller separate årsregnskaber give de oplysninger, der kræves i afsnit 149.

**Lovpligtige offentlige pensionsordninger**

43 Virksomheden skal regnskabsmæssigt behandle en lovpligtig offentlig pensionsordning på samme måde som en pensionsordning med flere virksomheder (jf. afsnit 32-39).

44 Lovpligtige offentlige pensionsordninger fastsættes ved lov til dækning af alle virksomheder (eller alle virksomheder inden for en bestemt kategori, eksempelvis en bestemt branche) og drives af offentlige eller lokale myndigheder eller et andet organ (eksempelvis en uafhængig myndighed oprettet til formålet), som ikke er underlagt den regnskabsaflæggende virksomheds bestemmende indflydelse eller indflydelse i øvrigt. Nogle virksomhedspensionsordninger omfatter både tvungne ydelser, som udgør ydelser, der ellers ville blive betalt ved en lovpligtig offentlig pensionsordning, samt yderligere frivillige ydelser. Sådanne pensionsordninger er ikke lovpligtige offentlige pensionsordninger.

45 Lovpligtige offentlige pensionsordninger karakteriseres som bidragsbaserede eller ydelsesbaserede afhængigt af virksomhedens forpligtelser i henhold til pensionsordningen. Mange lovpligtige offentlige pensionsordninger finansieres på et løbende grundlag: Mange lovpligtige offentlige pensionsordninger afdækkes løbende, således at bidragene fastsættes på et niveau, som forventes at være tilstrækkeligt til at betale de krævede ydelser, som forfalder i det samme regnskabsår, og fremtidige ydelser optjent i det aktuelle regnskabsår vil blive betalt af fremtidige bidrag. Dog har virksomheder i de fleste lovpligtige offentlige pensionsordninger ingen retlig eller faktisk forpligtelse til at betale disse fremtidige ydelser. Virksomhedens eneste forpligtelse er at betale bidragene, i takt med at de forfalder, og hvis den ophører med at ansætte deltagere af en lovpligtig offentlig pensionsordning, vil virksomheden ikke have nogen forpligtelse til at udbetale ydelser optjent af dens egne ansatte i tidligere år. Af denne grund er lovpligtige offentlige pensionsordninger normalt bidragsbaserede. Når en lovpligtig offentlig pensionsordning er ydelsesbaseret anvender en virksomhed afsnit 32-39.

▼B

**Forsikrede ydelser**

46 Virksomheden kan betale forsikringspræmier til afdækning af en pensionsordning. Virksomheden skal behandle en sådan pensionsordning som en bidragsbaseret pensionsordning, medmindre virksomheden (enten direkte eller indirekte gennem pensionsordningen) har en retlig eller faktisk forpligtelse til:

(a) at betale personaleydelser direkte, når de forfalder, eller

(b) at betale yderligere beløb, hvis forsikringsgiveren ikke betaler alle fremtidige personaleydelser tilknyttet arbejdsydelser i det aktuelle eller tidligere regnskabsår.

Hvis virksomheden har en sådan retlig eller faktisk forpligtelse, skal virksomheden behandle pensionsordningen som en ydelsesbaseret pensionsordning.

47 Ydelser forsikret gennem en forsikringskontrakt behøver ikke at have en direkte eller automatisk forbindelse med virksomhedens forpligtelse vedrørende personaleydelser. Pensionsordninger, hvori indgår forsikringskontrakter, er underlagt de samme principper for regnskabsmæssig behandling og afdækning som andre afdækkede pensionsordninger.

48 Når virksomheden afdækker en pensionsforpligtelse ved at bidrage til en forsikringspolice, i henhold til hvilken virksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse (enten direkte eller indirekte gennem pensionsordningen, gennem metoden til fastsættelse af fremtidige præmier eller gennem et nærtstående forhold til forsikringsgiveren), udgør betalingen af præmier ikke en bidragsbaseret ordning. Heraf følger, at virksomheden:

(a) regnskabsmæssigt behandler en anvendelig forsikringspolice som en ordnings aktiv (jf. afsnit 8), og

(b) indregner andre forsikringspolicer som en godtgørelsesret (hvis policerne opfylder kriterierne i afsnit 116).

49 Når en forsikringspolice er udstedt i navnet af en bestemt deltager eller en gruppe af deltagere i en pensionsordning, og virksomheden ikke har nogen retlig eller faktisk forpligtelse til at dække eventuelle tab på forsikringspolicen, har virksomheden ingen forpligtelse til at betale ydelser til ansatte, og forsikringsgiveren alene er ansvarlig for betaling af ydelserne. Betaling af faste præmier i henhold til sådanne aftaler er i realiteten en indfrielse af forpligtelser vedrørende personaleydelser frem for en investering til indfrielse af forpligtelsen. Således har virksomheden ikke længere et aktiv eller en forpligtelse. Derfor behandler virksomheden sådanne betalinger som bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning.

PENSIONSYDELSER: BIDRAGSBASEREDE PENSIONSORDNINGER

50 Regnskabsmæssig behandling af bidragsbaserede pensionsordninger er ligetil, idet den regnskabsaflæggende virksomheds forpligtelse i hvert regnskabsår bestemmes af de beløb, der skal bidrages for det regnskabsår. Derfor kræves der ingen aktuarmæssige forudsætninger for at måle forpligtelsen eller omkostningen, og der er ingen mulighed for aktuarmæssige gevinster eller tab. Endvidere måles forpligtelserne på et udiskonteret grundlag, bortset fra tilfælde, hvor de ikke forfalder fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse.

**Indregning og måling**

51 Når en ansat har udført en arbejdsydelse for virksomheden i løbet af et regnskabsår, skal virksomheden indregne det forfaldne bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning til gengæld for denne ydelse:

▼B

(a) som en forpligtelse (periodiseret omkostning) efter fradrag af allerede betalte bidrag. Hvis det allerede betalte bidrag overstiger det skyldige bidrag for drift inden afslutningen af regnskabsåret, skal virksomheden indregne denne overdækning som et aktiv (forudbetalt omkostning), i det omfang forudbetalingen vil føre til eksempelvis en reduktion af fremtidige betalinger eller kontant tilbagebetaling.

(b) som en omkostning, medmindre en anden standard kræver eller tillader optagelse af bidragene i et aktivs kostpris (jf. eksempelvis IAS 2 og IAS 16).

52 Når bidrag til en bidragsbaseret pensionsordning ikke forventes at blive løst fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført den tilknyttede arbejdsydelse, skal de diskonteres ved anvendelse af den diskonteringssats, der er anført i afsnit 83.

**Oplysninger**

53 Virksomheden skal oplyse det beløb, der er indregnet som omkostning for bidragsbaserede pensionsordninger.

54 Når det kræves af IAS 24, skal virksomheden give oplysninger om bidrag til bidragsbaserede pensionsordninger for nøglepersoner i ledelsen.

PENSIONSYDELSER: YDELSESBASEREDE PENSIONSORDNINGER

55 Regnskabsmæssig behandling af ydelsesbaserede pensionsordninger er kompliceret, idet der kræves aktuarmæssige forudsætninger for at måle forpligtelsen og omkostningen, og der er en mulighed for aktuarmæssige gevinster eller tab. Endvidere måles forpligtelserne på et diskonteret grundlag, idet de kan indfries mange år efter, at de ansatte udfører de tilknyttede arbejdsydelser.

**Indregning og måling**

56 Ydelsesbaserede pensionsordninger kan være uafdækkede eller helt eller delvis afdækket ved bidrag betalt af virksomheden samt i nogle tilfælde dens ansatte til en enhed, eller fond, som er juridisk adskilt fra den regnskabsaflæggende virksomhed, og hvorfra personaleydelserne udbetales. Betalingen af afdækkede ydelser, når de forfalder, afhænger ikke kun af fondens finansielle stilling eller investeringsmæssige indtjening, men også af virksomhedens evne (og vilje) til at finansiere underdækning i fondens aktiver. Derfor yder virksomheden i realiteten garanti for de aktuarmæssige og investeringsmæssige risici tilknyttet pensionsordningen. Derfor er den indregnede omkostning for en ydelsesbaseret pensionsordning ikke nødvendigvis lig den beløbsmæssige størrelse af forfaldne bidrag for regnskabsåret.

57 Virksomhedens regnskabsmæssige behandling af ydelsesbaserede pensionsordninger sker efter følgende procedurer:

(a) opgørelse af underskud og overskud. Dette indebærer:

(i) anvendelse af en aktuarmæssig metode, "projected credit unit-metoden", til at foretage et pålideligt skøn over de samlede omkostninger for virksomheden af ydelser, som ansatte har optjent til gengæld for arbejdsydelser i det aktuelle og tidligere regnskabsår (jf. afsnit 67-69). Dette kræver, at virksomheden opgør, hvor stor en ydelse, der kan henføres til det aktuelle og tidligere regnskabsår (jf. afsnit 70-74) og foretager skøn (aktuarmæssige forudsætninger) over demografiske variabler (eksempelvis personaleudskiftning og dødelighed) og økonomiske variabler (eksempelvis fremtidige stigninger i lønninger og sygesikringsomkostninger), som vil påvirke ydelsens kostpris (jf. afsnit 75-98),

▼B

(ii) diskontering af ydelsen for at opgøre nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse og pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår (jf. afsnit 67-69 og 83-86).

(iii) fradrag af dagsværdien af ordningens aktiver (jf. afsnit 113-115) fra nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse.

(b) opgørelse af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) som størrelsen af underskuddet eller overskuddet, der er fastsat i (a), justeret for en eventuelt begrænsende virkning på et ydelsesbaseret aktiv til aktivets loft (jf. afsnit 64).

(c) opgørelse af beløb, der skal indregnes i resultatet:

(i) pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår (jf. afsnit 70-74),

(ii) eventuelle pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og gevinster eller tab ved indfrielse (jf. afsnit 99-112).

(iii) nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 123-126).

(d) opgørelse af eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv), som vil blive indregnet i øvrig totalindkomst, bestående af:

(i) aktuarmæssige gevinster og tab (jf. afsnit 128 og 129)

(ii) afkast af ordningens aktiver, bortset fra de beløb, der indgår i nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 130), og

(iii) enhver ændring i virkningen på aktivets loft (jf. afsnit 64), bortset fra de beløb, der indgår i nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv).

Når virksomheden har mere end én ydelsesbaseret pensionsordning, skal den anvende disse procedurer separat for hver pensionsordning.

58 Virksomheden skal opgøre den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) med tilstrækkelig regelmæssighed til, at de i årsregnskabet indregnede beløb ikke afviger væsentligt fra de beløb, som vil blive opgjort ved regnskabsårets afslutning.

59 Denne standard tilskynder til, men kræver ikke, at virksomheden anvender en kvalificeret aktuar til målingen af alle væsentlige pensionsforpligtelser. Af praktiske årsager kan virksomheden anmode en kvalificeret aktuar om at foretage en detaljeret værdiansættelse af forpligtelsen før regnskabsårets afslutning. Dog ajourføres resultatet af denne værdiansættelse, hvis der opstår væsentlige transaktioner og andre væsentlige ændringer i forholdene (herunder ændringer i markedsværdi og rentesatser) indtil afslutningen af regnskabsåret.

60 I nogle tilfælde kan skøn, gennemsnit og forenklede beregninger give en pålidelig tilnærmelse af de detaljerede beregninger illustreret i denne standard.

▼B

**Regnskabsmæssig behandling af en faktisk forpligtelse**

61 Virksomheden skal ikke kun indregne sin retlige forpligtelse i henhold til de formelle vilkår i en ydelsesbaseret pensionsordning, men også faktiske forpligtelser hidrørende fra virksomhedens uformelle praksis. Uformel praksis medfører en faktisk forpligtelse, hvor virksomheden ikke har andet realistisk alternativ end at betale personaleydelserne. Eksempelvis foreligger der en faktisk forpligtelse, hvor en ændring i virksomhedens uformelle praksis vil medføre uacceptabel skade på forholdet til de ansatte.

62 En ydelsesbaseret pensionsordnings formelle vilkår kan tillade, at virksomheden bringer sine forpligtelser i henhold til pensionsordningen til ophør. Det er dog normalt vanskeligt for virksomheden at ophæve sin forpligtelse i henhold til en ordning (uden betaling), hvis de ansatte skal beholdes. Når der ikke er dokumentation for det modsatte, forudsættes det derfor ved den regnskabsmæssige behandling af pensionsydelser, at virksomheden, som aktuelt udlover sådanne ydelser, vil fortsætte hermed i de ansattes resterende arbejdsliv.

**Balancen**

63 Virksomheden skal indregne den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) i balancen.

64 Når en virksomhed har overskud i en ydelsesbaseret pensionsordning, skal den måle det ydelsesbaserede aktiv til det laveste beløb af:

(a) overskuddet i den ydelsesbaserede pensionsordning, og

(b) aktivets loft, som bestemmes efter den specificerede diskonteringssats i afsnit 83.

65 Et ydelsesbaseret aktiv kan opstå, når en ydelsesbaseret pensionsordning er blevet overdækket, eller hvis aktuarmæssige gevinster er opstået. Virksomheden indregner et ydelsesbaseret aktiv i sådanne tilfælde, fordi:

(a) virksomheden kontrollerer en ressource, som er dens evne til at anvende overdækningen til frembringelse af fremtidige ydelser,

(b) denne kontrol er et resultat af tidligere begivenheder (bidrag betalt af virksomheden og arbejdsydelser udført af den ansatte), og

(c) fremtidige økonomiske fordele er til rådighed for virksomheden i form af en reduktion i fremtidige bidrag eller en kontant tilbagebetaling, enten direkte til virksomheden eller indirekte til en anden pensionsordning, som er underdækket. Aktivets loft er nutidsværdien af disse fremtidige ydelser.

**Indregning og måling: Nutidsværdien af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår**

66 De samlede omkostninger til en ydelsesbaseret pensionsordning kan påvirkes af mange variabler, eksempelvis slutløn, personaleudskiftning og dødelighed, lønmodtagerbidrag og udviklingstendenser i sygesikringsomkostninger. De samlede omkostninger til pensionsordningen er usikre, og denne usikkerhed vil sandsynligvis eksistere over en lang tidsperiode. For at måle nutidsværdien af pensionsforpligtelsen og den tilknyttede pensionsomkostning vedrørende det aktuelle regnskabsår, er det nødvendigt at:

(a) anvende en aktuarmæssig værdiansættelsesmetode (jf. afsnit 67-69),

(b) henføre ydelser til arbejdsår (jf. afsnit 70-74), og

(c) opstille aktuarmæssige forudsætninger (jf. afsnit 75-98).

▼B

*Aktuarmæssig værdiansættelsesmetode*

67 Virksomheden skal anvende *the Projected Unit Credit Method* til at opgøre nutidsværdien af de ydelsesbaserede pensionsforpligtelser og den tilknyttede pensionsomkostning vedrørende det aktuelle regnskabsår samt, hvis det er relevant, pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår.

68 *The Projected Unit Credit Method* (undertiden benævnt "accrued benefit method pro-rated on service" eller "the benefit/years of service method") antager, at hvert arbejdsår giver ret til en yderligere ydelsesenhed (jf. afsnit 70-74), og hver enhed måles separat med henblik på at opbygge den samlede forpligtelse (jf. afsnit 75-98).

Eksempel til illustration af afsnit 68

En engangsydelse betales ved ansættelsens ophør svarende til 1 % af slutlønnen for hvert arbejdsår. Løn i år 1 er 10.000 valutaenheder (CU) og antages at stige med 7 % (sammenlagt) hvert år. Diskonteringssatsen er 10 % pr. år. Følgende tabel viser, hvordan forpligtelsen stiger for en ansat, som forventes at forlade virksomheden ved udgangen af år 5, når det samtidig antages, at der ikke sker ændringer i de aktuarmæssige forudsætninger. For overskuelighedens skyld er der i dette eksempel ikke medtaget de yderligere reguleringer, som er nødvendige for at afspejle sandsynligheden for, at den ansatte forlader virksomheden på et tidligere eller senere tidspunkt.

| *År* | *1* | *2* | *3* | *4* | *5* |
|---|---|---|---|---|---|
| | *CU* | *CU* | *CU* | *CU* | *CU* |
| *Ydelse henført til:* | | | | | |
| — *tidligere regnskabsår* | *0* | *131* | *262* | *393* | *524* |
| — *aktuelle regnskabsår (1 % af slutlønnen)* | *131* | *131* | *131* | *131* | *131* |
| — *aktuelle og tidligere regnskabsår* | *131* | *262* | *393* | *524* | *655* |
| *Forpligtelse, primo* | — | *89* | *196* | *324* | *476* |
| *10 % rente* | — | *9* | *20* | *33* | *48* |
| *Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår* | *89* | *98* | *108* | *119* | *131* |
| *Forpligtelse, ultimo* | *89* | *196* | *324* | *476* | *655* |

*Note*:

*1 Forpligtelsen primo er nutidsværdien af den ydelse, der vedrører tidligere regnskabsår.*

*2 Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er nutidsværdien af den ydelse, der vedrører det aktuelle regnskabsår.*

*3 Forpligtelsen ultimo er nutidsværdien af den ydelse, der vedrører det aktuelle og tidligere regnskabsår.*

69 Virksomheden diskonterer hele pensionsforpligtelsen, selv om dele af forpligtelsen forfalder inden for tolv måneder efter regnskabsårets afslutning.

▼B

*Henføring af ydelser til arbejdsår*

70 Ved opgørelsen af nutidsværdien af virksomhedens ydelsesbaserede pensionsforpligtelser, de tilknyttede pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår samt, hvis det er relevant, pensionsomkostninger tilknyttet tidligere regnskabsår, skal virksomheden henføre ydelserne til arbejdsår i henhold til pensionsordningens ydelsessammensætning. Hvis en arbejdsydelse i senere regnskabsår vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere regnskabsår, skal virksomheden dog henføre ydelserne lineært fra:

(a) det tidspunkt, hvor en arbejdsydelse først medfører ydelser i henhold til pensionsordningen (uanset om ydelserne er betinget af yderligere arbejdsydelser), indtil

(b) det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser i henhold til pensionsordningen bortset fra ved yderligere lønstigninger.

71 *The Projected Unit Credit Method* kræver, at virksomheden henfører ydelser til det aktuelle regnskabsår (for at opgøre pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår) og det aktuelle og tidligere regnskabsår (for at opgøre nutidsværdien af ydelsesbaserede pensionsforpligtelser). Virksomheden henfører ydelser til de regnskabsår, hvor forpligtelsen vedrørende pensionsydelser opstår. En sådan forpligtelse opstår, i takt med at ansatte udfører arbejdsydelser til gengæld for pensionsydelser, som virksomheden forventer at betale i fremtidige regnskabsår. Aktuarmæssige teknikker gør det muligt for virksomheden at måle denne forpligtelse med tilstrækkelig pålidelighed til at indregning af en forpligtelse kan forsvares.

Eksempel til illustration af afsnit 71

1 En ydelsesbaseret pensionsordning giver ved pension en engangsydelse på 100 CU for hvert arbejdsår.

*En ydelse på 100 CU henføres til hvert år. Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er nutidsværdien af 100 CU. Nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse er nutidsværdien af 100 CU ganget med antallet af arbejdsår ved regnskabsårets afslutning.*

*Hvis ydelsen forfalder straks, når den ansatte forlader virksomheden, afspejler pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse det tidspunkt, hvor den ansatte forventes at forlade virksomheden. På grund af virkningen af diskonteringen er de derfor mindre end de beløb, der ville være opgjort, hvis den ansatte havde forladt virksomheden ved regnskabsårets afslutning.*

2 En pensionsordning giver en månedlig pension på 0,2 % af slutlønnen for hvert arbejdsår. Pensionen forfalder fra det fyldte 65 år.

*Ydelser, som svarer til nutidsværdien ved den forventede pensionsalder af en månedlig pension på 0,2 % af den skønnede slutløn fra den forventede pensionsalder indtil den forventede dødsdag, henføres til hvert arbejdsår. Pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår er nutidsværdien af denne ydelse. Nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse er nutidsværdien af månedlige pensionsbetalinger på 0,2 % af slutlønnen ganget med antallet af arbejdsår ved regnskabsårets afslutning. Pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse diskonteres, idet pensionsudbetalingen begynder ved 65 år.*

▼B

72 Arbejdsydelser medfører en forpligtelse i en ydelsesbaseret pensionsordning, selv om ydelserne er betinget af fremtidig ansættelse (det vil med andre ord sige, at de ikke er sikrede). Arbejdsydelser før tidspunktet, hvor ydelserne er sikret, medfører en faktisk forpligtelse, idet omfanget af fremtidige arbejdsydelser, som de ansatte skal udføre, før de er berettiget til ydelser, reduceres ved afslutningen af hvert efterfølgende regnskabsår. Ved målingen af sin ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, tager virksomheden sandsynligheden for, at nogle ansatte ikke opfylder kravene for sikring af ydelserne, i betragtning. Selv om visse pensionsydelser, eksempelvis sygesikringsydelser efter fratrædelse, kun forfalder, hvis en specificeret begivenhed opstår, når en ansat ikke længere er i virksomheden, opstår der tilsvarende en forpligtelse, når den ansatte udfører en arbejdsydelse, som vil skabe en ret til ydelsen, hvis den specificerede begivenhed opstår. Sandsynligheden for, at den specificerede begivenhed vil opstå, påvirker målingen af forpligtelsen, men afgør ikke, om forpligtelsen foreligger.

Eksempel til illustration af afsnit 72

1 En pensionsordning betaler en ydelse på 100 CU for hvert arbejdsår. Ydelserne bliver sikret efter ti arbejdsår.

*En ydelse på 100 CU henføres til hvert år. For hvert af de første ti år afspejler pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og forpligtelsens nutidsværdi sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre ti arbejdsår.*

2 En pensionsordning betaler en ydelse på 100 CU for hvert arbejdsår, undtagen arbejdsydelse før en alder af 25. Ydelserne er sikret med det samme

*Der henføres ingen ydelse for arbejdsydelse før en alder af 25, idet arbejdsydelse før dette tidspunkt ikke medfører ydelser (betingede eller ikke). En ydelse på 100 CU henføres til hvert af de efterfølgende år.*

73 Forpligtelsen øges indtil det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser. Derfor henføres alle ydelser til regnskabsår, der slutter på dette tidspunkt eller tidligere. Ydelser henføres til de enkelte regnskabsår i henhold til pensionsordningens ydelsessammensætning. Hvis medarbejderens arbejdsydelser i senere arbejdsår vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere regnskabsår, skal virksomheden henføre ydelser lineært indtil det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser. Dette sker, fordi arbejdsydelsen i hele perioden i sidste ende vil føre til ydelser på et højere niveau.

Eksempel til illustration af afsnit 73

1 En pensionsordning betaler en engangsydelse på 1 000 CU, som bliver sikret efter ti års ansættelse. Pensionsordningen giver ingen yderligere ydelser for efterfølgende arbejdsydelser.

En ydelse på 100 CU (1 000 CU divideret med 10) henføres til hvert at de første ti år.

*Pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår i hvert af de første ti år afspejler sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre ti arbejdsår. Der henføres ingen ydelse til de efterfølgende år.*

2 En pensionsordning betaler en engangsfratrædelsesydelse på 2 000 CU til alle ansatte, som stadig er ansat i en alder af 55, og har været det i 20 år, eller som stadig er ansat i en alder af 65, uanset hvor mange år, de har været ansat.

▼B

*For ansatte, som bliver ansat i virksomheden før en alder af 35, medfører arbejdsydelser først ydelser i henhold til pensionsordningen ved en alder af 35 (en ansat kan forlade virksomheden i en alder af 30 og vende tilbage i en alder af 33 uden virkning på den beløbsmæssige størrelse eller tidspunktet for betaling af ydelser). Disse ydelser er betinget af yderligere arbejdsydelser. Ligeledes medfører arbejdsydelser efter en alder af 55 ikke væsentlige yderligere ydelser. For disse ansatte henfører virksomheden en ydelse på 100 (2 000 CU divideret med 20) til hvert år fra en alder af 35 til 55.*

*For ansatte, som ansættes mellem en alder af 35 og 45, vil arbejdsydelser efter 20 år ikke medføre væsentlige yderligere ydelser. For disse ansatte henfører virksomheden en ydelse på 100 (2 000 divideret med 20) til hvert af de første 20 år.*

For ansatte, som ansættes i en alder af 55, vil arbejdsydelser efter 10 år ikke medføre væsentlige yderligere ydelser. For disse ansatte henfører virksomheden en ydelse på 200 CU (2 000 CU divideret med 10) til hvert af de første 10 år.

*For alle ansatte afspejler pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår og nutidsværdien af pensionsforpligtelsen sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre de nødvendige arbejdsår.*

3 En sygesikringsordning efter fratrædelse godtgør 40 % af en ansats sygesikringsomkostninger efter fratrædelse, hvis den ansatte forlader virksomheden efter mere end 10 og mindre end 20 arbejdsår og 50 % af disse omkostninger, hvis den ansatte forlader virksomheden efter 20 arbejdsår eller mere.

*Efter ordningens ydelsessammensætning henfører virksomheden 4 % af nutidsværdien af de forventede sygesikringsomkostninger (40 % divideret med 10) til hvert af de første 10 år og 1 % (10 % divideret med 10) til hvert af de næste ti år. Pensionsomkostningerne vedrørende det aktuelle regnskabsår afspejler hvert regnskabsår sandsynligheden for, at den ansatte ikke vil fuldføre de nødvendige arbejdsår til at optjene dele af eller alle ydelserne. Der henføres ingen ydelser for ansatte, som forventes at forlade virksomheden inden for 10 arbejdsår.*

4 En sygesikringsordning efter fratrædelse godtgør 40 % af en ansats sygesikringsomkostninger efter fratrædelse, hvis den ansatte forlader virksomheden efter mere end 10 og mindre end 20 arbejdsår og 50 % af disse omkostninger, hvis den ansatte forlader virksomheden efter 20 arbejdsår eller mere.

*Arbejdsydelser i senere arbejdsår vil medføre et væsentligt højere ydelsesniveau end i tidligere år. For ansatte, som forventes at forlade virksomheden efter 20 arbejdsår eller mere, henfører virksomheden derfor ydelser lineært i henhold til afsnit 71. Arbejdsydelser ud over 20 år vil ikke medføre væsentlige yderligere ydelser. Derfor er de henførte ydelser til hvert af de første 20 år 2,5 % af nutidsværdien af de forventede sygesikringsomkostninger (50 % divideret med 20).*

*For ansatte, som forventes at forlade virksomheden efter 10-20 år, er de henførte ydelser til hvert af de første ti år, 1 % af nutidsværdien af de forventede sygesikringsomkostninger.*

*For disse ansatte henføres ingen modydelser for arbejdsydelser mellem slutningen af det tiende år og det tidspunkt, hvor den ansatte forventes at forlade virksomheden.*

*Der henføres ingen ydelser for ansatte, som forventes at forlade virksomheden inden for 10 arbejdsår.*

▼B

74 Når den beløbsmæssige størrelse af en ydelse er en konstant andel af slutlønnen for hvert arbejdsår, påvirker fremtidige lønstigninger det beløb, som er nødvendigt for at indfri den forpligtelse, som foreligger for arbejdsydelser før afslutningen af regnskabsåret, men medfører ingen yderligere forpligtelse. Derfor:

(a) medfører lønstigninger ikke yderligere ydelser for så vidt angår afsnit 70(b), selv om den beløbsmæssige størrelse af ydelserne afhænger af slutlønnen, og

(b) den beløbsmæssige størrelse af ydelser henført til hvert regnskabsår er en konstant andel af den løn, som ydelsen er knyttet til.

Eksempel til illustration af afsnit 74

De ansatte er berettiget til en ydelse på 3 % af slutlønnen for hvert arbejdsår før en alder af 55.

*Ydelser på 3 % af den skønnede slutløn henføres til hvert år indtil en alder af 55. Det er det tidspunkt, hvor yderligere arbejdsydelser ikke vil medføre væsentlige yderligere ydelser i henhold til pensionsordningen. Der henføres ingen ydelse til arbejdsydelser efter denne alder.*

*Aktuarmæssige forudsætninger*

75 Aktuarmæssige forudsætninger skal være objektive og indbyrdes forenelige.

76 Aktuarmæssige forudsætninger er virksomhedens bedste skøn over de variabler, der bestemmer de endelige omkostninger tilknyttet pensionsydelser. Aktuarmæssige forudsætninger omfatter:

(a) demografiske forudsætninger om fremtidige karakteristika for nuværende og tidligere ansatte (samt pårørende) som er berettiget til ydelser. Demografiske forudsætninger omhandler eksempelvis:

(i) dødelighed (jf. afsnit 81 og 82,)

(ii) niveauet af personaleudskiftningshastighed, invaliditet og førtidspension,

(iii) andelen af deltagere i pensionsordningen med pårørende, som vil være berettiget til ydelser,

(iv) andelen af deltagere i pensionsordningen, som vælger den enkelte betalingsmulighed i henhold til ordningens vilkår, og

(v) hyppigheden af krav i henhold til sygesikringsordninger,

(b) økonomiske forudsætninger, som eksempelvis omhandler:

(i) diskonteringssatsen (jf. afsnit 83-86)

(ii) ydelsesniveauer, undtagen alle ydelser til ansatte, og fremtidige lønstigninger (jf. afsnit 87-95)

(iii) I tilfælde af lægelige ydelser, fremtidige sygesikringsomkostninger, herunder omkostninger til behandling af udbetalinger i forbindelse med krav og ydelser (dvs. de omkostninger, der vil påløbe i forbindelse med behandling og løsning af krav, herunder advokatsalær og taksatorhonorar) (jf. afsnit 96-98), og

(iv) skatter, der skal betales af den ordning for bidrag i forbindelse med arbejdsydelsen før balancedagen eller af ydelser som følge af denne arbejdsydelse.

77 Aktuarmæssige forudsætninger er objektive, hvis de hverken er uforsigtige eller overdrevent forsigtige.

▼B

78 Aktuarmæssige forudsætninger er indbyrdes forenelige, hvis de afspejler det økonomiske forhold mellem faktorer som inflation, lønstigninger og kalkulationsrenten. Eksempelvis gælder det for alle forudsætninger, som afhænger af et bestemt inflationsniveau (eksempelvis forudsætninger om rentesatser og stigninger i lønninger og ydelser) i et givet fremtidigt regnskabsår, at det samme inflationsniveau anvendes for dette regnskabsår.

79 Virksomheden opgør diskonteringssatsen og andre økonomiske forudsætninger i nominelle (angivne) beløb, medmindre skøn i reelle (inflationskorrigerede) beløb er mere pålidelige, eksempelvis i hyperinflationsøkonomier (jf. IAS 29 *Regnskabsaflæggelse i hyperinflationsøkonomier*) eller hvis ydelsen indeksreguleres, og der er et omfattende marked for indeksregulerede obligationer i samme valuta og med samme løbetid.

80 Økonomiske forudsætninger skal baseres på markedsforventninger ved regnskabsårets afslutning til den periode, som forpligtelserne skal indfries over.

*Aktuarmæssige forudsætninger: Dødelighed*

81 Virksomheden skal opgøre sine antagelser vedrørende dødelighed under henvisning til sit bedste skøn over dødeligheden blandt deltagere i pensionsordningen både under og efter ansættelsen.

82 For at beregne de endelige omkostninger til ydelsen tager virksomheden hensyn til forventede ændringer i dødeligheden, f.eks. ved at ændre standard dødelighedstabeller med skøn over forbedringer af dødeligheden.

*Aktuarmæssige forudsætninger: Diskonteringssats*

83 Den sats, der anvendes til diskontering af pensionsforpligtelser (både afdækkede og uafdækkede), skal opgøres med udgangspunkt i markedsafkastet ved regnskabsårets afslutning af erhvervsobligationer af høj kvalitet. I lande, hvor der ikke er noget omfattende marked for sådanne obligationer, skal markedsafkastet (ved regnskabsårets afslutning) af statsobligationer anvendes. Valuta og løbetid for erhvervs- eller statsobligationer skal stemme overens med valutaen og den skønnede løbetid for pensionsforpligtelserne.

84 Diskonteringssatsen er en aktuarmæssig forudsætning, som har en væsentlig virkning. Diskonteringssatsen afspejler den tidsmæssige værdi af penge, men ikke aktuarmæssig risiko eller investeringsrisiko. Desuden afspejler diskonteringssatsen ikke kreditrisiko vedrørende den enkelte virksomhed, som bæres af virksomhedens kreditorer, ligesom den ikke afspejler risikoen for, at de faktiske forhold i fremtiden afviger fra de aktuarmæssige forudsætninger.

85 Diskonteringssatsen afspejler det skønnede tidspunkt for betaling af ydelser. I praksis opnår virksomheden ofte dette ved anvendelse af en enkelt vejet gennemsnitlig diskonteringssats, som afspejler det skønnede tidspunkt og beløbsmæssige størrelse af ydelser til betaling samt den valuta, som ydelserne skal betales i.

86 I nogle tilfælde er der ikke noget omfattende marked for obligationer med en tilstrækkelig lang løbetid til at matche den skønnede løbetid af alle ydelser til betaling. I sådanne tilfælde anvender virksomheden aktuelle markedssatser med passende løbetid til at diskontere de mere kortsigtede betalinger og skønner diskonteringssatsen for længere løbetider ved ekstrapolering af rentekurven på grundlag af gældende markedsrenter. Den samlede nutidsværdi af en ydelsesbaseret pensionsforpligtelse vil sandsynligvis ikke være nævneværdigt påvirket af den diskonteringssats, der anvendes på den del af ydelserne, som forfalder efter udløbet af de erhvervs- og statsobligationer, der findes på markedet.

▼B

*Aktuarmæssige forudsætninger: Lønninger, ydelser og sygesikringsomkostninger*

87 Virksomheden skal måle sine ydelsesbaserede forpligtelser på et grundlag, der afspejler:

(a) ydelserne i henhold til pensionsordningens vilkår (eller hidrørende fra en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) ved regnskabsårets afslutning,

(b) alle skønnede fremtidige lønstigninger, der påvirker ydelserne,

(c) virkningen af enhver begrænsning af arbejdsgiverens andel af omkostningerne i forbindelse med de fremtidige ydelser,

(d) bidrag fra ansatte eller tredjemand, der reducerer virksomhedens samlede omkostninger til disse ydelser, og

(e) skønnede fremtidige ændringer i omfanget af offentlige ydelser, som udelukkende har en virkning på forfaldne ydelser i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning, hvis:

(i) disse ændringer er vedtaget før regnskabsårets afslutning, eller

(ii) tidligere erfaringer eller andre pålidelige informationer indikerer, at disse offentlige ydelser vil ændres efter et forudsigeligt mønster, eksempelvis i takt med fremtidige ændringer i det generelle pris- eller generelle lønniveau.

88 Aktuarmæssige forudsætninger afspejler fremtidige ændringer i ydelser, som er anført i en pensionsordnings formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) ved regnskabsårets afslutning. Dette er eksempelvis tilfældet, hvor:

(a) virksomheden hidtil har forøget sine ydelser, eksempelvis for at dæmpe virkningen af inflation, og der ikke er nogen indikation af, at denne praksis vil ændres i fremtiden,

(b) virksomheden er forpligtet i henhold til enten pensionsordningens formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) eller lovgivningen til at anvende eventuel overdækning af pensionsordningen til fordel for deltagerne i pensionsordningen (jf. afsnit 108(c)), eller

(c) udbyttet varierer efter et præstationsmål eller andre kriterier. F.eks. kan vilkårene i ordningen angive, at der betales reducerede ydelser, eller at der kræves yderligere bidrag fra de ansatte, hvis ordningens aktiver er utilstrækkelige. Målingen af forpligtelsen afspejler det bedste skøn over virkningerne af præstationsmål eller andre kriterier.

89 De aktuarmæssige forudsætninger afspejler ikke fremtidige ændringer i ydelser, som ikke er i overensstemmelse med pensionsordningens formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse) ved regnskabsårets afslutning. Sådanne ændringer vil medføre:

(a) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, i det omfang de ændrer modydelser for arbejdsydelser, som er udført før ændringen, og

(b) pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår, i det omfang de ændrer modydelser for arbejdsydelser, som udføres efter ændringen.

90 Ved skøn over fremtidige lønstigninger tages inflation, anciennitet, forfremmelser og andre relevante forhold som udbud og efterspørgsel på arbejdsmarkedet i betragtning.

91 Nogle ydelsesbaserede pensionsordninger begrænser det bidrag, virksomheden skal betale. De endelige omkostninger til ydelsen, som tager højde for virkningen af en begrænsning af bidrag. Virkningen af en begrænsning af bidrag bestemmes over den korteste periode af:

(a) virksomhedens anslåede levetid, og

(b) ordningens anslåede levetid.

▼B

92 Nogle ydelsesbaserede pensionsordninger kræver, at ansatte eller tredjemand bidrager til ordningens omkostninger. Bidrag fra arbejdstagere mindsker ydelsesomkostningerne for virksomheden. En virksomhed vurderer, hvorvidt tredjeparters bidrag mindsker ydelsesomkostningerne for virksomheden, eller er en godtgørelsesret som beskrevet i afsnit 116. Bidrag fra ansatte eller tredjemand er enten fastsat i henhold til pensionsordningens formelle vilkår (eller hidrører fra en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) eller er skøn. Skønsmæssige bidrag fra ansatte eller tredjemand reducerer pensionsomkostninger ved indbetaling af disse bidrag til ordningen.

93 Bidrag fra ansatte eller tredjemand som fastsat i ordningens formelle vilkår reducerer enten pensionsomkostninger (hvis de er tilknyttet arbejdsydelser), eller reducerer eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv), (f.eks. hvis bidrag er nødvendige for at mindske underskuddet som følge af tab på ordningens aktiver eller aktuarmæssige tab). Bidrag fra arbejdstagere eller tredjemand i forbindelse med arbejdsydelser er henført til arbejdsår som et negativt udbytte i overensstemmelse med afsnit 70 (dvs. nettoydelsen henføres i overensstemmelse med nævnte afsnit).

94 Ændringer i ansattes eller tredjeparters bidrag i forbindelse med arbejdsydelser resulterer i:

(a) nuværende og pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår (hvis ændringer i arbejdstagerbidrag ikke er fastsat i en pensionsordnings formelle vilkår og ikke hidrører fra en faktisk forpligtelse), eller

(b) aktuarmæssige gevinster og tab (hvis ændringer i arbejdstagerbidrag er fastsat i en pensionsordnings formelle vilkår, eller hidrører fra en faktisk forpligtelse).

95 Visse pensionsydelser er knyttet til variabler som niveauet af offentlige fratrædelsesydelser eller offentlig sygesikring. Målingen af sådanne ydelser afspejler det bedste skøn over disse variabler baseret på historiske data og andre pålidelige informationer.

96 Forudsætninger om sygesikringsomkostninger skal tage skønnede fremtidige ændringer i sygesikringsomkostninger hidrørende fra inflation eller specifikke ændringer i omkostninger til sygesikringsordninger i betragtning.

97 Måling af sygesikringsydelser efter fratrædelse kræver et skøn over omfanget og hyppigheden af fremtidige krav og omkostningen ved at imødekomme disse krav. Virksomheden skønner fremtidige sygesikringsomkostninger på grundlag af virksomhedens egne historiske erfaringer, om nødvendigt suppleret med historisk data fra andre virksomheder, forsikringsselskaber, udbydere af sundhedsydelser og andre kilder. Ved skøn over fremtidige sygesikringsomkostninger tages effekten af teknologiske fremskridt, ændringer i udnyttelsen eller ydelsen af sygesikring og ændringer i sundhedstilstanden for pensionsordningens deltagere, i betragtning.

98 Omfanget og hyppigheden af krav påvirkes særligt af de ansattes (og de pårørendes) alder, sundhedstilstand og køn, og kan påvirkes af andre forhold som eksempelvis geografisk placering. Derfor reguleres de historiske data, i det omfang befolkningens demografiske sammensætning afviger fra den stikprøve af befolkningen, der er anvendt som grundlag for de historiske data. De historiske data reguleres også, hvis der er en pålidelig indikation af, at tidligere udviklingstendenser ikke vil fortsætte.

▼B

**Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og gevinster og tab ved indfrielse**

99 For pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, eller gevinster eller tab ved indfrielse, skal virksomheden foretage en fornyet måling af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) med den nuværende dagsværdi af ordningens aktiver samt de aktuelle aktuarmæssige forudsætninger (herunder aktuelle markedsrenter og andre aktuelle markedsværdier), der afspejler ydelserne under ordningen inden ændring, nedskæring eller indfrielse af ordningen.

100 En virksomhed behøver ikke skelne mellem pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår som følge af ændringer i pensionsordningen, pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, som hidrører fra en nedskæring af ordningen, og gevinster eller tab ved indfrielse, hvis disse transaktioner finder sted sammen. I nogle tilfælde sker en ændring af ordningen før en indfrielse, f.eks. når virksomheden ændrer ydelserne under pensionsordningen og afregner de ændrede ydelser senere. I disse tilfælde skal en virksomhed indregne pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår før gevinster eller tab ved indfrielse.

101 En indfrielse sker sammen med en ændring og nedskæring af ordningen, hvis en pensionsordning bringes til ophør, således at forpligtelsen indfries og pensionsordningen ophører med at eksistere. Dog er ophøret af en pensionsordning ikke en indfrielse, hvis pensionsordningen erstattes af en ny pensionsordning, hvis ydelser i realiteten er identiske.

*Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår*

102 Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår er ændringer i nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse som følge af en ændring eller nedskæring heraf.

103 Virksomheden skal indregne pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår som en omkostning på den førstkommende af følgende datoer:

(a) Når ændringen eller nedskæringen af ordningen finder sted, og

(b) Når virksomheden indregner tilknyttet omstrukturering (jf. IAS 37) eller fratrædelsesgodtgørelser (jf. afsnit 165).

104 En ændring af ordningen opstår, når virksomheden indfører en ydelsesbaseret pensionsordning eller tilbagekalder eller ændrer ydelserne i henhold til en eksisterende ydelsesbaseret pensionsordning.

105 En nedskæring finder sted, når virksomheden væsentligt reducerer antallet af medarbejdere, der er omfattet af en pensionsordning. En nedskæring kan ske som følge af en enkeltstående begivenhed, eksempelvis lukningen af et produktionsanlæg, ophøret af en aktivitet eller ophøret eller suspenderingen af en pensionsordning.

106 Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår kan være enten positive (hvor ydelser indføres eller ændres, således at nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse stiger) eller negative (hvor eksisterende ydelser tilbagekaldes eller ændres, således at nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse reduceres).

107 Når virksomheden reducerer visse ydelser i henhold til en eksisterende ydelsesbaseret pensionsordning, og samtidig øger andre ydelser til de samme ansatte i henhold til pensionsordningen, behandler virksomheden ændringen som en samlet nettoændring.

108 Pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår omfatter ikke:

(a) virkningen af forskelle mellem faktiske og tidligere antagede lønstigninger på forpligtelsen til at betale modydelser for arbejdsydelser i tidligere regnskabsår (der foreligger ingen pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, idet aktuarmæssige forudsætninger tager højde for det forventede fremtidige lønniveau)

▼B

(b) overvurdering eller undervurdering af skønsmæssigt fastsatte pensionsforøgelser, når virksomheden har en faktisk forpligtelse til at foretage sådanne forøgelser (der foreligger ingen pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, idet aktuarmæssige forudsætninger tager højde for sådanne stigninger)

(c) skøn over forhøjelser af ydelser, der hidrører fra aktuarmæssige gevinster eller fra afkastet af ordningens aktiver, som allerede er indregnet i årsregnskabet, hvis virksomheden i henhold til enten pensionsordningens formelle vilkår (eller en faktisk forpligtelse, som ligger uden for disse vilkår) eller lovgivning er forpligtet til at anvende eventuel overdækning af pensionsordningen til fordel for pensionsordningens deltagere, selv om forøgelsen af ydelserne endnu ikke formelt er blevet tildelt (den deraf følgende stigning i forpligtelsen er et aktuarmæssigt tab og ikke en pensionsomkostning vedrørende tidligere regnskabsår, jf. afsnit 88, og

(d) stigningen i sikrede ydelser (dvs. fordele, der ikke er betinget af fremtidig ansættelse, jf. afsnit 72), når ansatte i mangel af nye eller forbedrede ydelser, ansattes fuldstændige retserhvervelseskrav (der foreligger ingen pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår, idet virksomheden har indregnet de skønnede omkostninger til ydelser som pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår i takt med, at arbejdsydelserne er udført).

*Gevinster og tab ved indfrielse*

109 Gevinsten eller tabet på en indfrielse er forskellen mellem:

(a) nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, der fastlægges på indfrielsestidspunktet, og

(b) afregningsprisen, herunder ordningens eventuelle overførte aktiver og eventuelle betalinger, der er foretaget direkte af virksomheden i forbindelse med indfrielsen.

110 En virksomhed skal indregne en gevinst eller tab ved indfrielse af en ydelsesbaseret pensionsordning, når indfrielsen finder sted.

111 Indfrielse finder sted, når en virksomhed påbegynder en transaktion, hvorved alle yderligere retlige eller faktiske forpligtelser for alle eller en del af de ydelser i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning (bortset fra betaling af ydelser til eller på vegne af ansatte i henhold til pensionsordningens vilkår og medtaget i de aktuarmæssige forudsætninger). F.eks. er en engangsoverførsel af væsentlige arbejdsgiverforpligtelser under ordningen til et forsikringsselskab gennem køb af en forsikringspolice en indfrielse, hvorimod en kontant engangsudbetaling i henhold til ordningens vilkår til deltagere i pensionsordningen til gengæld for deres ret til at modtage specifikke pensionsydelser ikke er det.

112 I visse tilfælde tegner virksomheden en forsikringspolice for at finansiere nogle af eller alle personaleydelser tilknyttet arbejdsydelser i det aktuelle eller tidligere regnskabsår. Tegningen af en sådan forsikringspolice udgør ikke en indfrielse, hvis virksomheden har en retlig eller faktisk forpligtelse (jf. afsnit 46) til at betale yderligere beløb, hvis forsikringsgiveren ikke betaler de i forsikringspolicen specificerede personaleydelser. Afsnit 116-119 omhandler indregning og måling af godtgørelsesrettigheder i henhold til forsikringspolicer, som ikke er ordningens aktiver.

▼B

**Indregning og måling: Ordningens aktiver**

*Dagsværdien af ordningens aktiver*

113 Dagsværdien af ordningens aktiver fratrækkes nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i fastlæggelsen af underskuddet eller overskuddet. Når der ikke foreligger en markedsværdi, skønnes dagsværdien af ordningens aktiver, eksempelvis ved diskontering af fremtidige pengestrømme med en diskonteringssats, som afspejler både risikoen forbundet med ordningens aktiver samt udløbstidspunktet eller det forventede afhændelsestidspunkt for disse aktiver (eller, hvis de ikke har et udløbstidspunkt den forventede løbetid indtil indfrielsen af den tilknyttede forpligtelse).

114 Ordningens aktiver omfatter hverken forfaldne bidrag, som endnu ikke er betalt til fonden af den regnskabsaflæggende virksomhed eller ikke-overdragelige finansielle instrumenter, som er udstedt af virksomheden og besiddes af fonden. Ordningens aktiver reduceres med fondens eventuelle forpligtelser, som ikke er tilknyttet personaleydelser, såsom leverandørforpligtelser og lignende forpligtelser samt forpligtelser hidrørende fra afledte finansielle instrumenter.

115 Når ordningens aktiver omfatter anvendelige forsikringspolicer, som præcis matcher den beløbsmæssige størrelse af og betalingstidspunktet for nogle eller alle ydelser i henhold til pensionsordningen, anses dagsværdien af disse forsikringskontrakter at være nutidsværdien af tilknyttede forpligtelser (med eventuel reduktion, hvis de tilgodehavende beløb i henhold til forsikringspolicen ikke kan genindvindes fuldt ud).

*Godtgørelser*

116 Kun når det er så godt som sikkert, at en anden part vil godtgøre nogle af eller alle de omkostninger, der er nødvendige for at indfri en ydelsesbaseret forpligtelse, skal virksomheden:

(a) indregne sin godtgørelsesret som et separat aktiv. Virksomheden skal måle aktivet til dagsværdi.

(b) opsplitte og anerkende ændringer i dagsværdien af sin godtgørelsesret på samme måde som for ændringer i dagsværdien for ordningens aktiver (jf. afsnit 124 og 125). Elementer af ydelsesbaserede nettopensionsomkostninger indregnet i overensstemmelse med afsnit 120 kan anerkendes efter fradrag af beløb vedrørende ændringer i den regnskabsmæssige værdi af retten til godtgørelse.

117 Undertiden kan virksomheden søge at få dækket nogle af eller alle de omkostninger, som er nødvendige for at indfri en ydelsesbaseret forpligtelse, af en anden part, eksempelvis en forsikringsgiver. Anvendelige forsikringspolicer, som defineret i afsnit 8, er ordningens aktiver. Virksomheden behandler anvendelige forsikringspolicer regnskabsmæssigt på samme måde som alle ordningens andre aktiver, og afsnit 116 finder ikke anvendelse herpå (jf. afsnit 46-49 og 115).

118 Hvis en forsikringspolice, som besiddes af virksomheden, ikke er en anvendelig forsikringspolice, er den ikke en ordnings aktiv. Afsnit 116 er relevant for sådanne tilfælde: Virksomheden indregner sin godtgørelsesret i henhold til forsikringspolicen som et separat aktiv frem for som en reduktion, når den opgør det ydelsesbaserede overskud eller underskud. Afsnit 140(b) kræver, at virksomheden oplyser en kort beskrivelse af forholdet mellem godtgørelsesretten og den tilknyttede forpligtelse.

▼B

119 Hvis godtgørelsesretten hidrører fra en forsikringspolice, som præcist svarer til beløbet og betalingstidspunktet for visse af eller alle ydelserne i henhold til en ydelsesbaseret pensionsordning, anses dagsværdien af godtgørelsesretten for at være nutidsværdien af den tilknyttede forpligtelse (med eventuel reduktion, hvis godtgørelsen ikke kan genindvindes fuldt ud).

**Elementer af den ydelsesbaserede pensionsomkostning**

120 Virksomheden skal indregne elementerne af den ydelsesbaserede pensionsomkostning, medmindre en anden standard kræver eller tillader, at disse beløb optages i et aktivs kostpris som følger:

(a) pensionsomkostninger (jf. afsnit 66-112) i fortjeneste eller tab,

(b) nettorenter af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (se afsnit 123-126) i fortjeneste eller tab, og

(c) eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 127-130) i øvrig totalindkomst.

121 Andre IFRS-standarder kræver optagelse af visse omkostninger vedrørende personaleydelser i kostprisen af aktiver, eksempelvis varebeholdninger eller materielle anlægsaktiver (jf. IAS 2 og IAS 16). Omkostninger vedrørende pensionsydelser medtaget i sådanne aktivers kostpris omfatter den relevante andel af de i afsnit 120 nævnte elementer.

122 Eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv), indregnet i øvrig totalindkomst, skal ikke omklassificeres til resultatet i et efterfølgende regnskabsår. Men virksomheden kan overføre de beløb, der er indregnet i øvrig totalindkomst, til egenkapitalen.

*Nettorenter af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv)*

123 Nettorenter af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) fastsættes ved at multiplicere den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) med den diskonteringssats, der er fastsat i afsnit 83, begge ved begyndelsen af regnskabsåret, idet der tages hensyn til ændringer i den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) i perioden som følge af bidrag og ydelser.

124 Nettorenter af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) kan betragtes som bestående af renteindtægter fra ordningens aktiver, renteomkostninger på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse og renter på virkningen af aktivets loft, der er nævnt i afsnit 64.

125 Renteindtægter på ordningens aktiver er et element af afkastet på ordningens aktiver og bestemmes ved at multiplicere dagsværdien af ordningens aktiver med den diskonteringssats, der er fastsat i afsnit 83, begge ved begyndelsen af regnskabsåret, idet der tages hensyn til eventuelle ændringer i ordningens aktiver, der besiddes i regnskabsåret, som følge af bidrag og ydelser. Forskellen mellem renteindtægter på ordningens aktiver samt afkastet af ordningens aktiver er medtaget i eftermålingen af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv).

▼B

126 Renter på virkningen af aktivets loft er en del af den samlede ændring i virkningen af aktivets loft og bestemmes ved at multiplicere virkningen af aktivets loft med den diskonteringssats, der er fastsat i afsnit 83, begge ved begyndelsen af regnskabsåret. Forskellen mellem dette beløb og den samlede ændring i virkningen af aktivets loft er medtaget i eftermålingen af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv).

*Eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv)*

127 Eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) omfatter:

(a) aktuarmæssige gevinster og tab (jf. afsnit 128 og 129),

(b) afkast af ordningens aktiver (jf. afsnit 130), bortset fra de beløb, der indgår i nettorenter af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 125), og

(c) Enhver ændring i virkningen af aktivets loft, bortset fra de beløb, der indgår i nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 126).

128 Aktuarmæssige gevinster og tab opstår som følge af stigninger eller fald i nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse som følge af ændringer i aktuarmæssige forudsætninger og erfaringsbaserede justeringer. Årsagerne til aktuarmæssige gevinster og tab kan eksempelvis være:

(a) uventet høj eller lav personaleudskiftning, førtidspension eller dødelighed eller stigninger i lønninger, ydelser (hvis pensionsordningens formelle eller faktiske vilkår foreskriver inflationsdrevne stigninger i ydelser) eller sygesikringsomkostninger,

(b) virkningen af ændringer i antagelserne vedrørende mulighederne for ydelsesbetalinger,

(c) virkningen af ændringer i den skønnede fremtidige personaleudskiftning, førtidspension, dødelighed eller stigninger i lønninger, ydelser (hvis pensionsordningens formelle eller faktiske vilkår foreskriver inflationsdrevne stigninger i ydelser) eller sygesikringsomkostninger, og

(d) virkningen af ændringer i diskonteringssatsen.

129 Aktuarmæssige gevinster og tab omfatter ikke ændringer i nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse som følge af indførelse, ændring, nedskæring eller indfrielse af en ydelsesbaseret pensionsordning eller ændringer af ydelserne i henhold til de ydelsesbaserede pensionsordninger. Sådanne ændringer medfører pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår eller gevinster eller tab på indfrielse.

130 For afkast af ordningens aktiver fratrækker virksomheden de udgifter til administration af aktiver, og enhver skat, der skal betales af selve ordningen, bortset fra skat medtaget i de aktuarmæssige forudsætninger, der er anvendt til målingen af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (afsnit 76). Andre administrationsomkostninger er ikke fratrukket i afkastet af ordningens aktiver.

▼B

**Præsentation**

*Modregning*

131 Virksomheden må kun modregne en ordnings aktiv i en forpligtelse tilknyttet en anden pensionsordning, når virksomheden:

(a) har en juridisk ret til at anvende en overdækning af en pensionsordning til indfrielse af forpligtelser i en anden pensionsordning, og

(b) har til hensigt enten at indfri forpligtelserne netto eller at realisere overdækningen af en pensionsordning og samtidig indfri sin forpligtelse i en anden pensionsordning.

132 Modregningskriterierne svarer til de kriterier, der er opstillet for finansielle instrumenter i IAS 32 *Finansielle instrumenter*: *Præsentation*.

*Sondring mellem omsætningsaktiver og anlægsaktiver og kortfristede forpligtelser og langfristede forpligtelser*

133 Nogle virksomheder adskiller omsætningsaktiver og kortfristede forpligtelser fra anlægsaktiver og langfristede forpligtelser. Denne standard indeholder ikke bestemmelser om, hvorvidt virksomheden skal sondre mellem omsætningsaktiver og anlægsaktiver og kortfristede forpligtelser og langfristede forpligtelser hidrørende fra pensionsydelser.

*Elementer af den ydelsesbaserede pensionsomkostning*

134 Afsnit 120 kræver, at virksomheden indregner pensionsomkostninger og nettorenter på den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) i resultatet. Denne standard angiver ikke, hvordan virksomheden skal præsentere pensionsomkostninger og renter på den ydelsesbaserede forpligtelse (aktiv). Virksomheden skal præsentere disse elementer i henhold til IAS 1.

**Oplysninger**

135 Virksomheden skal give oplysninger, der:

(a) forklarer karakteristika for virksomhedens ydelsesbaserede pensionsordninger og dermed forbundne risici (jf. afsnit 139)

(b) identificerer og redegør for beløb i årsregnskabet, som hidrører fra sine ydelsesbaserede pensionsordninger (se afsnit 140-144), og

(c) beskriver, hvordan virksomhedens ydelsesbaserede pensionsordninger kan påvirke den beløbsmæssige størrelse, tidspunkterne for og usikkerheden forbundet med virksomhedens fremtidige pengestrømme (jf. afsnit 145-147).

136 En virksomhed skal overveje alle følgende forhold for at opfylde målene i afsnit 135:

(a) den detaljeringsgrad, der er nødvendig for at opfylde oplysningskravene

(b) hvor meget vægt, der skal lægges på de enkelte krav

(c) hvor meget samling eller opdeling der skal foretages, og

(d) hvorvidt brugere af årsregnskabet har behov for yderligere oplysninger for at vurdere de kvantitative oplysninger, der afgives.

▼B

137 Hvis oplysningerne afgivet i henhold til denne IFRS-standard og andre IFRS-standarder er utilstrækkelige til at opfylde målene i afsnit 135, skal en virksomhed afgive yderligere oplysninger, der er nødvendige for at opfylde disse mål. F.eks. kan en virksomhed præsentere en analyse af nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, der opdeler art, karakteristika og risici forbundet med forpligtelsen. I forbindelse med sådanne oplysninger kan der sondres:

(a) mellem beløb som følge af aktive medlemmer, medlemmer med opsat pensionsret samt pensionsmodtagere

(b) mellem sikrede ydelser og påløbne, men ikke sikrede ydelser.

(c) mellem betingede ydelser samt beløb, som kan henføres til fremtidige lønforhøjelser, og andre ydelser.

138 En virksomhed skal vurdere, hvorvidt alle eller nogle oplysninger bør opdeles med henblik på at kunne skelne ordninger eller grupper af ordninger fra væsentligt forskellige risici. Eksempelvis kan virksomheden opdele oplysninger vedrørende ordninger, der viser en eller flere af følgende egenskaber:

(a) forskellige geografiske steder,

(b) forskellige karakteristika såsom pensionsordninger beregnet ud fra en fast løn og pensionsordninger beregnet ud fra slutlønnen og sygesikringsordninger efter fratrædelse,

(c) forskellige reguleringsmiljøer,

(d) forskellige regnskabssegmenter,

(e) forskellige finansieringsordninger (f.eks. helt uafdækkede, helt eller delvist finansierede).

*Karakteristika for ydelsesbaserede pensionsordninger og dermed forbundne risici*

139 Virksomheden skal give følgende oplysninger:

(a) oplysninger om karakteristika ved sine ydelsesbaserede pensionsordninger, herunder:

(i) arten af de ydelser, der indgår i ordningen (eksempelvis ydelsesbaseret pensionsordning beregnet ud fra slutlønnen eller bidragsbaseret ordning med garanti),

(ii) en beskrivelse af de retlige rammer, inden for hvilke ordningen opererer, f.eks. eventuelle mindstekapitalkrav, og enhver virkning af regelsættet på ordningen, f.eks. aktivets loft (jf. afsnit 64),

(iii) en beskrivelse af enhver anden virksomheds ansvar for styring af ordningen, f.eks. ansvar for "trustees" eller bestyrelsesmedlemmer,

(b) en beskrivelse af, hvilke risici pensionsordningen indebærer for virksomheden, hvor der fokuseres på alle usædvanlige, virksomhedsspecifikke eller ordningsspecifikke risici, og af eventuelle væsentlige koncentrationer af risici. Hvis ordningens aktiver eksempelvis hovedsageligt investeres i én kategori af investeringer, f.eks. fast ejendom, kan ordningen udsætte virksomheden for en koncentration af risici, der er relateret til ejendomsmarkedet.

(c) En beskrivelse af ordningens ændringer, nedskæringer og indfrielser.

▼B

*Forklaring af beløb i årsregnskabet*

140 Virksomheden skal præsentere en afstemning fra primo- til ultimostatus for hver af følgende, hvor det er relevant:

(a) den ydelsesbaserede forpligtelse (aktiv) med separate afstemninger for:

(i) ordningens aktiver,

(ii) nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse,

(iii) virkningen af aktivets loft,

(b) en eventuel godtgørelsesret. En virksomhed skal også beskrive forholdet mellem godtgørelsesretten og den tilknyttede forpligtelse.

141 Hver afstemning, der er anført i afsnit 140, skal vise hver af følgende, hvor det er relevant:

(a) pensionsomkostninger vedrørende det aktuelle regnskabsår,

(b) renteindtægter eller -omkostninger,

(c) eftermålinger. af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv), som separat viser:

(i) afkastet på ordningens aktiver, bortset fra de beløb, der indgår i renter i (b),

(ii) aktuarmæssige gevinster og tab fra ændringer i de demografiske forudsætninger (jf. afsnit 76(a)),

(iii) aktuarmæssige gevinster og tab fra ændringer i de demografiske forudsætninger (jf. afsnit 76(b)),

(iv) ændringer i virkningen af en begrænsning af et ydelsesbaseret aktiv til aktivets loft, bortset fra de beløb, der indgår i renter i (b). En virksomhed skal også oplyse, hvordan den fastsatte de maksimale økonomiske fordele, der er tilgængelige, f.eks. om disse fordele ville blive i form af eksportrestitutioner, reduktioner i fremtidige bidrag eller en kombination af begge.

(d) pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og gevinster og tab fra indfrielser, som tilladt i henhold til afsnit 100 behøver pensionsomkostninger vedrørende tidligere regnskabsår og gevinster og tab fra indfrielser ikke at være adskilt, hvis de optræder sammen,

(e) valutaomregning,

(f) bidrag til pensionsordningen med særskilt angivelse af de bidrag, som hhv. arbejdsgiveren og deltagerne i en pensionsordning indbetaler til ordningen,

(g) betalinger fra ordningen med særskilt angivelse af det beløb, der er betalt i forbindelse med indfrielser,

(h) virkningerne af virksomhedssammenslutninger og afhændelser.

142 Virksomheden skal opdele dagsværdien af ordningens aktiver i kategorier, hvor der sondres mellem arten af og risiciene ved disse aktiver, og hvor hver kategori af aktiver underinddeles i dem, der har en officiel markedskurs på et aktivt marked (som defineret i IFRS 13 *Måling til dagsværdi* (*)), og dem, der ikke har. Eksempelvis og i betragtning af oplysningsniveauet i afsnit 136 skal en virksomhed kunne skelne mellem:

(*) Hvis en virksomhed endnu ikke har anvendt IFRS 13, kan den henvise til afsnit AG71 af IAS 39 *Finansielle instrumenter*: *Indregning og måling*, eller punkt B.5.4.3 af IFRS 9 *Finansielle instrumenter* (oktober 2010), hvis relevant.

▼B

(a) kassebeholdning og tilsvarende likvide midler,

(b) egenkapitalinstrumenter (opdelt efter erhvervstype, virksomhedsstørrelse, geografi osv.),

(c) gældsinstrumenter (opdelt efter typen af udsteder, kreditkvalitet, geografi osv.),

(d) fast ejendom (fordelt efter geografi osv.),

(e) derivater (opdelt efter type af underliggende risiko i kontrakten, f.eks. rentekontrakter, valutakontrakter, egenkapitalkontrakter, kreditaftaler, swaps med lang løbetid osv.),

(f) investeringsfonde (opdelt efter type),

(g) værdipapirer med sikkerhed i aktiver, og

(h) struktureret gæld.

143 Virksomheden skal oplyse dagsværdien af virksomhedens egne omsættelige finansielle instrumenter, der besiddes som ordningens aktiver, og dagsværdien af ordningens aktiver, der er ejendomme eller andre aktiver, som anvendes af virksomheden.

144 Virksomheden skal oplyse de væsentlige aktuarmæssige forudsætninger, der er anvendt til at opgøre nutidsværdien af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (jf. afsnit 76). En sådan oplysning skal angives i absolutte tal (eksempelvis en absolut procentsats og ikke kun som en margin mellem forskellige procentsatser eller andre variabler). Når virksomheden præsenterer oplysninger samlet for en gruppering af ordninger, skal den give sådanne oplysninger i form af vægtede gennemsnit eller forholdsvist snævre spænd.

*Beløbsmæssig størrelse, tidspunkt og usikkerhed forbundet med fremtidige pengestrømme*

145 Virksomheden skal give følgende oplysninger:

(a) en følsomhedsanalyse for hver væsentlig aktuarmæssig forudsætning som angivet under afsnit 144) ved regnskabsårets afslutning med angivelse af, hvordan den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse ville være blevet påvirket af ændringer i den relevante aktuarmæssige forudsætning, som var rimeligt sandsynlig på det tidspunkt,

(b) de metoder og forudsætninger, der er anvendt ved udarbejdelsen af følsomhedsanalyser, der er fastsat i (a) samt begrænsningerne ved disse metoder,

(c) ændringer fra den foregående periode i de metoder og forudsætninger, der er anvendt ved udarbejdelsen af følsomhedsanalyser, og årsagerne til sådanne ændringer.

146 Virksomheden skal give en beskrivelse af eventuelle matchende strategier for aktiv-passiv sammenhæng, der anvendes af ordningen eller virksomheden, herunder anvendelse af annuiteter og andre metoder, såsom swaps med lang løbetid, med henblik på risikostyring.

147 For at give en indikation af virkningen af den ydelsesbaserede pensionsordning på virksomhedens fremtidige pengestrømme skal virksomheden oplyse:

(a) en beskrivelse af eventuelle finansieringsordninger og støttepolitik, der påvirker fremtidige bidrag,

(b) de forventede bidrag til ordningen for næste regnskabsår,

▼B

(c) oplysninger om forfaldsprofil for den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, Dette vil omfatte den vægtede gennemsnitlige varighed af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse og kan omfatte andre oplysninger om fordelingen af timingen af ydelser, f.eks. en løbetidsanalyse af ydelserne.

*Pensionsordninger med flere virksomheder*

148 Hvis en virksomhed deltager i en ydelsesbaseret pensionsordning med flere virksomheder, skal den oplyse:

(a) en beskrivelse af de finansieringsordninger, herunder den metode, der anvendes til at fastlægge virksomhedens sats for bidrag og ethvert mindstekapitalkrav,

(b) en beskrivelse af, i hvilket omfang virksomheden kan pålægges ordningen for andre virksomheders forpligtelser i henhold til vilkår og betingelser for pensionsordning med flere virksomheder,

(c) en beskrivelse af en eventuel aftalt fordeling af et underskud eller overskud på:

(i) ordningens afvikling, eller

(ii) virksomhedens udtræden af ordningen.

(d) hvis virksomheden regnskabsmæssigt behandler ordningen som en bidragsbaseret pensionsordning i overensstemmelse med afsnit 34, skal den oplyse følgende, ud over de oplysninger, der kræves i henhold til (a) og (c) og i stedet for de oplysninger, der kræves i afsnit 139-147:

(i) at pensionsordningen er en ydelsesbaseret pensionsordning,

(ii) grunden til, at der ikke er tilstrækkelige oplysninger til rådighed til, at virksomheden er i stand til regnskabsmæssigt at behandle pensionsordningen som en ydelsesbaseret pensionsordning,

(iii) de forventede bidrag til ordningen for næste regnskabsår,

(iv) oplysninger om eventuelle underskud eller overskud i ordningen, som kan påvirke den beløbsmæssige størrelse af fremtidige bidrag, herunder det anvendte grundlag for opgørelsen af det pågældende underskud og overskud, og eventuelle konsekvenser for virksomheden,

(v) en angivelse af graden af deltagelse i virksomheden i ordningen sammenlignet med andre deltagende virksomheder. Eksempler på foranstaltninger, som kan sikre en sådan angivelse, omfatter virksomhedens andel af de samlede bidrag til ordningen eller virksomhedens andel af det samlede antal aktive medarbejdere, pensionerede medarbejdere og tidligere medarbejderes ret til ydelser, hvis disse oplysninger foreligger.

*Ydelsesbaserede pensionsordninger, som deler risici mellem forskellige virksomheder under samme bestemmende indflydelse*

149 Hvis en virksomhed deltager i en ydelsesbaseret pensionsordning, hvor risikoen deles mellem virksomheder under samme bestemmende indflydelse, skal den oplyse:

(a) den kontrakt eller konkrete politik ifølge hvilken den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning pålægges, eller oplysning om, at en sådan politik ikke foreligger,

(b) den politik, som afgør størrelsen af det bidrag, virksomheden skal betale,

(c) hvis virksomheden regnskabsmæssigt behandler en allokering af den ydelsesbaserede nettopensionsomkostning som anført i afsnit 41, alle oplysninger vedrørende ordningen som helhed, der kræves i punkt 135-147,

▼B

(d) hvis virksomheden regnskabsmæssigt behandler det forfaldne bidrag for regnskabsåret som anført i afsnit 41, de oplysninger om ordningen som helhed, der kræves i afsnit 135-137, 139, 142-144 og 147(a) og (b).

150 De oplysninger, som kræves i afsnit 149(c) og (d), kan videregives ved krydshenvisning til oplysninger i en anden koncernvirksomheds årsregnskab, hvis:

(a) denne koncernvirksomheds årsregnskab særskilt identificerer og oplyser om de krævede oplysninger om ordningen, og

(b) denne koncernvirksomheds årsregnskab er tilgængelig for regnskabsbrugere på samme vilkår som virksomhedens årsregnskab og samtidig med eller før virksomhedens årsregnskab.

*Oplysningskrav i andre IFRS-standarder*

151 Når det kræves af IAS 24, skal virksomheden oplyse følgende:

(a) transaktioner med nærtstående parter vedrørende pensionsordninger, og

(b) pensionsydelser til nøglepersoner i ledelsen

152 Når det kræves af IAS 37, skal virksomheden give oplysning om eventualforpligtelser hidrørende fra pensionsforpligtelser.

ANDRE LANGSIGTEDE PERSONALEYDELSER

153 Andre langsigtede personaleydelser omfatter følgende, hvis de ikke forventes at skulle betales fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor de ansatte har udført de tilknyttede arbejdsydelser:

(a) langfristet betalt fravær, eksempelvis anciennitets- eller sabbatorlov,

(b) jubilæums- eller andre anciennitetsydelser,

(c) langsigtede invaliditetsydelser,

(d) overskudsdeling og bonusser, og

(e) udskudt honorar.

154 Målingen af andre langsigtede personaleydelser er normalt ikke forbundet med den samme grad af usikkerhed som målingen af pensionsydelser. Denne standard kræver derfor en forenklet metode til den regnskabsmæssige behandling af andre langsigtede personaleydelser. Til forskel fra den krævede regnskabsmæssige behandling af pensionsydelser anerkender denne metode ikke eftermålinger i øvrig totalindkomst.

**Indregning og måling**

155 Ved indregning og måling af over- eller underskud i andre langsigtede personaleydelsesordninger skal virksomheden anvende afsnit 56-98 og 113-115. Virksomheden skal anvende afsnit 116-119 ved indregning og måling af en eventuel godtgørelsesret.

156 For andre langsigtede personaleydelser skal virksomheden indregne følgende nettobeløb i resultatet, medmindre en anden standard kræver eller tillader, at disse beløb optages i et aktivs kostpris:

(a) pensionsomkostninger (jf. afsnit 66-112),

(b) nettorenter af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 123-126), og

▼B

(c) eftermålinger af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse (aktiv) (jf. afsnit 127-130).

157 Langsigtede invaliditetsydelser er et eksempel på andre langsigtede personaleydelser. Hvis ydelsesniveauet afhænger af antallet af arbejdsår, opstår der en forpligtelse, når arbejdsydelsen udføres. Målingen af denne forpligtelse afspejler sandsynligheden for, at der vil skulle ske udbetaling samt over hvor lang en tidsperiode, udbetalingen forventes at skulle bibeholdes. Hvis ydelsesniveauet er det samme for alle invaliderede ansatte, uanset hvor mange år, de har været ansat, indregnes de forventede omkostninger for sådanne ydelser, når begivenheden, som medfører langvarig invaliditet, opstår.

**Oplysninger**

158 Selv om denne standard ikke kræver specifikke oplysninger om langsigtede personaleydelser, kan andre IFRS-standarder kræve sådanne oplysninger. Eksempelvis kræver IAS 24 oplysning om personaleydelser til nøglepersoner i ledelsen. IAS 1 kræver oplysning om omkostninger til personaleydelser.

FRATRÆDELSESGODTGØRELSER

159 Denne standard omhandler fratrædelsesgodtgørelser separat fra andre personaleydelser, idet den begivenhed, der medfører en forpligtelse, er ansættelsesforholdets ophør frem for arbejdsydelser. Fratrædelsesgodtgørelser skyldes enten en virksomheds beslutning om at opsige eller medarbejderens beslutning om at acceptere en virksomheds tilbud om ydelser til gengæld for ophævelsen af beskæftigelsen.

160 Fratrædelsesgodtgørelser omfatter ikke personaleydelser som følge af ansættelsesforholdets ophør på den ansattes anmodning uden en virksomheds tilbud, eller som følge af obligatoriske pensionsalderskrav, fordi disse ydelser er pensionsydelser. Nogle virksomheder giver et lavere ydelsesniveau ved frivillig fratrædelse efter den ansattes eget ønske (reelt en pensionsydelse) end ved ufrivillig fratrædelse efter virksomhedens ønske. Forskellen mellem ydelsen ved ansættelsesforholdets ophør på den ansattes anmodning og en højere ydelse på foranledning af virksomheden er en fratrædelsesgodtgørelse.

161 Formen af personaleydelsen bestemmer ikke, hvorvidt den er leveret til gengæld for en arbejdsydelse eller til gengæld for ansættelsesforholdets ophør. Fratrædelsesgodtgørelser er typisk engangsudbetalinger, men de kan undertiden også omfatte:

(a) forbedring af pensionsydelser, enten indirekte gennem en pensionsordning eller direkte,

(b) løn indtil udgangen af en specificeret opsigelsesperiode, hvis den ansatte ikke udfører yderligere arbejdsydelser, som tilfører virksomheden økonomiske fordele.

162 Indikatorer af, at en personaleydelse gives til gengæld for arbejdsydelser omfatter følgende:

(a) ydelsen er betinget af fremtidige arbejdsydelser (herunder ydelser, der øges, hvis der ydes yderligere arbejdsydelser),

(b) ydelsen ydes i overensstemmelse med vilkårene i en pensionsordning.

▼B

163 Nogle fratrædelsesgodtgørelser er fastsat i overensstemmelse med vilkårene for en eksisterende pensionsordning. F.eks. kan de specificeres ved lov, ansættelseskontrakt eller fagforeningsaftale, eller kan være implicitte som følge af arbejdsgiverens tidligere praksis med at give lignende fordele. Et andet eksempel er, hvis en virksomhed fremsætter et tilbud om ydelser i mere end en kort periode, eller hvis der er mere end en kortvarig periode mellem tilbuddet og den forventede dato for ansættelsesforholdets faktiske ophør. I så tilfælde skal virksomheden vurdere, hvorvidt den har etableret en ny pensionsordning, og dermed hvorvidt ydelserne i henhold til denne ordning er fratrædelsesgodtgørelser eller pensionsydelser. Personaleydelser i henhold til en pensionsordning er fratrædelsesgodtgørelser, hvis de begge er resultatet af en virksomheds beslutning om at bringe en medarbejders ansættelsesforhold til ophør og ikke er betinget af fremtidige arbejdsydelser.

164 Visse personaleydelser forfalder uanset årsagen til, at den ansatte forlader virksomheden. Betaling af sådanne ydelser er sikker (under hensyntagen til eventuelle sikringskrav eller minimumskrav til arbejdsydelse), men tidspunktet for deres betaling er usikker. Selv om sådanne ydelser i nogle lande beskrives som fratrædelseserstatninger, er de pensionsydelser frem for fratrædelsesgodtgørelser, og virksomheden behandler dem regnskabsmæssigt som pensionsydelser.

**Indregning**

165 Virksomheden skal indregne en forpligtelse og omkostninger til fratrædelsesydelser på den førstkommende af følgende datoer:

(a) når virksomheden ikke længere kan tilbagekalde tilbuddet om disse ydelser, og

(b) når virksomheden indregner omkostninger for en omstrukturering, der falder inden for anvendelsesområdet for IAS 37, og som indebærer betaling af fratrædelsesgodtgørelser.

166 For fratrædelsesgodtgørelser, der skal betales som følge af en medarbejders beslutning om at acceptere tilbuddet om ydelser til gengæld for ansættelsesforholdets ophør, det tidspunkt, hvor en virksomhed ikke længere kan tilbagekalde tilbuddet om fratrædelsesgodtgørelser, og førstkommende af:

(a) tidspunktet for arbejdstagerens accept af tilbuddet, og

(b) tidspunktet for, hvornår en begrænsning (f.eks. et juridisk, lovgivningsmæssigt eller kontraktmæssigt krav eller andre restriktioner) vedrørende virksomhedens evne til at tilbagekalde tilbuddet får virkning. Dette ville være, når tilbuddet er fremsat, hvis begrænsningen bestod på tidspunktet for afgivelsen af tilbuddet.

167 For fratrædelsesgodtgørelser, der skal betales som følge af virksomhedens beslutning om at afskedige en ansat, kan virksomheden ikke længere tilbagekalde tilbuddet, når virksomheden har meddelt de berørte arbejdstagere en plan for opsigelsen, der opfylder samtlige af følgende kriterier:

(a) Foranstaltninger, der er nødvendige for at gennemføre planen viser, at det er usandsynligt, at der vil blive foretaget væsentlige ændringer af planen.

(b) Planen identificerer antallet af ansatte, hvis ansættelse ophører, jobklassifikationer eller funktioner og deres placering (men planen behøver ikke at identificere hver enkelt ansat) og den forventede afslutningsdato.

▼B

(c) Planen fastlægger fratrædelsesgodtgørelser, som arbejdstagerne vil modtage i tilstrækkelige detaljer, således at arbejdstagerne kan fastslå typen og omfanget af de ydelser, de vil modtage, når deres ansættelsesforhold er bragt til ophør.

168 Når virksomheden indregner fratrædelsesgodtgørelser, må virksomheden eventuelt også tage højde for en ændring eller en nedskæring af andre personaleydelser (jf. afsnit 103).

**Måling**

169 Virksomheden skal måle fratrædelsesgodtgørelser ved første indregning, og den skal måle og anerkende senere ændringer i overensstemmelse med arten af personaleydelsen under forudsætning af, at hvis fratrædelsesgodtgørelserne er en forbedring af pensionsydelser, skal virksomheden anvende kravene til pensionsydelser. I andre tilfælde gælder det, at:

(a) hvis fratrædelsesgodtgørelser forventes indfriet fuldt ud inden tolv måneder efter det regnskabsår, hvor fratrædelsesgodtgørelsen er indregnet, skal virksomheden anvende kravene til kortsigtede personaleydelser,

(b) hvis fratrædelsesgodtgørelserne ikke forventes at blive indfriet fuldt ud inden tolv måneder efter regnskabsåret, skal virksomheden anvende kravene for andre langsigtede personaleydelser.

170 Da fratrædelsesgodtgørelser ikke ydes til gengæld for arbejdsydelser, er afsnit 70-74 vedrørende tildeling af ydelsen i forhold til antallet af arbejdsår ikke relevante.

Eksempel til illustration af afsnit 159-170

Baggrund:

Som følge af en nylig erhvervelse planlægger virksomheden at lukke en fabrik i ti måneder og på dette tidspunkt at afskedige alle de resterende ansatte på fabrikken. Da virksomheden behøver de ansattes ekspertise på fabrikken for at kunne færdiggøre nogle kontrakter, fremlægger den nedenstående plan for opsigelse.

Hver enkelt ansat, der bliver i virksomheden og udfører arbejdsydelser indtil fabrikken lukker, modtager et kontant beløb på 30 000 CU på fratrædelsesdagen. Ansatte, der forlader virksomheden inden fabrikken lukker, modtager 10 000 CU.

Der er 120 ansatte på fabrikken. På tidspunktet for offentliggørelsen af planen forventer virksomheden, at 20 ansatte vil forlade virksomheden inden lukningen af fabrikken. Derfor forventes de samlede udgående pengestrømme i henhold til planen at udgøre 3 200 000 CU (dvs. 20 × 10 000 CU + 100 × 30 000 CU). Som foreskrevet i afsnit 160 skal virksomheden regnskabsmæssigt fordele ydelser til gengæld for ansættelsesforholdets ophør som fratrædelsesgodtgørelser, og den skal regnskabsmæssigt fordele ydelser til gengæld for arbejdsydelser som kortsigtede personaleydelser.

▼B

Fratrædelsesgodtgørelser

Den ydelse, der udbetales til gengæld for ansættelsesforholdets ophør, er 10 000 CU. Det er dette beløb, som virksomheden ville skulle betale for at bringe ansættelsesforholdet til ophør, uanset om de ansatte bliver og udfører arbejdsydelser indtil fabrikken lukker, eller om de forlader virksomheden før lukningen. Selv om de ansatte kan forlade virksomheden inden fabrikken lukker, er afskedigelsen af alle ansatte et resultat af virksomhedens beslutning om at lukke fabrikken og bringe deres ansættelsesforhold til ophør (dvs., at alle ansatte virksomheden, når fabrikken lukker). Derfor indregner virksomheden en forpligtelse på 1 200 000 CU (dvs. 120 x 10 000 CU) til fratrædelsesgodtgørelser, der ydes i overensstemmelse med personaleydelsesplanen på det førstkommende tidspunkt for, hvornår planen for opsigelse offentliggøres, og for, hvornår virksomheden indregner de omstruktureringsomkostninger, der er forbundet med lukningen af fabrikken.

Ydelser, der udbetales til gengæld for arbejdsydelser

De merydelser, som de ansatte vil modtage, hvis de udfører arbejdsydelser i den fulde ti måneders periode, sker til gengæld for de arbejdsydelser, der udføres i denne periode. Virksomheden behandler dem regnskabsmæssigt som kortsigtede personaleydelser, fordi virksomheden forventer at indfri dem inden tolv måneder efter regnskabsårets afslutning. I dette eksempel er der ikke noget krav om tilbagediskontering, således at en udgift på 200 000 CU (dvs. 2 000 000 ÷ 10) er indregnet i den enkelte måned i arbejdsperioden på ti måneder med en tilsvarende forøgelse af forpligtelsens regnskabsmæssige værdi.

**Oplysninger**

171 Selv om denne standard ikke kræver specifikke oplysninger om fratrædelsesgodtgørelser, kan andre IFRS-standarder kræve oplysninger. Eksempelvis kræver IAS 24 oplysning om personaleydelser til nøglepersoner i ledelsen. IAS 1 kræver oplysning om omkostninger til personaleydelser.

OVERGANG OG IKRAFTTRÆDELSESDATO

172 Virksomheden skal anvende denne standard for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2013 eller derefter. Det er tilladt at anvende den tidligere. Hvis en virksomhed anvender denne standard for et tidligere regnskabsår, skal den oplyse herom.

173 Virksomheder skal anvende denne standard med tilbagevirkende kraft i overensstemmelse med IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*, bortset fra at:

(a) en virksomhed ikke skal regulere den regnskabsmæssige værdi af aktiver uden for denne standards anvendelsesområde for ændringer i omkostninger vedrørende personaleydelser, som var medtaget i den regnskabsmæssige værdi før datoen for den oprindelige ansøgning, datoen for den oprindelige ansøgning er begyndelsen af det første regnskabsår, der præsenteres i det første årsregnskab, hvor virksomheden anvender denne standard,

(b) en virksomhed ikke behøver at præsentere sammenligningstal vedrørende de oplysninger, der kræves i afsnit 145 om følsomheden af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse i årsregnskaber for regnskabsår, som begynder før 1. januar 2014.

▼B

## APPENDIKS

### Ændringer til andre IFRS-standarder

*I dette appendiks beskrives de ændringer af øvrige IFRS-standarder, der følger af organisationens ændring af IAS 19 i juni 2011. Virksomheden skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 19 som ændret.*

**IFRS 1** ***Førstegangsanvendelse af internationale regnskabsstandarder***

A1 Afsnit 39L tilføjes som følger:

39L IAS 19 *Personaleydelser* (som ændret i juni 2011) medførte en ændring af afsnit D1, ophævelse af afsnit D10 og D11 og tilføjelse af afsnit B5. Virksomheden skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 19 (som ændret i juni 2011).

A2 I appendiks D (undtagelser fra andre IFRS-standarder) udgår overskriften over afsnit D10 samt afsnit D10 og D11, og afsnit D1 ændres som følger:

D1 En virksomhed kan vælge at udnytte en eller flere af følgende undtagelser:

(a) …

(e) [Ophævet] …

A3 I appendiks E (kortfristede undtagelser fra IFRS-standarder) indsættes en overskrift og afsnit E5 som følger:

*Personaleydelser*

E5 En førstegangsanvender kan anvende overgangsbestemmelserne i afsnit 173(b) i IAS 19.

**IFRS 8** ***Driftssegmenter***

A4 Afsnit 24 ændres som følger:

24 En virksomhed skal oplyse følgende om hvert præsentationspligtigt segment, hvis de specificerede beløb er inkluderet i den måling af segmentets aktiver, der gennemgås af den øverste beslutningstager eller på anden vis regelmæssigt indberettes til den øverste beslutningstager, selv om de ikke er inkluderet i målingen af segmentaktiver:

(a) …

(b) Den beløbsmæssige størrelse af andre tilgange til anlægsaktiver* end finansielle instrumenter, udskudte skatteaktiver, ydelsesbaserede aktiver (jf. IAS 19 *Personaleydelser*) og rettigheder i henhold til forsikringskontrakter.

[fodnote udeladt]

**IFRS 13** ***Måling til dagsværdi***

A5 Overskriften over afsnit D61 ændres som følger:

▼B

**IAS 19 *Personaleydelser* (som ændret i juni 2011)**

A6 Afsnit D62 og D63 ændres som følger:

D62 Afsnit 113 ændres som følger:

| | | |
|---|---|---|
| 50 | | [Ophævet] |
| | | (c) [Ophævet] |
| ~~102~~ | 113 | Dagsværdien af ordningens aktiver fratrækkes ved opgørelsen af underskud eller overskud. |

D63 Afsnit 174 tilføjes som følger:

| | | |
|---|---|---|
| ~~162~~ | 174 | IFRS 13, der blev udstedt i maj 2011, medførte en ændring af definitionen af dagsværdi i afsnit 8 og en ændring af afsnit 113. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 13. |

**IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber***

A7 I afsnit 7 ændres definitionen af "øvrig totalindkomst" som følger:

7 …

*Øvrig totalindkomst* omfatter indtægter og omkostninger (herunder omklassifikationsreguleringer), der ikke er indregnet i resultatet, som dette kræves eller tillades i andre IFRS-standarder.

Elementerne af øvrig totalindkomst omfatter:

(a) ændringer i reserver for opskrivninger (jf. IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* og IAS 38 *Immaterielle aktiver*),

(b) eftermålinger af ydelsesbaserede pensionsordninger (jf. IAS 19 *Personaleydelser*),

(c) …

A8 Afsnit 96 er ændret, og afsnit 139K tilføjes som følger.

96 Omklassifikationsreguleringer opstår ikke vedrørende ændringer i reserver for opskrivninger, som er indregnet i overensstemmelse med IAS 16 eller IAS 38 eller på eftermålinger af ydelsesbaserede pensionsordninger indregnet i overensstemmelse med IAS 19. Disse elementer er indregnet i øvrig totalindkomst og er ikke omklassificeret til resultatet i efterfølgende perioder. Ændringer i opskrivninger kan overføres til overført resultat i efterfølgende regnskabsår, efterhånden som aktivet anvendes, eller når virksomheden ophører med at indregne aktivet (jf. IAS 16 og IAS 38).

139K IAS 19 *Personaleydelser* (som ændret i juni 2011) medførte ændring af definitionen af "øvrig totalindkomst" i afsnit 7 og afsnit 96. Virksomheden skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 19 (som ændret i juni 2011).

**IAS 24 *Oplysning om nærtstående parter***

A9 Afsnit 22 ændres som følger:

22 En modervirksomheds eller en dattervirksomheds deltagelse i en ydelsesbaseret pensionsordning, hvor risikoen deles mellem koncernvirksomheder, er en transaktion mellem nærtstående parter (jf. afsnit 42 i IAS 19) (som ændret i 2011)).

▼B

**IFRIC 14** ***IAS 19 — grænse for et ydelsesbaseret aktiv, Mindstekapitalkrav og deres samspil***

A10 Under overskriften "Referencer" efter henvisningen til IAS 19 *Personaleydelser* indsættes "(som ændret i 2011)".

Afsnit 25 og 26 udgår, afsnit 1, 6, 17 og 24 ændres, og afsnit 27c indsættes som følger:

1 Afsnit 64 i IAS 19 begrænser måling af et ydelsesbaseret aktiv til det laveste af overskuddet i den ydelsesbaserede pensionsordning og aktivets loft. Afsnit 8 i IAS 19 fastsætter aktivets loft som "nutidsværdien af eventuelle økonomiske fordele i form af tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag til pensionsordningen". Er der opstået spørgsmål om, hvornår tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag bør betragtes som værende til rådighed, især når der er et mindstekapitalkrav.

6 De problemstillinger, der behandles i dette fortolkningsbidrag, er:

(a) hvornår tilbagebetalinger fra pensionsordningen eller reduktioner i fremtidige bidrag skal betragtes som tilgængelige i overensstemmelse med definitionen af aktivets loft i afsnit 8 i IAS 19.

…

17 En virksomhed skal opgøre de fremtidige pensionsomkostninger på baggrund af forudsætninger, der er i overensstemmelse med de forudsætninger, som er lagt til grund ved opgørelsen af den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, og som er i overensstemmelse med situationen ved regnskabsårets afslutning, jf. IAS 19. Derfor skal virksomheden antage, at der ikke sker nogen ændringer af ydelserne under en ordning i fremtiden, før ordningen ændres, og forudsætte en stabil arbejdskraft i fremtiden, medmindre virksomheden reducerer antallet af ansatte, som er omfattet af ordningen. I sidstnævnte tilfælde skal forudsætningen om den fremtidige arbejdsstyrke tage højde for nedskæringen.

24 I det omfang de bidrag, der skal betales, ikke vil være tilgængelige efter indbetaling til ordningen, skal virksomheden indregne en forpligtelse, hvis forpligtelsen opstår. Forpligtelsen skal formindske det ydelsesbaserede nettoaktiv eller øge den ydelsesbaserede pensionsforpligtelse, således at ingen gevinster eller tab forventes at blive resultatet af anvendelsen af afsnit 64 i IAS 19, når bidragene er betalt.

27C IAS 19 (som ændret i 2011) medførte ændring af afsnit 1, 6, 17 og 24 samt ophævelse af afsnit 25 og 26. Virksomheden skal anvende disse ændringer, når den anvender IAS 19 (som ændret i 2011).