Dit document vormt slechts een documentatiehulpmiddel en verschijnt buiten de verantwoordelijkheid van de instellingen

►B

VERORDENING (EU) Nr. 475/2012 VAN DE COMMISSIE

van 5 juni 2012

houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 1126/2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat International Accounting Standard (IAS) 1 en International Accounting Standard (IAS) 19 betreft

(Voor de EER relevante tekst)

(PB L 146 van 6.6.2012, blz. 1)

Gewijzigd bij:

		Publicatieblad		
		nr.	blz.	datum
►M1	Verordening (EU) nr. 407/2013 van de Commissie van 23 april 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

VERORDENING (EU) Nr. 475/2012 VAN DE COMMISSIE

van 5 juni 2012

houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 1126/2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat International Accounting Standard (IAS) 1 en International Accounting Standard (IAS) 19 betreft

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie,

Gezien Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen ([1]), en met name artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

(1) Bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie ([2]) werd een aantal op 15 oktober 2008 bestaande internationale standaarden en interpretaties goedgekeurd.

(2) Op 16 juni 2011 heeft de International Accounting Standards Board (IASB) wijzigingen in IAS 1 Presentatie van de jaarrekening – *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (hierna "de wijzigingen in IAS 1" genoemd) en in IAS 19 *Personeelsbeloningen* (hierna "de wijzigingen in IAS 19" genoemd) gepubliceerd. Het doel van de wijzigingen in IAS 1 is de presentatie van het toenemende aantal posten van niet-gerealiseerde resultaten te verduidelijken en gebruikers van jaarrekeningen te helpen bij het maken van een onderscheid tussen de posten van niet-gerealiseerde resultaten die daarna naar winst of verlies kunnen worden overgeboekt en die welke nooit naar winst of verlies zullen worden overgeboekt. De wijzigingen in IAS 19 moeten gebruikers van jaarrekeningen een beter inzicht helpen verwerven in de wijze waarop toegezegd-pensioenregelingen de financiële positie, financiële prestatie en kasstromen van een entiteit beïnvloeden. Het doel van de standaard is voor te schrijven hoe personeelsbeloningen administratief moeten worden verwerkt en welke informatie hieromtrent moet worden verstrekt.

(3) Overleg met de werkgroep van technische deskundigen van EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) heeft bevestigd dat de wijzigingen in IAS 1 en de wijzigingen in IAS 19 beantwoorden aan de in artikel 3, lid 2, van Verordening (EG) nr. 1606/2002 vervatte technische goedkeuringscriteria.

([1]) PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.
([2]) PB L 320 van 29.11.2008, blz. 1.

▼B

(4) Verordening (EG) nr. 1126/2008 moet daarom dienovereenkomstig worden gewijzigd.

(5) De in deze verordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaglegging,

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

De bijlage bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 wordt als volgt gewijzigd:

1) International Accounting Standard (IAS) 1 *Presentatie van de jaarrekening* wordt gewijzigd overeenkomstig de bijlage bij deze verordening;

2) International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, IFRS 5, IFRS 7, IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 en IAS 34 worden gewijzigd overeenkomstig de in de bijlage bij deze verordening vervatte wijzigingen in IAS 1;

3) International Accounting Standard (IAS) 19 *Personeelsbeloningen* wordt gewijzigd overeenkomstig de bijlage bij deze verordening;

4) International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 24 en Interpretatie 14 van het Standing Interpretations Committee (SIC) worden gewijzigd overeenkomstig de in de bijlage bij deze verordening vervatte wijzigingen in IAS 19.

Artikel 2

1. Elke onderneming past de in artikel 1, punten 1 en 2, bedoelde wijzigingen toe vanaf uiterlijk de aanvangsdatum van haar eerste boekjaar dat op of na 1 juli 2012 van start gaat.

2. Elke onderneming past de in artikel 1, punten 3 en 4, bedoelde wijzigingen toe vanaf uiterlijk de aanvangsdatum van haar eerste boekjaar dat op of na 1 januari 2013 van start gaat.

Artikel 3

Deze verordening treedt in werking op de derde dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

▼B

BIJLAGE

INTERNATIONALE STANDAARDEN VOOR JAARREKENINGEN

IAS 1	**IAS 1**	**Presentatie van de jaarrekening - *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten***
IAS 19	**IAS 19**	***Personeelsbeloningen***

"Reproductie toegestaan binnen de Europese Economische Ruimte. Alle bestaande rechten voorbehouden buiten de EER, met uitzondering van het recht van reproductie voor persoonlijk of ander eerlijk gebruik. Nadere inlichtingen te verkrijgen bij de IASB op het volgende adres: www.iasb.org"

▼B

WIJZIGINGEN IN IAS 1

Presentatie van de jaarrekening

Alinea 7 wordt gewijzigd.

7 De volgende begrippen worden in deze standaard gebruikt met de hierna omschreven betekenis.

…

De *toelichting* bevat extra informatie over het overzicht van de financiële positie, het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten, …

Alinea 10 wordt gewijzigd, alinea 10A wordt toegevoegd en alinea 12 wordt verwijderd.

10 Een volledige jaarrekening bestaat uit:

… een overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten over de periode;

…

Een entiteit mag voor de overzichten andere namen gebruiken dan die welke in deze standaard worden gebruikt. Zo mag een entiteit de naam "overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten" gebruiken in plaats van "overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten".

10A Een entiteit mag één enkel overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten presenteren, waarbij winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten in twee afzonderlijke rubrieken worden opgenomen. Beide rubrieken moeten samen worden gepresenteerd, waarbij de rubriek betreffende winst of verlies eerst moet komen, direct gevolgd door de rubriek betreffende niet-gerealiseerde resultaten. Een entiteit mag de rubriek betreffende winst of verlies in de vorm van een afzonderlijk overzicht van winst of verlies presenteren. Indien van deze mogelijkheid wordt gebruikgemaakt, moet het afzonderlijke overzicht van winst of verlies onmiddellijk voorafgaan aan het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, dat met winst of verlies moet beginnen.

De kopjes boven de alinea's 81 en 82 en alinea 82 worden gewijzigd en alinea 81 wordt verwijderd. De alinea's 81A en 81B, een kopje en alinea 82A worden toegevoegd en de alinea's 83 en 84 worden verwijderd.

Overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten

81A Het overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten (overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten) moet, naast de rubriek betreffende winst of verlies en de rubriek betreffende niet-gerealiseerde resultaten, het volgende bevatten:

(a) winst of verlies;

(b) het totaal van de niet-gerealiseerde resultaten;

(c) gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten over de periode, zijnde het totaal van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten.

Indien een entiteit een afzonderlijk overzicht van winst of verlies presenteert, neemt zij in het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten geen rubriek betreffende winst of verlies op.

81B Naast de rubriek betreffende winst of verlies en de rubriek betreffende niet-gerealiseerde resultaten moet een entiteit de volgende posten presenteren als toerekening van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten over de periode:

(a) winst of verlies over de periode toerekenbaar aan:

(i) belangen zonder overheersende zeggenschap, en

(ii) eigenaars van de moedermaatschappij;

▼B

(b) gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten over de periode toerekenbaar aan:

(i) belangen zonder overheersende zeggenschap, en

(ii) eigenaars van de moedermaatschappij.

Indien een entiteit winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert, moet zij (a) in dat overzicht opnemen.

Informatie die in de rubriek betreffende winst of verlies of het overzicht van winst of verlies moet worden opgenomen

82 Naast de op grond van andere IFRSs te vermelden posten moet de rubriek betreffende winst of verlies of het overzicht van winst of verlies de posten bevatten die de volgende bedragen over de periode presenteren:

(a) opbrengsten;

(b) financieringskosten;

(c) het aandeel in de winst of het verlies van geassocieerde deelnemingen en joint ventures die administratief worden verwerkt volgens de "equity"-methode;

(d) belastinglasten;

(e) [verwijderd]

(ea) een enkel bedrag dat gelijk is aan het totaal voor de beëindigde bedrijfsactiviteiten (zie IFRS 5).

(f)–(i) [verwijderd]

Informatie die in de rubriek betreffende niet-gerealiseerde resultaten moet worden opgenomen

82A De rubriek betreffende niet-gerealiseerde resultaten moet posten voor de bedragen van niet-gerealiseerde resultaten over de periode bevatten, geclassificeerd volgens aard (met inbegrip van het aandeel in de niet-gerealiseerde resultaten van geassocieerde deelnemingen en joint ventures die administratief worden verwerkt volgens de "equity"-methode) en gegroepeerd in posten die in overeenstemming met andere IFRSs:

(a) daarna niet naar winst of verlies zullen worden overgeboekt; en

(b) daarna naar winst of verlies zullen worden overgeboekt wanneer aan specifieke voorwaarden is voldaan.

De alinea's 85, 86, 87, 90, 91, 94, 100 en 115 en het kopje boven alinea 97 worden gewijzigd en alinea 139j wordt toegevoegd.

85 Een entiteit moet additionele posten, kopjes en subtotalen in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten presenteren indien die presentatie relevant is voor een goed inzicht in de financiële prestaties van de entiteit.

86 Omdat de gevolgen van de verschillende activiteiten, transacties en andere gebeurtenissen van een entiteit verschillen op het vlak van frequentie, potentieel voor winst of verlies en voorspelbaarheid, draagt de vermelding van de componenten van de financiële prestaties bij tot een beter inzicht in de behaalde financiële prestaties en tot het maken van voorspellingen van toekomstige financiële prestaties. Als dit noodzakelijk is om de elementen van de financiële prestaties toe te lichten, moet een entiteit in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten additionele posten opnemen en moet zij de gebruikte beschrijvingen en de volgorde van de posten aanpassen. …

87 Een entiteit mag baten of lasten niet als buitengewone posten presenteren, noch in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten, noch in de toelichting.

90 Een entiteit moet het bedrag van de winstbelasting met betrekking tot elke post van niet-gerealiseerde resultaten, met inbegrip van herclassificatieaanpassingen, vermelden in het overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten of in de toelichting.

▼B

91 Een entiteit mag posten van niet-gerealiseerde resultaten presenteren:

(a) na aftrek van de daarmee verband houdende fiscale gevolgen, of

(b) vóór daarmee verband houdende fiscale gevolgen met vermelding van het totaalbedrag van de winstbelastingen met betrekking tot die posten.

Indien een entiteit kiest voor alternatief (b), moet zij de belasting toerekenen aan de posten die daarna naar de rubriek betreffende winst of verlies zullen worden overgeboekt en aan die welke daarna niet naar de rubriek betreffende winst of verlies zullen worden overgeboekt.

94 Een entiteit mag herclassificatieaanpassingen presenteren in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten of in de toelichting. Een entiteit die herclassificatieaanpassingen in de toelichting presenteert, moet de posten van niet-gerealiseerde resultaten presenteren na enige daarmee verband houdende herclassificatieaanpassingen.

Informatie die in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten of in de toelichting moet worden opgenomen

100 Entiteiten worden aangemoedigd om de in alinea 99 vermelde uitsplitsing te presenteren in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten.

115 In bepaalde omstandigheden kan het noodzakelijk of wenselijk zijn om de volgorde van bepaalde posten in de toelichting te wijzigen. Zo kan een entiteit informatie over in winst of verlies opgenomen wijzigingen in de reële waarde combineren met informatie over de vervaldata van financiële instrumenten, ondanks het feit dat de eerstgenoemde informatie verwijst naar het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten en de laatstgenoemde informatie verwijst naar het overzicht van de financiële positie. Niettemin moet een entiteit voor zover dit praktisch haalbaar is een systematische structuur voor de toelichting handhaven.

139J De alinea's 7, 10, 82, 85, 86, 87, 90, 91, 94, 100 en 115 zijn gewijzigd, de alinea's 10A, 81A, 81B en 82A zijn toegevoegd en de alinea's 12, 81, 83 en 84 zijn verwijderd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen op jaarperioden die op of na 1 juli 2012 aanvangen. Eerdere toepassing is toegestaan. Als een entiteit de wijzigingen op een eerdere periode toepast, moet zij dit feit vermelden.

WIJZIGINGEN IN ANDERE IFRSS

In deze bijlage zijn de wijzigingen in andere IFRSs vermeld die het gevolg zijn van de vaststelling door de Board van de wijzigingen in IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening*. Een entiteit moet de wijzigingen toepassen als zij de wijzigingen in IAS 1 toepast die zijn vermeld in *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten*.

IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards*

Alinea 21 wordt gewijzigd en alinea 39K wordt toegevoegd.

21 Om te voldoen aan IAS 1 moet de eerste IFRS-jaarrekening van een entiteit ten minste drie overzichten van de financiële positie, twee overzichten van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten, twee afzonderlijke winst-en-verliesrekeningen (indien gepresenteerd), twee kasstroomoverzichten en twee mutatieoverzichten van het eigen vermogen en de bijbehorende toelichtingen, met inbegrip van vergelijkende informatie, bevatten.

39K Alinea 21 is gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijziging toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

▼B

IFRS 5 ***Vaste activa aangehouden voor verkoop en beëindigde bedrijfsactiviteiten***

Alinea 33A wordt gewijzigd en alinea 44I wordt toegevoegd.

33A Als een entiteit de posten van winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert zoals beschreven in alinea 10A van IAS 1 (herziene versie van 2011), dan moet in dat overzicht een rubriek betreffende beëindigde bedrijfsactiviteiten worden opgenomen.

44I Alinea 33A is gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijziging toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IFRS 7 ***Financiële instrumenten: informatieverschaffing***

Alinea 27B wordt gewijzigd en alinea 44Q wordt toegevoegd.

27B Voor in het overzicht van de financiële positie opgenomen waarderingen tegen reële waarde moet een entiteit voor elke klasse van financiële instrumenten het volgende vermelden:

…

(c) voor waarderingen tegen reële waarde in niveau 3 van de reëlewaardehiërarchie, een aansluiting tussen de begin- en eindsaldi, met afzonderlijke vermelding van de veranderingen tijdens de periode die kunnen worden toegerekend aan:

(i) totale winsten of verliezen over de periode die in de winst of het verlies zijn opgenomen, en een beschrijving van waar ze zijn gepresenteerd in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten;

…

(d) het bedrag van de in de winst of het verlies opgenomen totale winsten of verliezen over de periode in (c)(i) hierboven die toerekenbaar zijn aan winsten of verliezen met betrekking tot aan het einde van de verslagperiode aangehouden activa en verplichtingen, en een beschrijving van waar die winsten of verliezen zijn gepresenteerd in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten.

…

44Q Alinea 27B is gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijziging toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 12 ***Winstbelastingen***

Alinea 77 wordt gewijzigd, alinea 77A wordt verwijderd en alinea 98B wordt toegevoegd.

77 De belastinglasten (-baten) met betrekking tot winst of verlies uit normale bedrijfsactiviteiten moeten in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten als onderdeel van de winst of het verlies worden gepresenteerd.

98B Alinea 77 is gewijzigd en alinea 77A is verwijderd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 20 ***Administratieve verwerking van overheidssubsidies en informatieverschaffing over overheidssteun***

Alinea 29 wordt gewijzigd, alinea 29A wordt verwijderd en alinea 46 wordt toegevoegd.

29 Exploitatiesubsidies worden gepresenteerd als onderdeel van de winst of het verlies, hetzij afzonderlijk, hetzij onder een algemeen kopje, zoals "Overige baten". Soms worden ze echter in mindering gebracht bij de rapportering van de daarmee verband houdende lasten.

▼B

46 Alinea 29 is gewijzigd en alinea 29A is verwijderd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 21 ***De gevolgen van wisselkoerswijzigingen***

Alinea 39 wordt gewijzigd en alinea 60H wordt toegevoegd.

39 De resultaten en de financiële positie van een entiteit waarvan de functionele valuta niet de valuta is van een economie met hyperinflatie moeten als volgt worden omgerekend in een andere presentatievaluta:

…

(b) de baten en lasten moeten voor elk overzicht van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten (dat wil zeggen met inbegrip van vergelijkende cijfers) worden omgerekend tegen de wisselkoersen op de transactiedata; en

(c) …

60H Alinea 39 is gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijziging toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 32 ***Financiële instrumenten: presentatie***

Alinea 40 wordt gewijzigd en alinea 97K wordt toegevoegd.

40 Dividenden die als last zijn geclassificeerd mogen in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten worden gepresenteerd als rente op overige verplichtingen of als een afzonderlijke post. Naast de voorschriften van deze standaard moet de vermelding van rente en dividenden geschieden overeenkomstig de vereisten in IAS 1 en IFRS 7. In bepaalde omstandigheden is het vanwege de verschillen tussen rente en dividenden met betrekking tot aspecten zoals fiscale aftrekbaarheid wenselijk om ze afzonderlijk in het (de) overzicht(en) van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten te vermelden. De vermelding van de belastingeffecten verloopt in overeenstemming met IAS 12.

97K Alinea 40 is gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijziging toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 33 ***Winst per aandeel***

De alinea's 4A, 67A, 68A en 73A worden gewijzigd en alinea 74D wordt toegevoegd.

4A Als een entiteit posten van winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert zoals beschreven in alinea 10A van IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening* (herziene versie van 2011), dan moet ze de winst per aandeel alleen in dat afzonderlijke overzicht presenteren.

67A Als een entiteit posten van winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert zoals beschreven in alinea 10A van IAS 1 (herziene versie van 2011), dan moet ze de gewone en verwaterde winst per aandeel in dat afzonderlijke overzicht presenteren zoals vereist in de alinea's 66 en 67.

68A Als een entiteit posten van winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert zoals beschreven in alinea 10A van IAS 1 (herziene versie van 2011), dan moet ze de gewone en verwaterde winst per aandeel voor de beëindigde bedrijfsactiviteit in dat afzonderlijke overzicht of in de toelichting presenteren zoals vereist in alinea 68.

▼B

73A Alinea 73 is eveneens van toepassing op een entiteit die naast de gewone en verwaterde winst per aandeel bedragen per aandeel vermeldt op basis van een andere gerapporteerde post van winst of verlies dan die welke op grond van deze standaard is voorgeschreven.

74D De alinea's 4A, 67A, 68A en 73A zijn gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 34 ***Tussentijdse financiële verslaggeving***

De alinea's 8, 8A, 11A en 20 worden gewijzigd en alinea 51 wordt toegevoegd.

8 Een tussentijds financieel verslag moet ten minste de volgende onderdelen omvatten:

…

(b) een verkort overzicht of verkorte overzichten van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten;

(c) …

8A Als een entiteit posten van winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert zoals beschreven in alinea 10A van IAS 1 (herziene versie van 2011), dan moet ze tussentijdse beknopte informatie uit dat afzonderlijke overzicht presenteren.

11A Als een entiteit posten van winst of verlies in een afzonderlijk overzicht presenteert zoals beschreven in alinea 10A van IAS 1 (herziene versie van 2011), dan moet ze de gewone en verwaterde winst per aandeel in dat afzonderlijke overzicht presenteren.

20 Tussentijdse verslagen moeten verkorte of volledige tussentijdse financiële overzichten omvatten voor de volgende perioden:

…

(b) overzichten van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten voor de lopende tussentijdse periode en cumulatief voor het lopende boekjaar, met vergelijkende overzichten van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten voor de vergelijkbare tussentijdse perioden (periode en cumulatief voor het boekjaar) van het voorgaande boekjaar. Zoals toegestaan door IAS 1 (herziene versie van 2011) kan een tussentijds verslag voor elke periode een overzicht of overzichten van winst of verlies en niet-gerealiseerde resultaten bevatten.

51 De alinea's 8, 8A, 11A en 20 zijn gewijzigd door *Presentatie van posten van niet-gerealiseerde resultaten* (wijzigingen in IAS 1), uitgegeven in juni 2011. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 1 (herziene versie van juni 2011) toepast.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 19

Personeelsbeloningen

DOEL

1 Het doel van deze standaard is voor te schrijven hoe personeelsbeloningen administratief moeten worden verwerkt en welke informatie hieromtrent moet worden verstrekt. De standaard vereist dat een entiteit:

(a) een verplichting opneemt op het moment dat een werknemer prestaties heeft verricht in ruil voor personeelsbeloningen die in de toekomst zijn verschuldigd; en

(b) een last opneemt op het moment dat de entiteit gebruikmaakt van het economische voordeel dat voortvloeit uit de prestaties die door een werknemer worden verricht in ruil voor personeelsbeloningen.

▼B

TOEPASSINGSGEBIED

2 Deze standaard moet door werkgevers worden toegepast bij de administratieve verwerking van alle personeelsbeloningen, behoudens personeelbeloningen waarvoor IFRS 2 *Op aandelen gebaseerde betalingen* geldt.

3 De verslaggeving door fondsen en entiteiten die zich uitsluitend bezighouden met beloningsregelingen voor het personeel wordt in deze standaard niet behandeld (zie IAS 26 *Administratieve verwerking en verslaggeving door werknemerspensioenfondsen*).

4 De personeelsbeloningen waarop deze standaard van toepassing is, omvatten beloningen die worden toegekend op basis van:

(a) formele regelingen of andere formele overeenkomsten tussen een entiteit en individuele werknemers, groepen van werknemers of hun afgevaardigden;

(b) wettelijke vereisten of via sectorale overeenkomsten, waarbij entiteiten verplicht zijn bijdragen af te dragen aan nationale regelingen, sectorale regelingen of anderen collectieve pensioenregelingen van meer werkgevers; dan wel;

(c) informele bestendig toegepaste gedragslijnen die aanleiding geven tot een feitelijke verplichting. Informele bestendig toegepaste gedragslijnen geven aanleiding tot een feitelijke verplichting als de entiteit geen realistisch alternatief heeft dan de betaling van de personeelsbeloningen. Een voorbeeld van een feitelijke verplichting is wanneer een verandering in de informele bestendig toegepaste gedragslijnen van de entiteit onaanvaardbare schade zou berokkenen aan de relatie met haar werknemers.

5 Personeelsbeloningen omvatten:

(a) kortetermijnpersoneelsbeloningen, zoals de volgende beloningen, indien deze naar verwachting volledig vereffend zullen zijn binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht:

(i) lonen, salarissen en socialezekerheidsbijdragen;

(ii) vakantiegeld en doorbetaling van loon bij ziekte;

(iii) winstdelingen en bonussen; en

(iv) voordelen in natura (zoals medische zorgverlening, huisvesting, auto's en gratis of deels door de entiteit betaalde goederen of diensten) voor huidige werknemers;

(b) vergoedingen na uitdiensttreding, zoals de volgende:

(i) pensioenen (bv. pensioenuitkeringen en betalingen van een vast bedrag bij pensionering); en

(ii) andere vergoedingen na uitdiensttreding, zoals levensverzekeringen en medische zorgverlening na uitdiensttreding;

(c) andere langetermijnpersoneelsbeloningen, zoals de volgende:

(i) betaald langetermijnverlof, zoals verlof voor lange dienstprestatie of sabbatsverlof;

(ii) jubileumuitkeringen of andere voordelen die samenhangen met een langdurig dienstverband; en

(iii) uitkeringen voor langdurige arbeidsongeschiktheid; en

(d) ontslagvergoedingen.

6 Personeelsbeloningen omvatten vergoedingen die worden toegekend aan werknemers of hun verwanten (personen ten laste) of begunstigden, en kunnen worden vereffend door betalingen (of de levering van goederen of diensten), hetzij rechtstreeks aan de werknemers, aan hun echtgenoten, kinderen of andere personen ten laste, hetzij aan derden, zoals verzekeringsmaatschappijen.

▼B

7 Een werknemer kan prestaties verrichten voor een entiteit op voltijdse of deeltijdse basis, voor een periode van bepaalde of onbepaalde duur, dan wel op incidentele basis. In het kader van deze standaard omvat het begrip werknemers eveneens de bestuurders en andere leden van het management.

DEFINITIES

8 De volgende begrippen worden in deze standaard gebruikt met de hierna omschreven betekenis.

Definitie van personeelsbeloningen

Personeelsbeloningen zijn alle vormen van vergoedingen die door een entiteit worden toegekend in ruil voor door de werknemers verrichte prestaties of voor de beëindiging van het dienstverband.

Kortetermijnpersoneelsbeloningen zijn personeelsbeloningen (met uitzondering van ontslagvergoedingen) die naar verwachting volledig vereffend zullen zijn binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht.

Vergoedingen na uitdiensttreding zijn personeelsbeloningen (met uitzondering van ontslagvergoedingen en kortetermijnpersoneelsbeloningen) die verschuldigd zijn na de voltooiing van het dienstverband.

Andere langetermijnpersoneelsbeloningen zijn alle andere personeelsbeloningen dan kortetermijnpersoneelsbeloningen, vergoedingen na uitdiensttreding en ontslagvergoedingen.

Ontslagvergoedingen zijn personeelsbeloningen die worden toegekend in ruil voor de beëindiging van het dienstverband van een werknemer als gevolg van hetzij:

(a) het besluit van een entiteit om het dienstverband van een werknemer te beëindigen vóór de normale pensioendatum; dan wel

(b) het besluit van een werknemer om in ruil voor de beëindiging van het dienstverband op een aanbod van vergoedingen in te gaan.

Definities betreffende de classificatie van regelingen

Regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding zijn formele of informele overeenkomsten op grond waarvan een entiteit vergoedingen na uitdiensttreding toekent aan één of meer werknemers.

Toegezegdebijdragenregelingen zijn regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding waarbij een entiteit vaste bijdragen afdraagt aan een aparte entiteit (een fonds), en geen in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft om extra bijdragen te betalen indien het fonds niet over voldoende activa beschikt om alle personeelsbeloningen te betalen die verband houden met werknemersprestaties in de lopende periode en in voorgaande perioden.

Toegezegdpensioenregelingen zijn alle andere regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding dan toegezegdebijdragenregelingen.

Collectieve regelingen van meer werkgevers zijn toegezegdebijdragenregelingen (met uitzondering van wettelijke pensioenen) die:

(a) de activa samenvoegen die zijn bijgedragen door verschillende entiteiten die niet onder gezamenlijke zeggenschap staan; en

(b) deze activa aanwenden om vergoedingen toe te kennen aan werknemers van meer dan één entiteit, en waarbij het niveau van de bijdragen en de toegekende vergoedingen worden bepaald zonder rekening te houden met de identiteit van de entiteit die de werknemers in dienst heeft.

▼B

Definities betreffende nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief)

De *nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief)* is het tekort of surplus, aangepast om rekening te houden met eventuele gevolgen van de beperking van een nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten tot het actiefplafond.

Het *tekort of surplus* is:

(a) de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten, verminderd met

(b) de reële waarde van (eventuele) fondsbeleggingen.

Het *actiefplafond* is de contante waarde van economische voordelen die beschikbaar zijn in de vorm van terugbetalingen uit de regeling of verlagingen van toekomstige bijdragen aan de regeling.

De *contante waarde van een brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten* is de contante waarde, zonder aftrek van fondsbeleggingen, van verwachte toekomstige betalingen die vereist zijn om de verplichting af te wikkelen die resulteert uit werknemersprestaties in de lopende periode en in voorgaande perioden.

Fondsbeleggingen omvatten:

(a) activa aangehouden door een pensioenfonds; en

(b) in aanmerking komende verzekeringscontracten.

Activa aangehouden door een pensioenfonds zijn activa (met uitzondering van niet-overdraagbare financiële instrumenten die door de verslaggevende entiteit worden uitgegeven) die:

(a) worden aangehouden door een entiteit (een fonds) die (dat) geen juridische banden heeft met de verslaggevende entiteit en uitsluitend bestaat voor de uitkering of financiering van personeelsbeloningen; en

(b) uitsluitend beschikbaar zijn voor de uitkering of financiering van personeelsbeloningen, niet beschikbaar zijn voor de eigen crediteuren van de verslaggevende entiteit (zelfs niet in geval van een faillissement), en niet aan de verslaggevende entiteit kunnen worden gerestitueerd, tenzij:

   (i) ofwel de resterende activa van het fonds volstaan om alle gerelateerde verplichtingen uit hoofde van personeelsbeloningen van de regeling of de verslaggevende entiteit te vervullen;

   (ii) ofwel de activa aan de verslaggevende entiteit worden gerestitueerd om haar te vergoeden voor reeds betaalde personeelsbeloningen.

Een in aanmerking komend verzekeringscontract is een verzekeringscontract (*) uitgegeven door een verzekeraar die geen verbonden partij (zoals gedefinieerd in IAS 24 *Informatieverschaffing over verbonden partijen*) van de verslaggevende entiteit is, indien de opbrengst van het contract:

(a) uitsluitend kan worden gebruikt voor de uitkering of financiering van personeelsbeloningen uit hoofde van een toegezegdpensioenregeling; en

(*) Een in aanmerking komend verzekeringscontract is niet noodzakelijkerwijs een verzekeringscontract volgens de definitie in IFRS 4 *Verzekeringscontracten*.

▼B

(b) niet beschikbaar is voor de eigen crediteuren van de verslaggevende entiteit (zelfs niet in geval van een faillissement) en niet aan de verslaggevende entiteit kan worden uitgekeerd, tenzij:

(i) ofwel de opbrengst een surplus van activa vertegenwoordigt dat het contract niet nodig heeft om alle gerelateerde verplichtingen uit hoofde van personeelsbeloningen te kunnen nakomen;

(ii) ofwel de opbrengst aan de verslaggevende entiteit wordt gerestitueerd om haar te vergoeden voor reeds betaalde personeelsbeloningen.

De *reële waarde* is het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld in een zakelijke, objectieve transactie tussen ter zake goed geïnformeerde, tot een transactie bereid zijnde partijen die onafhankelijk zijn.

Definities betreffende kosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten

De *pensioenkosten* omvatten:

(a) *aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten*, d.w.z. de toename van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten die resulteert uit het dienstverband van de werknemer in de lopende periode;

(b) *pensioenkosten van verstreken diensttijd*, d.w.z. de verandering in de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten voor het dienstverband van de werknemer in voorgaande perioden die resulteert uit een wijziging aan de regeling (de introductie of intrekking van, of wijzigingen in een toegezegdpensioenregeling) of een inperking (een aanzienlijke vermindering door de entiteit van het aantal werknemers dat door een regeling wordt gedekt); en

(c) de eventuele winst of het eventuele verlies bij afwikkeling.

Nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) is de zich tijdens de periode voltrekkende verandering in de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) die voortvloeit uit het verstrijken van de tijd.

Herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) omvatten:

(a) actuariële winsten en verliezen;

(b) het rendement op fondsbeleggingen, exclusief bedragen die in de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) zijn opgenomen; en

(c) enigerlei wijziging in de gevolgen van het actiefplafond, exclusief bedragen die in de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) zijn opgenomen.

Actuariële winsten en verliezen zijn veranderingen in de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten welke voortvloeien uit:

(a) ervaringsaanpassingen (de gevolgen van verschillen tussen de voorgaande actuariële veronderstellingen en wat er daadwerkelijk heeft plaatsgevonden); en

(b) de gevolgen van wijzigingen in actuariële veronderstellingen.

Het *rendement op fondsbeleggingen* verwijst naar rente, dividenden en andere opbrengsten die van de fondsbeleggingen afkomstig zijn, samen met de gerealiseerde en niet-gerealiseerde winsten of verliezen op de fondsbeleggingen, verminderd met:

(a) enige beheerskosten van de fondsbeleggingen; en

(b) eventuele belastingen die door het fonds zelf zijn verschuldigd en die geen belastingen zijn die zijn opgenomen in de actuariële veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de waardering van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten.

▼B

Een *afwikkeling* is een transactie die alle verdere in rechte afdwingbare of feitelijke verplichtingen elimineert voor een deel van of alle vergoedingen die uit hoofde van een toegezegdpensioenregeling worden betaald, welke geen betaling van vergoedingen aan, of namens werknemers is die in de voorwaarden van de regeling is vastgelegd en in de actuariële veronderstellingen is opgenomen.

KORTETERMIJNPERSONEELSBELONINGEN

9 Kortetermijnpersoneelsbeloningen omvatten onder meer de volgende beloningen, indien deze naar verwachting volledig vereffend zullen zijn binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht:

(a) lonen, salarissen en socialezekerheidsbijdragen;

(b) vakantiegeld en doorbetaling van loon bij ziekte;

(c) winstdeling en bonussen; en

(d) voordelen in natura (zoals medische zorgverlening, huisvesting, auto's en gratis of deels door de entiteit betaalde goederen of diensten) voor huidige werknemers.

10 Een entiteit hoeft een kortetermijnpersoneelsbeloning niet te herclassificeren als de verwachtingen van de entiteit ten aanzien van het moment van de vereffening tijdelijk veranderen. Als er echter sprake is van een verandering van de kenmerken van de beloning (zoals een verandering van een niet-opgebouwde beloning in een opgebouwde beloning) of als een verandering van de verwachtingen ten aanzien van het moment van de vereffening niet van tijdelijke aard is, dan gaat de entiteit na of de beloning nog steeds aan de definitie van kortetermijnpersoneelsbeloningen voldoet.

Opname en waardering

Alle kortetermijnpersoneelsbeloningen

11 Als een werknemer tijdens een verslagperiode prestaties heeft verricht voor een entiteit, moet de entiteit het niet-gedisconteerde bedrag van de kortetermijnpersoneelsbeloningen opnemen dat naar verwachting in ruil voor die prestaties zal worden betaald:

(a) als een verplichting (te betalen lasten), na aftrek van alle reeds betaalde bedragen. Als het reeds betaalde bedrag hoger is dan het niet-gedisconteerde bedrag van de beloningen, moet een entiteit het surplus opnemen als een actief (vooruitbetaalde lasten) in zoverre de vooruitbetaling zal leiden tot bijvoorbeeld een verlaging van toekomstige betalingen of een terugbetaling in contanten;

(b) als een last, tenzij een andere IFRS voorschrijft of toestaat dat de beloningen in de kostprijs van een actief mogen worden opgenomen (zie bijvoorbeeld IAS 2 *Voorraden* en IAS 16 *Materiële vaste activa*).

12 In de alinea's 13, 16 en 19 wordt uitgelegd hoe een entiteit alinea 11 moet toepassen op kortetermijnpersoneelsbeloningen in de vorm van betaald verlof, winstdeling en bonusregelingen.

Betaald kortetermijnverlof

13 Een entiteit moet de verwachte kosten van kortetermijnpersoneelsbeloningen in de vorm van betaald verlof op grond van alinea 11 als volgt opnemen:

(a) in geval van opgebouwd betaald verlof, op het moment dat de werknemers prestaties verrichten waardoor hun recht op toekomstig betaald verlof toeneemt;

(b) in geval van niet-opgebouwd betaald verlof, op het moment dat het verlof plaatsvindt.

▼B

14 Een entiteit kan werknemers om verschillende redenen betaald verlof toekennen, waaronder vakantie, ziekte, korte arbeidsongeschiktheid, zwangerschap of vaderschap, jurydienst en militaire dienst. Het recht op betaald verlof kan in twee categorieën worden ingedeeld:

(a) opgebouwd verlof; en

(b) niet-opgebouwd verlof.

15 Opgebouwd betaald verlof verwijst naar verlof dat wordt overgedragen en in toekomstige perioden kan worden opgenomen als het recht van de lopende periode niet volledig wordt uitgeoefend. Opgebouwd betaald verlof kan ofwel onvoorwaardelijk zijn toegezegd (met andere woorden, werknemers hebben recht op een contante betaling voor hun niet-uitgeoefende recht op verlof wanneer ze de entiteit verlaten), ofwel niet onvoorwaardelijk zijn toegezegd (indien werknemers geen recht hebben op een contante betaling voor hun niet-uitgeoefende recht wanneer ze de entiteit verlaten). Er ontstaat een verplichting als werknemers prestaties verrichten die hun recht op toekomstig betaald verlof doen toenemen. De verplichting bestaat en wordt opgenomen, zelfs indien het betaald verlof niet onvoorwaardelijk is toegezegd, hoewel de mogelijkheid dat werknemers de entiteit verlaten vóór ze een opgebouwd, niet onvoorwaardelijk toegezegd recht uitoefenen, invloed heeft op de waardering van die verplichting.

16 Een entiteit moet de verwachte kosten van opgebouwd betaald verlof waarderen als het additionele bedrag dat de entiteit verwacht te betalen als gevolg van het niet-uitgeoefende recht dat aan het einde van de verslagperiode is opgebouwd.

17 Bij de methode die in de voorgaande alinea is uiteengezet, wordt de verplichting gewaardeerd op het bedrag van de additionele betalingen die naar verwachting uitsluitend zullen ontstaan uit het feit dat de beloning wordt opgebouwd. In vele gevallen hoeft een entiteit waarschijnlijk geen gedetailleerde berekeningen te maken om te besluiten dat er geen materiële verplichting bestaat voor niet-opgenomen betaald verlof. Zo is een verplichting voor ziekteverlof waarschijnlijk alleen materieel als er een formele of informele overeenkomst is dat niet-opgenomen betaald ziekteverlof kan worden opgenomen als doorbetaalde jaarlijkse vakantie.

Voorbeeld ter illustratie van de alinea's 16 en 17

Een entiteit telt 100 werknemers die elk jaarlijks recht hebben op vijf werkdagen betaald ziekteverlof. Niet-opgenomen ziekteverlof mag één kalenderjaar worden overgedragen. Ziekteverlof wordt eerst opgenomen uit het recht van het lopende jaar en vervolgens uit eventueel resterende dagen die uit het vorige jaar zijn overgedragen (volgens de LIFO-methode). Op 31 december 20X1 bedraagt het gemiddelde niet-uitgeoefende recht twee dagen per werknemer. Op basis van haar ervaring uit het verleden verwacht de entiteit dat in 20X2 92 werknemers niet meer dan vijf dagen betaald ziekteverlof zullen opnemen en dat de resterende 8 werknemers elk een gemiddelde van zes en een halve dag zullen opnemen.

De entiteit verwacht dat ze een additionele twaalf dagen ziekteverlof zal moeten betalen als gevolg van het niet-uitgeoefende recht dat op 31 december 20X1 is opgebouwd (anderhalve dag per werknemer, voor 8 werknemers). Bijgevolg neemt de entiteit een verplichting op die gelijk is aan twaalf dagen ziekteverlof.

18 Niet-opgebouwd betaald verlof wordt niet overgedragen: het vervalt indien het recht van de lopende periode niet volledig is uitgeoefend en geeft werknemers geen recht op een contante betaling voor niet-uitgeoefende rechten als ze de entiteit verlaten. Dit is gewoonlijk het geval voor ziekteverlof (in zoverre niet-uitgeoefende rechten uit het verleden de toekomstige rechten niet doen toenemen), zwangerschaps- of vaderschapsverlof en betaald verlof voor jurydienst of militaire dienst. Een entiteit neemt geen verplichting of last op tot het moment van het verlof, aangezien het dienstverband van de werknemer geen stijging van het bedrag van de vergoeding tot gevolg heeft.

▼B

Winstdelingen en bonusregelingen

19 Een entiteit moet de verwachte kosten van winst- en bonusuitkeringen opnemen volgens alinea 11 als en alleen als:

(a) de entiteit een bestaande in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft om dergelijke betalingen te doen als gevolg van gebeurtenissen in het verleden; en

(b) de verplichting betrouwbaar kan worden geraamd.

Er is uitsluitend sprake van een bestaande verplichting als en alleen als de entiteit geen realistisch alternatief heeft dan de betalingen uit te voeren.

20 Volgens sommige winstdelingsregelingen ontvangen werknemers slechts een deel van de winst als zij gedurende een bepaalde periode in dienst van de entiteit blijven. Dergelijke regelingen creëren een feitelijke verplichting, aangezien werknemers prestaties verrichten die het te betalen bedrag verhogen als zij tot het einde van de bepaalde periode in dienst blijven. De waardering van dergelijke feitelijke verplichtingen weerspiegelt de mogelijkheid dat sommige werknemers de entiteit kunnen verlaten zonder dat ze winstuitkeringen ontvangen.

Voorbeeld ter illustratie van alinea 20

Een winstdelingsregeling vereist dat een entiteit een bepaald deel van haar winst over het jaar uitbetaalt aan werknemers die tijdens het hele jaar in dienst zijn. Als er geen werknemers zijn die de entiteit tijdens het jaar verlaten, bedragen de totale winstuitkeringen over het jaar 3 procent van de winst. De entiteit schat dat het personeelsverloop de betalingen zal reduceren tot 2,5 procent van de winst.

De entiteit neemt een verplichting en een last op van 2,5 procent van de winst.

21 Het is mogelijk dat een entiteit geen in rechte afdwingbare verplichting heeft om een bonus uit te betalen. In sommige entiteiten is het betalen van bonussen niettemin een gangbare praktijk. In dergelijke gevallen heeft de entiteit een feitelijke verplichting omdat ze geen realistisch alternatief heeft dan de bonus te betalen. De waardering van de feitelijke verplichting weerspiegelt de mogelijkheid dat sommige werknemers de entiteit kunnen verlaten zonder dat ze een bonus ontvangen.

22 Een entiteit kan uitsluitend een betrouwbare schatting maken van haar in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting uit hoofde van een winstdelings- of bonusregeling als en alleen als:

(a) de formele voorwaarden van de regeling een formule bevatten om het bedrag van de vergoeding te bepalen;

(b) de entiteit de te betalen bedragen bepaalt vóór de jaarrekening wordt goedgekeurd voor publicatie; dan wel

(c) het bedrag van de feitelijke verplichting van de entiteit duidelijk blijkt uit in het verleden bestendig toegepaste gedragslijnen.

23 Een verplichting uit hoofde van winstdelings- en bonusregelingen is het gevolg van het dienstverband van de werknemer en niet van een transactie met de eigenaars van de entiteit. Daarom neemt een entiteit de kosten van winstdelings- en bonusregelingen niet op als een uitkering van winst, maar als een last.

24 Als niet wordt verwacht dat winst- en bonusuitkeringen volledig vereffend zullen zijn binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties verrichten, zijn deze uitkeringen andere langetermijnpersoneelsbeloningen (zie de alinea's 153 tot en met 158).

▼B

Informatieverschaffing

25 Hoewel deze standaard niet vereist dat specifieke informatie in verband met kortetermijnpersoneelsbeloningen wordt verschaft, is dergelijke informatie mogelijk wel vereist door andere IFRSs. Zo vereist IAS 24 informatieverschaffing over personeelsbeloningen voor managers op sleutelposities. IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening* vereist dat informatie wordt verstrekt over lasten uit hoofde van personeelsbeloningen.

VERGOEDINGEN NA UITDIENSTTREDING: ONDERSCHEID TUSSEN TOEGEZEGDEBIJDRAGENREGELINGEN EN TOEGEZEGDPENSIOENREGELINGEN

26 Vergoedingen na uitdiensttreding omvatten onder meer:

(a) pensioenen (bv. pensioenuitkeringen en betalingen van vaste bedragen bij pensionering); en

(b) andere vergoedingen na uitdiensttreding, zoals levensverzekeringen en medische zorgverlening na uitdiensttreding.

Overeenkomsten waarbij een entiteit vergoedingen na uitdiensttreding uitkeert, zijn regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding. Een entiteit past deze standaard toe op alle dergelijke regelingen, ongeacht of een aparte entiteit is opgericht voor de ontvangst van de bijdragen en de uitbetaling van de vergoedingen.

27 Regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding worden ingedeeld als toegezegdebijdragenregelingen dan wel toegezegdpensioenregelingen, afhankelijk van de economische realiteit van de regeling zoals blijkt uit de algemene voorwaarden.

28 Volgens toegezegdebijdragenregelingen is de in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting van de entiteit beperkt tot het bedrag dat zij heeft toegezegd bij te dragen aan het fonds. Het bedrag van de vergoedingen na uitdiensttreding dat de werknemer ontvangt, wordt dus bepaald door het bedrag van de bijdragen die de entiteit (en misschien ook de werknemer) betaalt aan een regeling inzake vergoedingen na uitdiensttreding of aan een verzekeringsmaatschappij, samen met het beleggingsrendement dat resulteert uit de bijdragen. Bijgevolg vallen het actuariële risico (dat de vergoeding minder bedraagt dan verwacht) en het beleggingsrisico (dat de belegde activa niet zullen volstaan om de verwachte vergoedingen te betalen) in wezen ten laste van de werknemer.

29 Voorbeelden van gevallen waarin de verplichting van een entiteit niet beperkt is tot het bedrag dat zij vrijwillig bijdraagt aan het fonds, zijn gevallen waarin de entiteit een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft door:

(a) een vergoedingsformule van de regeling die niet alleen is gebonden aan het bedrag van de bijdragen en vereist dat de entiteit verdere bijdragen doet indien de activa niet volstaan om de volgens de vergoedingsformule van de regeling verschuldigde vergoedingen te betalen;

(b) een garantie, hetzij indirect via een regeling, hetzij direct, van een bepaald rendement op de bijdragen; dan wel

(c) informele bestendig toegepaste gedragslijnen die aanleiding geven tot een feitelijke verplichting. Een feitelijke verplichting kan bijvoorbeeld ontstaan als een entiteit in het verleden vaak vergoedingen voor voormalige werknemers heeft verhoogd om gelijke tred te houden met de inflatie, zelfs al heeft de entiteit hiertoe geen in rechte afdwingbare verplichting.

30 Volgens toegezegdpensioenregelingen:

(a) bestaat de verplichting van de entiteit erin de overeengekomen vergoedingen te verschaffen aan huidige en voormalige werknemers; en

▼B

(b) vallen het actuariële risico (dat de vergoedingen meer zullen kosten dan verwacht) en het beleggingsrisico in wezen ten laste van de entiteit. Als de actuariële of beleggingservaringen slechter zijn dan verwacht, kan de verplichting van de entiteit worden verhoogd.

31 In de alinea's 32 tot en met 49 wordt het onderscheid uitgelegd tussen toegezegdebijdragenregelingen en toegezegdpensioenregelingen in de context van collectieve regelingen van meer werkgevers, toegezegdpensioenregelingen die risico's delen tussen entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap, wettelijke pensioenen en verzekerde vergoedingen.

Collectieve regelingen van meer werkgevers

32 Een entiteit moet een collectieve regeling van meer werkgevers indelen als een toegezegdebijdragenregeling of als een toegezegdpensioenregeling op basis van de voorwaarden van de regeling (met inbegrip van enige feitelijke verplichting die voorrang heeft op de formele voorwaarden).

33 Indien een entiteit aan een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werkgevers deelneemt, moet zij, tenzij alinea 34 van toepassing is:

(a) haar evenredige deel van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten, fondsbeleggingen en aan de regeling verbonden kosten op dezelfde manier verwerken als voor andere toegezegdpensioenregelingen; en

(b) de informatie verschaffen die op grond van de alinea's 135 tot en met 148 (met uitzondering van alinea 148(d)) is vereist.

34 Indien er onvoldoende informatie beschikbaar is om de verwerkingsmethoden voor toegezegdpensioenregelingen te hanteren voor een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werkgevers, moet een entiteit:

(a) de regeling administratief verwerken volgens de alinea's 51 en 52 alsof het een toegezegdebijdragenregeling betreft; en

(b) de informatie verschaffen die op grond van alinea 148 is vereist.

35 Een voorbeeld van een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werkgevers is een regeling waarbij:

(a) de regeling wordt gefinancierd op basis van een omslagstelsel: het niveau van de bijdragen is zo bepaald dat ze naar verwachting zullen volstaan om de vergoedingen die in dezelfde periode verschuldigd zijn te betalen; en toekomstige vergoedingen die tijdens de lopende periode zijn verdiend, worden uit toekomstige bijdragen betaald; en

(b) de vergoedingen van de werknemers worden bepaald door de duur van hun dienstverband en de deelnemende entiteiten niet over een realistische mogelijkheid beschikken om zich uit de regeling terug te trekken zonder een bijdrage te betalen voor de vergoedingen die door werknemers zijn verdiend tot de dag van de terugtrekking. Een dergelijke regeling creëert een actuarieel risico voor de entiteit: als de uiteindelijke kosten van de vergoedingen die reeds aan het einde van de verslagperiode zijn verdiend hoger liggen dan verwacht, zal de entiteit ofwel haar bijdragen moeten verhogen, ofwel haar werknemers moeten overtuigen om een verlaging van de vergoeding te accepteren. Bijgevolg is een dergelijke regeling een toegezegdpensioenregeling.

36 Indien voldoende informatie beschikbaar is over een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werknemers, moet een entiteit haar evenredige deel van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten, fondsbeleggingen en kosten van de vergoedingen na uitdiensttreding die met de regeling verband houden op dezelfde manier administratief verwerken als voor andere toegezegdpensioenregelingen. Een entiteit kan echter niet in staat blijken om haar aandeel van de onderliggende financiële positie en financiële prestaties van de regeling op voldoende betrouwbare wijze te bepalen voor verslaggevingsdoeleinden. Dit kan het geval zijn indien:

▼B

(a) de regeling de deelnemende entiteiten blootstelt aan actuariële risico's die verband houden met de huidige en voormalige werknemers van andere entiteiten, met als resultaat dat er geen consistente en betrouwbare basis is om de verplichting, fondsbeleggingen en kosten toe te rekenen aan de individuele entiteiten die aan de regeling deelnemen; of

(b) de entiteit geen toegang heeft tot voldoende informatie over de regeling om aan de vereisten van deze standaard te voldoen.

In dergelijke gevallen verwerkt een entiteit de regeling alsof het een toegezegdebijdragenregeling betreft en verschaft ze de informatie die op grond van alinea 148 is vereist.

37 Tussen de collectieve regeling van meer werkgevers en haar deelnemers kan een contractuele overeenkomst bestaan waarin wordt bepaald hoe het surplus in de regeling zal worden uitgekeerd aan de deelnemers (of hoe een tekort zal worden gefinancierd). Een deelnemer in een collectieve regeling van meer werkgevers met een dergelijke overeenkomst die de regeling administratief verwerkt als een toegezegdebijdragenregeling in overeenstemming met alinea 34, moet het actief dat of de verplichting die uit de contractuele overeenkomst voortvloeit en de resulterende baten of lasten in de winst-en-verliesrekening opnemen.

Voorbeeld ter illustratie van alinea 37(*)

Een entiteit participeert in een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werkgevers die de verplichtingen en fondsbeleggingen niet op basis van IAS 19 bepaalt. Bijgevolg zal de entiteit de regeling administratief verwerken alsof het een toegezegdebijdragenregeling betreft. Uit een niet op IAS 19 gebaseerde berekening van de financieringsstatus blijkt dat de regeling een tekort van 100 miljoen VE heeft. De regeling heeft met de deelnemende werkgevers in de regeling een contractuele overeenkomst bereikt over een bijdragenschema dat het tekort over de volgende vijf jaar zal elimineren. De entiteit zal in het kader van de overeenkomst in totaal 8 miljoen VE bijdragen.

De entiteit neemt een verplichting op voor de bijdragen, aangepast om rekening te houden met de tijdswaarde van geld, en neemt voor hetzelfde bedrag een last op in de winst-en-verliesrekening.

38 Collectieve regelingen van meer werkgevers verschillen van regelingen binnen een groep. Een regeling binnen een groep is louter een samenvoeging van regelingen van werkgevers die zijn samengevoegd om deelnemende werkgevers de mogelijkheid te bieden hun activa voor beleggingsdoeleinden samen te voegen en de kosten voor beleggingsbeheer en het beheer van de regeling te reduceren, maar de claims van verschillende werkgevers worden alleen ten gunste van hun eigen werknemers aangewend. Voor regelingen binnen een groep doen zich geen specifieke verslaggevingsproblemen voor, omdat op eenvoudige wijze informatie beschikbaar is om ze op dezelfde manier te verwerken als andere werkgeversregelingen en omdat dergelijke regelingen de deelnemende entiteiten niet blootstellen aan de actuariële risico's die verband houden met de huidige en voormalige werknemers van andere entiteiten. Volgens de definities in deze standaard is een entiteit verplicht om een regeling binnen een groep in te delen als een toegezegdebijdragenregeling of een toegezegdpensioenregeling in overeenstemming met de voorwaarden van de regeling (met inbegrip van eventuele feitelijke verplichtingen die voorrang hebben op de formele voorwaarden van de regeling).

39 Bij de bepaling wanneer een verplichting die met de liquidatie van een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werknemers of de terugtrekking van de entiteit uit een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werknemers verband houdt, moet worden opgenomen en hoe deze moet worden gewaardeerd, moet een entiteit IAS 37 *Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* toepassen.

(*) In deze standaard luiden geldbedragen in "valuta-eenheden" (VE).

▼B

Toegezegdpensioenregelingen die risico's delen tussen entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap

40 Toegezegdpensioenregelingen waarbij risico's worden gedeeld tussen entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap, bijvoorbeeld een moedermaatschappij en haar dochterondernemingen, zijn geen collectieve regelingen van meer werkgevers.

41 Een entiteit die aan een dergelijke regeling deelneemt, moet informatie over de regeling in haar geheel verkrijgen, bepaald in overeenstemming met deze standaard op basis van de veronderstellingen die op de regeling in haar geheel van toepassing zijn. Als er een contractuele overeenkomst of een vastgelegde grondslag is voor het belasten van individuele entiteiten van de groep voor de nettokosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten voor de regeling in haar geheel, bepaald in overeenstemming met deze standaard, moet de entiteit deze nettokosten in haar (enkelvoudige) jaarrekening opnemen. Als een dergelijke overeenkomst of grondslag niet bestaat, moeten de nettokosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten worden opgenomen in de (enkelvoudige) jaarrekening van de groepsentiteit die in juridische zin als sponsor van de regeling optreedt. De andere groepsentiteiten moeten in hun (enkelvoudige) jaarrekening kosten opnemen die gelijk zijn aan hun bijdrage die over de periode verschuldigd is.

42 De deelname aan een dergelijke regeling is voor iedere individuele groepsentiteit een transactie tussen verbonden partijen. Een entiteit moet derhalve in haar (enkelvoudige) jaarrekening de informatie verstrekken die op grond van alinea 149 is vereist.

Wettelijke pensioenregelingen

43 Een entiteit moet een wettelijke pensioenregeling op dezelfde manier administratief verwerken als een collectieve pensioenregeling van meer werkgevers (zie de alinea's 32 tot en met 39).

44 Wettelijke pensioenregelingen worden opgezet door de wetgevende instanties en zijn van toepassing op alle entiteiten (of alle entiteiten in een bepaalde categorie, bijvoorbeeld een bepaalde sector) en worden uitgevoerd door de nationale of plaatselijke overheid of een ander orgaan (bijvoorbeeld een autonome instantie die specifiek voor dit doel is opgericht), waar de verslaggevende entiteit geen zeggenschap over heeft of invloed op kan uitoefenen. Sommige regelingen die door een entiteit worden ingevoerd, bieden zowel verplichte vergoedingen, ter vervanging van de vergoedingen die anderszins door een wettelijke pensioenregeling zouden zijn gedekt, als aanvullende vrijwillige vergoedingen. Dergelijke regelingen zijn geen wettelijke pensioenregelingen.

45 Wettelijke pensioenregelingen worden volgens hun aard aangemerkt als toegezegdpensioenregelingen of toegezegdebijdragenregelingen op basis van de verplichting die de entiteit heeft uit hoofde van de regeling. Vele wettelijke pensioenregelingen zijn gebaseerd op een omslagstelsel: het niveau van de bijdragen is zodanig bepaald dat ze naar verwachting zullen volstaan om de vergoedingen die in dezelfde periode verschuldigd zijn te betalen; toekomstige vergoedingen die tijdens de lopende periode zijn verdiend, worden betaald uit toekomstige bijdragen. In de meeste wettelijke pensioenregelingen heeft de entiteit echter geen in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting om deze toekomstige vergoedingen te betalen: haar enige verplichting bestaat erin de bijdragen te betalen wanneer deze verschuldigd zijn en indien de entiteit deelnemers aan de wettelijke pensioenregeling niet langer in dienst heeft, heeft zij geen verplichting om de vergoedingen te betalen die door haar eigen werknemers in voorgaande jaren zijn verdiend. Om deze reden zijn wettelijke pensioenregelingen gewoonlijk toegezegdebijdragenregelingen. Ingeval een wettelijke regeling toch een toegezegdpensioenregeling is, past een entiteit de alinea's 32 tot en met 39 toe.

▼B

Verzekerde vergoedingen

46 Een entiteit kan verzekeringspremies betalen om een regeling inzake vergoedingen na uitdiensttreding te financieren. De entiteit moet een dergelijke regeling behandelen als een toegezegdebijdragenregeling, tenzij de entiteit (hetzij direct, hetzij indirect via de regeling) een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft om:

(a) hetzij personeelsbeloningen direct te betalen wanneer zij verschuldigd zijn;

(b) hetzij extra bedragen te betalen als de verzekeraar niet alle toekomstige personeelsbeloningen betaalt die verband houden met werknemersprestaties in de lopende periode en in voorgaande perioden.

Indien voor de entiteit sprake is van een dergelijke in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting, moet de entiteit de regeling behandelen als een toegezegdpensioenregeling.

47 De vergoedingen die door een verzekeringscontract zijn verzekerd, hoeven geen directe of automatische band te hebben met de verplichting van de entiteit voor personeelsbeloningen. Voor regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding waaraan verzekeringscontracten zijn verbonden, moet inzake administratieve verwerking en financiering hetzelfde onderscheid worden gemaakt als voor andere gefinancierde regelingen.

48 Als een entiteit een verplichting uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding financiert door bijdragen te storten in een verzekeringscontract op grond waarvan de entiteit (direct, indirect via de regeling, via het mechanisme voor de bepaling van toekomstige premies of in de hoedanigheid van verbonden partij van de verzekeraar) een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting behoudt, leidt de betaling van de premies niet tot een toegezegdebijdragenregeling. Hieruit volgt dat de entiteit:

(a) een in aanmerking komend verzekeringscontract administratief verwerkt als een fondsbelegging (zie alinea 8); en

(b) andere verzekeringscontracten opneemt als restitutierechten (als de contracten voldoen aan de criteria vermeld in alinea 116).

49 Als een verzekeringscontract is afgesloten op naam van een bepaalde deelnemer of groep van deelnemers aan de regeling en de entiteit geen in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft om eventuele verliezen op het contract te dekken, heeft de entiteit geen verplichting om vergoedingen aan de werknemers te betalen en ligt de verantwoordelijkheid voor de betaling van de vergoedingen uitsluitend bij de verzekeraar. De betaling van vaste premies uit hoofde van dergelijke contracten is in wezen de afwikkeling van de verplichting uit hoofde van personeelsbeloningen, en niet zozeer een belegging om aan de verplichting te voldoen. Bijgevolg beschikt de entiteit niet langer over een actief of een verplichting. Derhalve behandelt een entiteit dergelijke betalingen als bijdragen in een toegezegdebijdragenregeling.

VERGOEDINGEN NA UITDIENSTTREDING: TOEGEZEGDEBIJDRAGENREGELINGEN

50 De administratieve verwerking van toegezegdebijdragenregelingen verloopt gewoonlijk ongecompliceerd, omdat de verplichting van de verslaggevende entiteit voor elke periode wordt bepaald door de bedragen die voor die periode moeten worden bijgedragen. Bijgevolg zijn geen actuariële veronderstellingen vereist om de verplichting of de last te waarderen en is er geen mogelijkheid van actuariële winst of verlies. Bovendien worden de verplichtingen op niet-gedisconteerde basis gewaardeerd, tenzij ze naar verwachting niet volledig zullen zijn vereffend binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht.

Opname en waardering

51 Als een werknemer tijdens een verslagperiode prestaties heeft verricht voor een entiteit, moet de entiteit de bijdrage die in ruil voor die prestaties aan een toegezegdebijdragenregeling is verschuldigd, opnemen:

▼B

(a) als een verplichting (te betalen lasten), na aftrek van alle reeds betaalde bijdragen. Als de reeds betaalde bijdragen hoger zijn dan de verschuldigde bijdrage voor prestaties vóór het einde van de verslagperiode, moet een entiteit het surplus opnemen als een actief (vooruitbetaalde lasten) in zoverre de vooruitbetaling bijvoorbeeld zal leiden tot een verlaging van toekomstige betalingen of een terugbetaling in contanten;

(b) als een last, tenzij een andere IFRS voorschrijft of toestaat dat de bijdragen in de kostprijs van een actief worden opgenomen (zie bijvoorbeeld IAS 2 en IAS 16).

52 Ingeval bijdragen aan een toegezegdebijdragenregeling naar verwachting niet volledig zullen zijn vereffend binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht, moeten ze worden gedisconteerd op basis van de disconteringsvoet vermeld in alinea 83.

Informatieverschaffing

53 Een entiteit moet het bedrag vermelden dat als een last werd opgenomen voor toegezegdebijdragenregelingen.

54 Indien vereist door IAS 24 verstrekt een entiteit informatie over bijdragen aan toegezegdebijdragenregelingen voor managers op sleutelposities.

VERGOEDINGEN NA UITDIENSTTREDING: TOEGEZEGDPENSIOENREGELINGEN

55 De administratieve verwerking van toegezegdpensioenregelingen is complex, aangezien er actuariële veronderstellingen vereist zijn om de verplichting en de last te waarderen en omdat er een mogelijkheid bestaat van actuariële winsten en verliezen. Bovendien worden de verplichtingen gewaardeerd op een gedisconteerde basis, omdat het mogelijk is dat ze pas vele jaren nadat de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht, worden afgewikkeld.

Opname en waardering

56 Toegezegdpensioenregelingen kunnen niet-gefinancierd, volledig gefinancierd of gedeeltelijk gefinancierd zijn door bijdragen van een entiteit, en soms van haar werknemers, in een entiteit die of in een fonds dat geen juridische banden heeft met de verslaggevende entiteit en waaruit de personeelsbeloningen worden betaald. De betaling van gefinancierde vergoedingen op het moment dat ze verschuldigd zijn, is niet alleen afhankelijk van de financiële positie en de beleggingsprestaties van het fonds, maar ook van het vermogen van een entiteit (en haar bereidheid) om eventuele tekortkomingen in de activa van het fonds te compenseren. Derhalve draagt de entiteit in wezen de actuariële en beleggingsrisico's die aan de regeling zijn verbonden. Bijgevolg is de last die voor een toegezegdpensioenregeling wordt opgenomen niet noodzakelijk gelijk aan het bedrag van de bijdrage die voor de periode verschuldigd is.

57 Bij de administratieve verwerking van toegezegdpensioenregelingen moet een entiteit de volgende stappen nemen:

(a) bepalen van het tekort of surplus. Dit houdt het volgende in:

(i) met behulp van een actuariële techniek, de "projected unit credit"-methode, een betrouwbare schatting maken van de uiteindelijke kosten voor de entiteit van de beloning die de werknemers hebben verdiend in ruil voor de door hen in de lopende periode en in voorgaande perioden verrichte prestaties (zie de alinea's 67, 68 en 69). Daartoe moet een entiteit het bedrag van de beloning bepalen dat aan de lopende periode en aan voorgaande perioden is toe te rekenen (zie de alinea's 70 tot en met 74) en schattingen maken (actuariële veronderstellingen) over demografische variabelen (zoals personeelsverloop en levensverwachting) en financiële variabelen (zoals toekomstige loonsverhogingen en toename van de medische kosten) die een invloed zullen hebben op de kostprijs van de beloning (zie de alinea's 75 tot en met 98);

▼B

(ii) deze beloning disconteren om de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten te bepalen, alsmede de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten (zie de alinea's 67, 68 en 69 en de alinea's 83 tot en met 86);

(iii) de reële waarde van de fondsbeleggingen (zie de alinea's 113, 114 en 115) aftrekken van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten.

(b) het bedrag van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) berekenen als het volgens (a) bepaalde tekort of surplus, aangepast om rekening te houden met de eventuele gevolgen van de beperking van een nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten tot het actiefplafond (zie alinea 64).

(c) bepalen van de in de winst-en-verliesrekening op te nemen bedragen voor:

(i) aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten (zie de alinea's 70 tot en met 74);

(ii) pensioenkosten van verstreken diensttijd en de eventuele winst of het eventuele verlies bij afwikkeling (zie de alinea's 99 tot en met 112);

(iii) de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) (zie de alinea's 123 tot en met 126);

(d) bepalen van de in de niet-gerealiseerde resultaten op te nemen herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief), die bestaan uit:

(i) actuariële winsten en verliezen (zie de alinea's 128 en 129);

(ii) het rendement op fondsbeleggingen, exclusief bedragen die in de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) zijn opgenomen (zie alinea 130); en

(iii) enigerlei wijziging in de gevolgen van het actiefplafond (zie alinea 64), exclusief bedragen die in de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) zijn opgenomen.

Indien een entiteit meer dan één toegezegdpensioenregeling heeft, past zij deze procedures afzonderlijk toe op elke materiële regeling.

58 Een entiteit moet de nettoverplichtingen uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) met voldoende regelmaat bepalen opdat de bedragen die in de jaarrekening worden opgenomen niet beduidend verschillen van de bedragen die aan het einde van de verslagperiode zouden worden bepaald.

59 Deze standaard moedigt aan, doch schrijft niet voor, dat entiteiten een erkende actuaris betrekken bij de waardering van alle materiële verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding. Om praktische redenen kan een entiteit een erkende actuaris verzoeken om een gedetailleerde waardering uit te werken van de verplichting vóór het einde van de verslagperiode. Niettemin worden de resultaten van die waardering geactualiseerd op basis van materiële transacties en andere materiële veranderingen in de omstandigheden (waaronder wijzigingen in marktprijzen en rentevoeten) tot het einde van de verslagperiode.

60 In sommige gevallen kunnen schattingen, gemiddelden en verkorte berekeningen een betrouwbare benadering vormen van de gedetailleerde berekeningen die in deze standaard worden geïllustreerd.

▼B

Administratieve verwerking van de feitelijke verplichting

61 Een entiteit moet niet alleen haar in rechte afdwingbare verplichting uit hoofde van de formele voorwaarden van een toegezegdpensioenregeling administratief verwerken, maar ook alle feitelijke verplichtingen die voortvloeien uit de informele bestendig toegepaste gedragslijnen van de entiteit. Informele bestendig toegepaste gedragslijnen geven aanleiding tot een feitelijke verplichting als de entiteit geen realistisch alternatief heeft dan de betaling van de personeelsbeloningen. Een voorbeeld van een feitelijke verplichting is wanneer een verandering in de informele bestendig toegepaste gedragslijnen van de entiteit onaanvaardbare schade zou berokkenen aan de relatie met haar werknemers.

62 De formele voorwaarden van een toegezegdpensioenregeling kunnen een entiteit toestaan haar verplichting uit hoofde van de regeling te beëindigen. Niettemin is het voor een entiteit gewoonlijk moeilijk om haar verplichting uit hoofde van een regeling te beëindigen (zonder betaling) als ze haar werknemers wenst te houden. Als er geen aanwijzingen zijn die het tegendeel aantonen, wordt er bijgevolg bij de administratieve verwerking van vergoedingen na uitdiensttreding van uitgegaan dat een entiteit die heden dergelijke vergoedingen belooft, dat zal blijven doen gedurende de resterende diensttijd van de werknemers.

Overzicht van de financiële positie

63 Een entiteit moet de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) in het overzicht van de financiële positie opnemen.

64 Wanneer een entiteit beschikt over een surplus in een toegezegdpensioenregeling, moet zij het nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten waarderen tegen de laagste waarde van:

(a) het surplus in de toegezegdpensioenregeling; en

(b) het actiefplafond, bepaald door gebruik te maken van de in alinea 83 gespecificeerde disconteringsvoet.

65 Een nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten kan ontstaan als een toegezegdpensioenregeling overgefinancierd is of als actuariële winsten zijn ontstaan. In dergelijke gevallen neemt een entiteit een nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten op omdat:

(a) de entiteit de zeggenschap heeft over een middel, wat wijst op haar vermogen om het surplus te gebruiken om toekomstige voordelen te genereren;

(b) die zeggenschap een resultaat is van gebeurtenissen in het verleden (bijdragen betaald door de entiteit en prestaties verricht door de werknemer); en

(c) toekomstige economische voordelen beschikbaar zijn voor de entiteit in de vorm van een verlaging van de toekomstige bijdragen of een terugbetaling in contanten, hetzij direct aan de entiteit, hetzij indirect aan een andere regeling die met een tekort heeft te kampen. Het actiefplafond is gelijk aan de contante waarde van deze toekomstige voordelen.

Opname en waardering: contante waarde van brutoverplichtingen uit hoofde van toegezegde pensioenrechten en aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten

66 De uiteindelijke kostprijs van een toegezegdpensioenregeling kan worden beïnvloed door vele variabelen, zoals eindsalaris, personeelsverloop en levensverwachting, werknemersbijdragen en tendensen in de kostprijs van medische zorgverlening. De uiteindelijke kostprijs van de regeling is onzeker, en het is waarschijnlijk dat deze onzekerheid gedurende een lange periode zal blijven bestaan. Teneinde de contante waarde van de verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding en de gerelateerde aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten te waarderen, is het noodzakelijk om:

(a) een actuariële waarderingsmethode toe te passen (zie de alinea's 67, 68 en 69);

(b) vergoedingen toe te rekenen aan dienstperioden (zie de alinea's 70 tot en met 74); en

(c) actuariële veronderstellingen te maken (zie de alinea's 75 tot en met 98);

▼B

Actuariële waarderingsmethode

67 Een entiteit moet de "projected unit credit"-methode hanteren om de contante waarde van haar brutoverplichtingen uit hoofde van toegezegde pensioenrechten te bepalen, alsmede de gerelateerde aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten en, indien van toepassing, de pensioenkosten van verstreken diensttijd.

68 Volgens de "projected unit credit"-methode (soms ook bekend als de methode waarbij beloningen worden toegerekend naar rato van de verrichte prestaties, of als de vergoeding/dienstjarenmethode) geeft elke periode in dienst aanleiding tot een aanvullende eenheid van recht op vergoeding (zie de alinea's 70 tot en met 74) en wordt elke eenheid afzonderlijk gewaardeerd om de uiteindelijke verplichting op te bouwen (zie de alinea's 75 tot en met 98).

Voorbeeld ter illustratie van alinea 68

Bij de beëindiging van het dienstverband is een vaste vergoeding verschuldigd, gelijk aan 1 procent van het eindsalaris voor elk jaar in dienst. Het salaris in jaar 1 bedraagt 10 000 VE, en er wordt verwacht dat dit jaarlijks met 7 procent (samengesteld) zal toenemen. De gehanteerde disconteringsvoet is 10 procent per jaar. De volgende tabel geeft weer hoe de verplichting wordt opgebouwd voor een werknemer van wie verwacht wordt dat hij de entiteit aan het eind van jaar 5 zal verlaten, ervan uitgaande dat er geen wijzigingen in de actuariële veronderstellingen zijn. Ter bevordering van de begrijpelijkheid wordt in dit voorbeeld geen rekening gehouden met de aanvullende correctie die nodig is om de waarschijnlijkheid te weerspiegelen dat de werknemer de entiteit mogelijk op een vroegere of latere datum zal verlaten.

Jaar	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	VE	*VE*	*VE*	*VE*	*VE*
Vergoeding toegerekend aan:					
— *voorgaande jaren*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *het lopende jaar (1 % van het eindsalaris)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *het lopende jaar en voorgaande jaren*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Verplichting aan het begin van het jaar	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Rente van 10 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Verplichting aan het eind van het jaar	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Opmerking:

1 De verplichting aan het begin van het jaar is de contante waarde van de vergoeding die aan voorgaande jaren is toegerekend.

2 De aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten verwijzen naar de contante waarde van de vergoedingen die aan het lopende jaar zijn toegerekend.

3 De verplichting aan het eind van het jaar is de contante waarde van de vergoedingen die aan het lopende jaar en aan de voorgaande jaren is toegerekend.

69 Een entiteit disconteert de volledige brutoverplichting uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding, zelfs als een deel van de brutoverplichting naar verwachting binnen twaalf maanden na de verslagperiode zal zijn afgewikkeld.

▼B

Toerekening van vergoedingen aan dienstperioden

70 Bij de bepaling van de contante waarde van haar brutoverplichtingen uit hoofde van toegezegde pensioenrechten en de gerelateerde aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten, alsmede, indien van toepassing, de pensioenkosten van verstreken diensttijd, moet een entiteit de vergoedingsformule van de regeling hanteren voor de toerekening van de vergoedingen aan dienstperioden. Als het dienstverband van een werknemer in latere jaren echter zal leiden tot beduidend hogere vergoedingen dan in eerdere jaren, moet een entiteit de vergoedingen lineair toerekenen vanaf:

(a) de datum waarop het dienstverband van de werknemer voor het eerst resulteert in vergoedingen uit hoofde van de regeling, ongeacht of de vergoedingen afhankelijk zijn van het voortduren van het dienstverband, tot

(b) de datum waarop het verdere dienstverband van de werknemer niet langer zal leiden tot beduidend hogere vergoedingen uit hoofde van de regeling, tenzij ze het resultaat zijn van verdere loonsverhogingen.

71 De "projected unit credit"-methode vereist dat een entiteit vergoedingen toerekent aan de lopende periode (om de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten te bepalen) en aan de lopende periode en de voorgaande perioden (om de contante waarde van de brutoverplichtingen uit hoofde van toegezegde pensioenrechten te bepalen). Een entiteit rekent vergoedingen toe aan perioden waarin de verplichting ontstaat om vergoedingen na uitdiensttreding te betalen. Die verplichting ontstaat wanneer werknemers prestaties verrichten in ruil voor vergoedingen na uitdiensttreding die de entiteit in toekomstige verslagperioden verwacht te betalen. Actuariële technieken maken het een entiteit mogelijk om die verplichting op voldoende betrouwbare wijze te waarderen om de opname van een verplichting te rechtvaardigen.

Voorbeelden ter illustratie van alinea 71

1 Een toegezegdpensioenregeling verschaft een vaste vergoeding van 100 VE voor elk dienstjaar, betaalbaar bij het pensioen.

Aan elk jaar wordt een vergoeding van 100 VE toegerekend. De aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten verwijzen naar de contante waarde van 100 VE. De contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten is de contante waarde van 100 VE, vermenigvuldigd met het aantal dienstjaren tot het einde van de verslagperiode.

Als de vergoeding onmiddellijk betaalbaar is op het moment dat de werknemer de entiteit verlaat, weerspiegelen de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten en de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten de datum waarop de werknemer de entiteit naar verwachting zal verlaten. Wegens het gevolg van de discontering liggen deze bedragen lager dan de bedragen die zouden zijn bepaald als de werknemer de entiteit aan het einde van de verslagperiode verliet.

2 Een regeling verschaft een maandelijks pensioen van 0,2 procent van het eindsalaris voor elk dienstjaar. Het pensioen is verschuldigd vanaf de leeftijd van 65 jaar.

Aan elk dienstjaar wordt een vergoeding toegerekend die op de verwachte pensioendatum gelijk is aan de contante waarde van een maandelijks pensioen van 0,2 procent van het geschatte eindsalaris, en die verschuldigd is vanaf de verwachte pensioendatum tot de verwachte overlijdensdatum. De aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten vertegenwoordigen de contante waarde van die vergoeding. De contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten is de contante waarde van maandelijkse pensioenbetalingen van 0,2 procent van het eindsalaris, vermenigvuldigd met het aantal dienstjaren tot het einde van de verslagperiode. De aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten en de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten worden gedisconteerd, omdat de pensioenbetalingen aanvangen op de leeftijd van 65 jaar.

▼B

72 Het dienstverband van werknemers geeft aanleiding tot een verplichting uit hoofde van een toegezegdpensioenregeling, zelfs indien de vergoedingen afhankelijk zijn van het voortduren van het dienstverband (met andere woorden, de vergoedingen zijn niet onvoorwaardelijk toegezegd). Het dienstverband van een werknemer vóór de datum waarop de vergoedingen onvoorwaardelijk worden toegezegd, geeft aanleiding tot een feitelijke verplichting omdat aan het einde van elke volgende verslagperiode het aantal dienstjaren waarin een werknemer prestaties zal moeten verrichten alvorens hij recht krijgt op de vergoeding, vermindert. Bij de waardering van haar brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten moet een entiteit rekening houden met het feit dat sommige werknemers bepaalde vereisten inzake de onvoorwaardelijke toezegging van de vergoedingen waarschijnlijk niet zullen vervullen. Evenzo, hoewel sommige vergoedingen na uitdiensttreding, zoals vergoedingen voor medische zorgverlening na uitdiensttreding, slechts verschuldigd zijn als een specifieke gebeurtenis plaatsvindt op het moment dat de werknemer niet langer in dienst is, wordt een verplichting gecreëerd op het moment dat de werknemer prestaties verricht die hem recht geven op de vergoeding als de specifieke gebeurtenis plaatsvindt. De waarschijnlijkheid dat de specifieke gebeurtenis plaatsvindt, heeft een invloed op de waardering van de verplichting, maar bepaalt niet of de verplichting al dan niet bestaat.

Voorbeelden ter illustratie van alinea 72

1 Een regeling betaalt een vergoeding van 100 VE voor elk dienstjaar. De vergoedingen worden na tien dienstjaren onvoorwaardelijk toegezegd.

Aan elk jaar wordt een vergoeding van 100 VE toegerekend. In elk van de eerste tien jaren weerspiegelen de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten en de contante waarde van de verplichting de waarschijnlijkheid dat de werknemer mogelijk geen tien dienstjaren voltooit.

2 Een regeling betaalt een vergoeding van 100 VE voor elk dienstjaar, met uitzondering van dienstjaren vóór de leeftijd van 25 werd bereikt. De vergoeding wordt onmiddellijk onvoorwaardelijk toegezegd.

Er wordt geen vergoeding toegerekend aan dienstjaren vóór de werknemer de leeftijd van 25 heeft bereikt, omdat verrichte prestaties vóór die datum niet leiden tot vergoedingen (voorwaardelijk of onvoorwaardelijk). Aan elk daaropvolgend jaar wordt een vergoeding van 100 VE toegerekend.

73 De verplichting neemt toe tot de datum waarop het verdere dienstverband van de werknemer niet meer zal leiden tot verdere materiële vergoedingen. Bijgevolg worden alle vergoedingen toegerekend aan perioden die op of vóór die datum eindigen. De vergoeding wordt toegerekend aan de afzonderlijke verslagperioden volgens de vergoedingsformule van de regeling. Als het dienstverband van een werknemer in latere jaren echter zal leiden tot beduidend hogere vergoedingen dan in eerdere jaren, moet een entiteit de vergoedingen lineair toerekenen tot de datum waarop het verdere dienstverband van de werknemer niet langer zal leiden tot verdere materiële vergoedingen. De reden hiervoor is dat het dienstverband van de werknemer over de hele periode uiteindelijk zal leiden tot een vergoeding op dat hogere niveau.

Voorbeelden ter illustratie van alinea 73

1 Een regeling betaalt een vaste vergoeding van 1 000 VE, die na tien dienstjaren onvoorwaardelijk wordt toegezegd. De regeling betaalt geen verdere vergoeding voor prestaties die daarna worden verricht.

Aan elk van de eerste tien jaren wordt een vergoeding van 100 VE (1 000 VE gedeeld door 10) toegerekend.

De aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten in elk van de eerste tien jaren weerspiegelen de waarschijnlijkheid dat de werknemer de tien dienstjaren mogelijk niet voltooit. Aan volgende jaren wordt geen vergoeding toegerekend.

2 Een regeling betaalt een vaste pensioenuitkering van 2 000 VE aan alle werknemers die op de leeftijd van 55 na twintig dienstjaren nog steeds in dienst zijn, of die op de leeftijd van 65 nog steeds in dienst zijn, ongeacht de duur van hun dienstverband.

▼B

Voor werknemers die vóór de leeftijd van 35 bij de entiteit in dienst treden, leidt hun dienstverband voor het eerst tot vergoedingen uit hoofde van de regeling op de leeftijd van 35 (een werknemer zou het bedrijf op 30-jarige leeftijd kunnen verlaten en op de leeftijd van 33 jaar weer in dienst treden, zonder dat dit gevolgen heeft voor het bedrag van de vergoedingen of het moment waarop deze worden betaald). Deze vergoedingen zijn afhankelijk van hun verdere dienstverband. Ook zal het dienstverband na de leeftijd van 55 niet leiden tot verdere materiële vergoedingen. Voor deze werknemers rekent de entiteit een vergoeding van 100 VE (2 000 VE gedeeld door 20) toe aan elk jaar vanaf de leeftijd van 35 tot de leeftijd van 55.

Voor werknemers die tussen de leeftijd van 35 en 45 bij de entiteit in dienst treden, zal hun dienstverband na twintig jaar niet leiden tot verdere materiële vergoedingen. Voor deze werknemers rekent de entiteit een vergoeding van 100 VE (2 000 VE gedeeld door 20) toe aan elk van de eerste twintig jaren.

Voor een werknemer die op de leeftijd van 55 jaar bij de entiteit in dienst treedt, zal zijn dienstverband na tien jaar niet leiden tot verdere materiële vergoedingen. Voor deze werknemer rekent de entiteit een vergoeding van 200 VE (2 000 gedeeld door 10) toe aan elk van de eerste tien jaren.

Voor alle werknemers weerspiegelen de aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten en de contante waarde van de verplichting de waarschijnlijkheid dat werknemers niet het vereiste aantal dienstjaren in dienst zullen blijven.

3 Een regeling die voorziet in de vergoeding van medische kosten na uitdiensttreding betaalt 40 procent terug van de medische kosten die een werknemer na zijn uitdiensttreding maakt als de werknemer de entiteit na meer dan tien en minder dan twintig dienstjaren verlaat, en 50 procent van deze kosten als de werknemer de entiteit na twintig of meer dienstjaren verlaat.

Op grond van de vergoedingsformule van de regeling rekent de entiteit 4 procent van de contante waarde van de verwachte medische kosten (40 procent gedeeld door tien) toe aan elk van de eerste tien jaren en 1 procent (10 procent gedeeld door tien) aan elk van de volgende tien jaren. De aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten voor elk jaar weerspiegelen de waarschijnlijkheid dat de werknemer niet het vereiste aantal dienstjaren in dienst zal blijven om recht te krijgen op een deel van of de volledige vergoeding. Voor werknemers van wie verwacht wordt dat ze de entiteit binnen tien jaar zullen verlaten, wordt geen vergoeding toegerekend.

4 Een regeling die voorziet in de vergoeding van medische kosten na uitdiensttreding betaalt 10 procent terug van de medische kosten die een werknemer na zijn uitdiensttreding maakt als de werknemer de entiteit na meer dan tien en minder dan twintig dienstjaren verlaat, en 50 procent van deze kosten als de werknemer de entiteit na twintig of meer dienstjaren verlaat.

Dienst in latere jaren zal leiden tot een materieel hoger niveau van vergoedingen dan in eerdere jaren. Voor werknemers van wie verwacht wordt dat ze de entiteit na twintig jaar of later zullen verlaten, rekent de entiteit de vergoeding bijgevolg lineair toe volgens alinea 71. Het dienstverband na twintig jaar zal niet leiden tot verdere materiële vergoedingen. Bijgevolg is de vergoeding die aan elk van de eerste twintig jaren wordt toegerekend 2,5 procent van de contante waarde van de verwachte medische kosten (50 procent gedeeld door twintig).

Voor werknemers van wie verwacht wordt dat ze de entiteit na tien en vóór twintig jaar zullen verlaten, bedraagt de vergoeding die aan elk van de eerste tien jaren wordt toegerekend 1 procent van de contante waarde van de verwachte medische kosten.

Voor deze werknemers wordt geen vergoeding toegerekend voor het dienstverband tussen het einde van het tiende jaar en de geschatte vertrekdatum.

Voor werknemers van wie verwacht wordt dat ze de entiteit binnen tien jaar zullen verlaten, wordt geen vergoeding toegerekend.

▼B

74 Indien het bedrag van een vergoeding een constant evenredig deel is van het eindsalaris voor elk dienstjaar, zullen toekomstige loonsverhogingen een invloed hebben op het bedrag dat vereist is om de verplichting af te wikkelen die bestaat voor het dienstverband vóór het einde van de verslagperiode, maar resulteren ze niet in een additionele verplichting. Derhalve:

(a) geven loonsverhogingen in het kader van alinea 70(b) geen aanleiding tot verdere vergoedingen, zelfs al is het bedrag van de vergoedingen afhankelijk van het eindsalaris; en

(b) is het bedrag van de vergoeding die aan elke periode wordt toegerekend een constant evenredig deel van het salaris waaraan de vergoeding is gekoppeld.

Voorbeeld ter illustratie van alinea 74

Werknemers hebben recht op een vergoeding van 3 procent van hun eindsalaris voor elk dienstjaar vóór de leeftijd van 55.

Aan elk jaar tot op de leeftijd van 55 wordt een vergoeding van 3 procent van het geraamde eindsalaris toegerekend. Dit is de datum waarop het verdere dienstverband van de werknemer niet langer zal leiden tot verdere materiële vergoedingen uit hoofde van de regeling. Aan dienstjaren na die leeftijd wordt geen vergoeding toegerekend.

Actuariële veronderstellingen

75 Actuariële veronderstellingen moeten onbevooroordeeld en onderling verenigbaar zijn.

76 Actuariële veronderstellingen zijn de beste schattingen van een entiteit van de variabelen die de uiteindelijke kostprijs zullen bepalen voor de uitkering van vergoedingen na uitdiensttreding. Actuariële veronderstellingen omvatten:

(a) demografische veronderstellingen over de toekomstige kenmerken van huidige en voormalige werknemers (en hun personen ten laste) die in aanmerking komen voor vergoedingen. Demografische veronderstellingen betreffen onder meer:

(i) levensverwachting (zie de alinea's 81 en 82);

(ii) personeelsverloop en percentages van werknemers die arbeidsongeschikt worden of die vervroegd met pensioen gaan;

(iii) het deel van deelnemers aan de regeling die personen ten laste hebben die voor vergoedingen in aanmerking komen;

(iv) het deel van deelnemers aan de regeling die elke onder de voorwaarden van de regeling beschikbare betalingsoptie zullen kiezen; en

(v) percentages van claims uit hoofde van regelingen die voorzien in de vergoeding van medische kosten.

(b) financiële veronderstellingen, onder meer in verband met:

(i) de disconteringsvoet (zie de alinea's 83 tot en met 86);

(ii) het niveau van vergoedingen, exclusief enige door werknemers te dragen kosten van de vergoedingen, en toekomstige salarissen (zie de alinea's 87 tot en met 95);

(iii) in geval van vergoedingen voor medische kosten, toekomstige medische kosten, met inbegrip van de kostprijs voor de behandeling van claims (d.w.z. de kosten die zullen worden gemaakt bij de verwerking en afwikkeling van claims, met inbegrip van kosten van juridische bijstand en vergoedingen van de schaderegelaar) (zie de alinea's 96 tot en met 98); en

(iv) door de regeling verschuldigde belastingen over bijdragen die verband houden met prestaties die vóór de verslagdatum zijn verricht, of over vergoedingen die uit die prestaties voortvloeien.

77 Actuariële veronderstellingen zijn onbevooroordeeld als ze noch onvoorzichtig, noch overmatig conservatief zijn.

▼B

78 Actuariële veronderstellingen zijn onderling verenigbaar als zij het economische verband weerspiegelen tussen factoren als inflatie, percentages van loonsverhoging en disconteringsvoeten. Alle veronderstellingen die afhankelijk zijn van een bepaald inflatieniveau (zoals veronderstellingen over rentevoeten en verhogingen van salarissen en vergoedingen) in een gegeven periode in de toekomst, gaan bijvoorbeeld uit van hetzelfde inflatieniveau in die periode.

79 Een entiteit bepaalt de disconteringsvoet en andere financiële veronderstellingen op nominale waarden (boekwaarden), tenzij reële schattingen (aangepast om rekening te houden met de inflatie) betrouwbaarder zijn, bijvoorbeeld in een economie met hyperinflatie (zie IAS 29 *Financiële verslaggeving in economieën met hyperinflatie*), of indien de vergoeding aan een index is gekoppeld en er een diepe markt bestaat voor obligaties die aan een index zijn gekoppeld in dezelfde valuta en met dezelfde looptijd.

80 Financiële veronderstellingen moeten gebaseerd zijn op de marktverwachtingen aan het einde van de verslagperiode voor de periode waarover de verplichtingen moeten worden afgewikkeld.

Actuariële veronderstellingen: levensverwachting

81 Een entiteit moet haar veronderstellingen ten aanzien van de levensverwachting bepalen op basis van haar beste schatting van de levensverwachting van de deelnemers aan de regeling, zowel tijdens als na het dienstverband.

82 Met het oog op de schatting van de uiteindelijke kosten van de vergoeding houdt een entiteit rekening met verwachte veranderingen in de levensverwachting, bijvoorbeeld door standaard levensverwachtingstabellen aan te passen met schattingen van verbeteringen in de levensverwachting.

Actuariële veronderstellingen: disconteringsvoet

83 De disconteringsvoet die wordt gebruikt voor de discontering van verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding (zowel gefinancierd als niet-gefinancierd) moet worden gebaseerd op het marktrendement van hoogwaardige ondernemingsobligaties aan het einde van de verslagperiode. In landen waar er geen diepe markt voor dergelijke obligaties bestaat, moet het marktrendement (aan het einde van de verslagperiode) van overheidsobligaties als basis worden gebruikt. De valuta en de looptijd van de ondernemingsobligaties of overheidsobligaties moeten consistent zijn met de valuta en de geschatte looptijd van de verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding.

84 Eén actuariële veronderstelling die een materieel effect heeft is de disconteringsvoet. De disconteringsvoet weerspiegelt de tijdswaarde van geld, maar niet het actuariële of beleggingsrisico. Bovendien weerspiegelt de disconteringsvoet noch het entiteitsgebonden kredietrisico dat gedragen wordt door de crediteuren van de entiteit, noch het risico dat ervaringen in de toekomst kunnen verschillen van de actuariële veronderstellingen.

85 De disconteringsvoet weerspiegelt het geschatte moment waarop de vergoedingen zullen worden betaald. In de praktijk bereikt een entiteit dit vaak door één enkele gewogen gemiddelde disconteringsvoet toe te passen die de geschatte timing en het geschatte bedrag van de te betalen vergoedingen weerspiegelt, alsmede de valuta waarin de vergoedingen moeten worden betaald.

86 In sommige gevallen is het mogelijk dat er geen diepe markt is voor obligaties met een voldoende lange looptijd die overeenstemt met de geschatte looptijd van alle betalingen van vergoedingen. In dergelijke gevallen hanteert een entiteit de actuele markttarieven met de gepaste looptijd om betalingen op kortere termijn te disconteren, en schat ze de disconteringsvoet voor langere looptijden door de actuele markttarieven over de rendementscurve te extrapoleren. Het is onwaarschijnlijk dat de totale contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten bijzonder gevoelig zal zijn voor de disconteringsvoet die wordt toegepast op het deel van de vergoedingen dat verschuldigd is na het verstrijken van de looptijd van de beschikbare ondernemings- of overheidsobligaties.

▼B

Actuariële veronderstellingen: salarissen, vergoedingen en medische kosten

87 Een entiteit moet haar brutoverplichtingen uit hoofde van toegezegde pensioenrechten waarderen op een basis die met de volgende elementen rekening houdt:

(a) de vergoedingen die aan het einde van de verslagperiode zijn vastgelegd in de voorwaarden van de regeling (of die resulteren uit feitelijke verplichtingen die voorrang hebben op deze voorwaarden);

(b) geschatte toekomstige loonsverhogingen die een invloed hebben op de verschuldigde vergoedingen;

(c) de invloed van enigerlei limiet op het aandeel van de werkgever in de kostprijs van de toekomstige vergoedingen;

(d) bijdragen van werknemers of derden die resulteren in een vermindering van de uiteindelijke kostprijs van deze vergoedingen voor de entiteit; en

(e) geschatte toekomstige wijzigingen in het niveau van wettelijke vergoedingen die een invloed hebben op de vergoedingen die op grond van een toegezegdpensioenregeling zijn verschuldigd, als en alleen als:

(i) deze wijzigingen van kracht werden vóór het einde van de verslagperiode; dan wel

(ii) historische gegevens of andere betrouwbare indicaties aangeven dat deze wettelijke vergoedingen op voorspelbare wijze zullen veranderen, bijvoorbeeld in lijn met toekomstige veranderingen in de algemene prijsniveaus of algemene loonniveaus.

88 Actuariële veronderstellingen houden rekening met toekomstige wijzigingen in vergoedingen die aan het einde van de verslagperiode in de formele voorwaarden van een regeling zijn vastgelegd (of resulteren uit een feitelijke verplichting die voorrang heeft op deze voorwaarden). Dit is bijvoorbeeld het geval als:

(a) de entiteit in het verleden vaak vergoedingen heeft verhoogd, bijvoorbeeld om de gevolgen van inflatie te temperen, en er geen aanwijzing bestaat dat deze handelswijze in de toekomst zal veranderen;

(b) de entiteit op grond van de formele voorwaarden van een regeling (of een feitelijke verplichting die voorrang heeft op deze voorwaarden) of op grond van de wetgeving verplicht is om enig surplus in de regeling aan te wenden voor de vergoeding van deelnemers aan de regeling (zie alinea 108(c));. dan wel

(c) de vergoedingen variëren in reactie op een prestatiedoel of andere criteria. Zo kan in de voorwaarden van de regeling zijn bepaald dat zij verlaagde vergoedingen zal betalen of aanvullende bijdragen van werknemers zal verlangen indien de fondsbeleggingen niet volstaan. Bij de waardering van de verplichting wordt rekening gehouden met de beste schatting van de invloed van het prestatiedoel of van andere criteria.

89 Actuariële veronderstellingen houden geen rekening met toekomstige wijzigingen van vergoedingen die aan het einde van de verslagperiode niet in de formele voorwaarden van de regeling zijn vastgelegd (of resulteren uit een feitelijke verplichting). Dergelijke wijzigingen zullen resulteren in:

(a) pensioenkosten van verstreken diensttijd, in zoverre zij vergoedingen voor prestaties vóór de wijziging veranderen; en

(b) aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten voor perioden na de wijziging, in zoverre zij vergoedingen voor prestaties na de wijziging veranderen.

90 Schattingen van toekomstige loonsverhogingen houden rekening met inflatie, anciënniteit, promotie en andere relevante factoren, zoals vraag en aanbod binnen de arbeidsmarkt.

91 Sommige toegezegdpensioenregelingen beperken de bijdragen die een entiteit moet betalen. In de uiteindelijke kostprijs van de vergoedingen wordt rekening gehouden met de invloed van een bijdragelimiet. De invloed van een bijdragelimiet wordt bepaald over de kortste van de volgende perioden:

(a) de geschatte levensduur van de entiteit; en

(b) de geschatte looptijd van de regeling.

▼B

92 Bij sommige toegezegdpensioenregelingen wordt van werknemers of derden verlangd dat ze in de kosten van de regeling bijdragen. Bijdragen van werknemers resulteren in een vermindering van de kosten van de vergoedingen voor de entiteit. Een entiteit gaat na of bijdragen van derden in een vermindering van de kosten van de vergoedingen voor de entiteit resulteren, dan wel een restitutierecht zijn als omschreven in alinea 116. Bijdragen van werknemers of derden zijn in de formele voorwaarden van de regeling vastgelegd (of resulteren uit een feitelijke verplichting die voorrang heeft op deze voorwaarden), of hebben een vrijwillig karakter. Vrijwillige bijdragen van werknemers of derden resulteren in een vermindering van de pensioenkosten bij betaling van deze bijdragen aan de regeling.

93 Bijdragen van werknemers of derden die in de formele voorwaarden van de regeling zijn vastgelegd, resulteren ofwel in een vermindering van de pensioenkosten (indien zij aan de dienstjaren gekoppeld zijn), ofwel in een vermindering van de herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) (bijvoorbeeld indien de bijdragen worden verlangd om een tekort te reduceren dat uit verliezen op fondsbeleggingen of actuariële verliezen voortvloeit). Bijdragen van werknemers of derden met betrekking tot dienstjaren worden als een negatieve vergoeding aan dienstperioden toegerekend in overeenstemming met alinea 70 (d.w.z. de nettovergoeding wordt toegerekend in overeenstemming met deze alinea).

94 Wijzigingen in bijdragen van werknemers of derden met betrekking tot dienstjaren resulteren in:

(a) aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten en pensioenkosten van verstreken diensttijd (indien de wijzigingen in de bijdragen van werknemers niet in de formele voorwaarden van de regeling zijn vastgelegd en niet uit een feitelijke verplichting resulteren); dan wel

(b) actuariële winsten en verliezen (indien de wijzigingen in de bijdragen van werknemers in de formele voorwaarden van de regeling zijn vastgelegd of uit een feitelijke verplichting resulteren).

95 Sommige vergoedingen na uitdiensttreding zijn gekoppeld aan variabelen zoals het niveau van de wettelijke pensioenrechten of door de staat vergoede medische kosten. De waardering van dergelijke vergoedingen weerspiegelt de beste schatting van dergelijke variabelen op basis van historische gegevens en andere betrouwbare indicaties.

96 In veronderstellingen over medische kosten moet rekening worden gehouden met geschatte toekomstige wijzigingen in de kostprijs van medische diensten, resulterend uit zowel inflatie als specifieke wijzigingen in de kostprijs voor medische zorgen.

97 De waardering van vergoedingen van medische kosten na uitdiensttreding vereist veronderstellingen over het bedrag en de frequentie van toekomstige claims en de kostprijs om deze claims te betalen. Een entiteit schat de toekomstige medische kosten op basis van historische gegevens uit de eigen ervaring van de entiteit, waar nodig aangevuld met historische gegevens van andere entiteiten, verzekeringsmaatschappijen, medischezorgverleners of andere bronnen. In schattingen van toekomstige medische kosten wordt rekening gehouden met de gevolgen van de technologische vooruitgang, wijzigingen in het gebruik of de verschaffing van medische zorgverlening en wijzigingen in de gezondheidstoestand van deelnemers aan de regeling.

98 Het niveau en de frequentie van claims zijn in het bijzonder gevoelig voor de leeftijd, de gezondheidstoestand en het geslacht van de werknemers (en hun personen ten laste), en kunnen gevoelig zijn voor andere factoren zoals geografische locatie. Daarom worden historische gegevens aangepast in zoverre de demografische mix van de populatie verschilt van de populatie die als basis voor de gegevens wordt gebruikt. Ze worden eveneens aangepast als er betrouwbare aanwijzingen bestaan dat tendensen uit het verleden zich niet zullen voortzetten.

▼B

Pensioenkosten van verstreken diensttijd en winsten en verliezen bij afwikkeling

99 Voordat zij de pensioenkosten van verstreken diensttijd of een winst of verlies bij afwikkeling bepaalt, moet een entiteit de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) herwaarderen door gebruik te maken van de actuele reële waarde van de fondsbeleggingen en huidige actuariële veronderstellingen (met inbegrip van de actuele marktrente en andere op dat moment geldende marktprijzen) die de vergoedingen geboden door de regeling weerspiegelen vóór de wijziging, inperking of afwikkeling ervan.

100 Een entiteit hoeft geen onderscheid te maken tussen uit een wijziging aan de regeling voortvloeiende pensioenkosten van verstreken diensttijd, uit een inperking van de regeling voortvloeiende pensioenkosten van verstreken diensttijd en een winst of verlies bij afwikkeling indien deze transacties samen plaatsvinden. In sommige gevallen vindt een wijziging aan de regeling vóór een afwikkeling plaats, bijvoorbeeld wanneer een entiteit de vergoedingen uit hoofde van de regeling wijzigt en de gewijzigde vergoedingen later afwikkelt. In dergelijke gevallen neemt een entiteit de pensioenkosten van verstreken diensttijd vóór enigerlei winst of verlies bij afwikkeling op.

101 Een afwikkeling vindt op hetzelfde moment als een wijziging aan of een inperking van een regeling plaats indien een regeling op zodanige wijze wordt beëindigd dat de verplichting wordt afgewikkeld en de regeling ophoudt te bestaan. De beëindiging van een regeling is echter geen afwikkeling indien de regeling wordt vervangen door een nieuwe regeling die vergoedingen biedt die in wezen identiek zijn.

Pensioenkosten van verstreken diensttijd

102 Pensioenkosten van verstreken diensttijd verwijzen naar de wijziging in de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten die resulteert uit een wijziging aan of inperking van de regeling.

103 Een entiteit moet pensioenkosten van verstreken diensttijd als een last opnemen op de vroegste van de volgende data:

(a) wanneer de wijziging aan of inperking van de regeling plaatsvindt; en

(b) wanneer de entiteit gerelateerde reorganisatiekosten (zie IAS 37) of ontslagvergoedingen (zie alinea 165) opneemt.

104 Een wijziging aan een regeling vindt plaats wanneer een entiteit een toegezegdpensioenregeling introduceert of intrekt, dan wel veranderingen aanbrengt aan de vergoedingen die uit hoofde van een bestaande toegezegdpensioenregeling verschuldigd zijn.

105 Een inperking vindt plaats wanneer een entiteit het aantal werknemers dat door een regeling wordt gedekt, aanzienlijk vermindert. Een inperking kan het gevolg zijn van een op zichzelf staande gebeurtenis, zoals de sluiting van een fabriek, de beëindiging van een activiteit of de beëindiging of opschorting van een regeling.

106 Pensioenkosten van verstreken diensttijd kunnen zowel positief (als vergoedingen worden geïntroduceerd of zodanig worden gewijzigd dat de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten toeneemt) als negatief (als bestaande vergoedingen worden ingetrokken of zodanig worden gewijzigd dat de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten afneemt) zijn.

107 Als een entiteit vergoedingen verlaagt die uit hoofde van een bestaande toegezegdpensioenregeling verschuldigd zijn, en tegelijkertijd andere vergoedingen verhoogt die uit hoofde van de regeling aan dezelfde werknemers verschuldigd zijn, behandelt de entiteit de wijziging als één enkele nettowijziging.

108 Pensioenkosten van verstreken diensttijd omvatten niet:

(a) het gevolg van verschillen tussen de eigenlijke en voorheen veronderstelde loonsverhogingen op de verplichting om vergoedingen te betalen voor verrichte prestaties in voorgaande jaren (er zijn geen pensioenkosten van verstreken diensttijd omdat in actuariële veronderstellingen met vooraf geschatte salarissen rekening wordt gehouden);

▼B

(b) onderschattingen en overschattingen van vrijwillige pensioenverhogingen als een entiteit een feitelijke verplichting heeft om dergelijke verhogingen toe te kennen (er zijn geen pensioenkosten van verstreken diensttijd omdat in actuariële veronderstellingen met dergelijke verhogingen rekening wordt gehouden);

(c) schattingen van verhogingen van vergoedingen die het resultaat zijn van actuariële winsten of van het rendement op fondsbeleggingen die in de jaarrekening zijn opgenomen als de entiteit op grond van de formele voorwaarden van een regeling (of een feitelijke verplichting die voorrang heeft op deze voorwaarden) of op grond van de wetgeving verplicht is om enig surplus in de regeling aan te wenden ten gunste van deelnemers aan de regeling, zelfs indien de verhoging van de vergoeding nog niet formeel is toegekend (er zijn geen pensioenkosten van verstreken diensttijd omdat de resulterende toename van de verplichting een actuarieel verlies is, zie alinea 88); en

(d) de toename van onvoorwaardelijk toegezegde vergoedingen (d.w.z. vergoedingen die niet van het voortduren van het dienstverband afhankelijk zijn, zie alinea 27) indien werknemers, bij ontstentenis van nieuwe of verhoogde vergoedingen, voldoen aan de voorwaarden voor onvoorwaardelijke toezegging (er zijn geen pensioenkosten van verstreken diensttijd omdat de entiteit de geschatte kosten van de vergoedingen als aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten heeft opgenomen op het moment dat de prestaties werden verricht).

Winsten en verliezen bij afwikkeling

109 De winst of het verlies bij een afwikkeling is het verschil tussen:

(a) de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten die wordt afgewikkeld, zoals bepaald op de afwikkelingsdatum; en

(b) de afwikkelingsprijs, met inbegrip van alle overgedragen fondsbeleggingen en rechtstreeks door de entiteit in verband met de afwikkeling verrichte betalingen.

110 Een entiteit moet een winst of verlies op de afwikkeling van een toegezegdpensioenregeling opnemen op het moment dat de afwikkeling plaatsvindt.

111 Een afwikkeling vindt plaats wanneer een entiteit een transactie sluit die alle verdere in rechte afdwingbare of feitelijke verplichtingen elimineert voor een deel van of alle vergoedingen die uit hoofde van een toegezegdpensioenregeling worden betaald, welke geen betaling van vergoedingen aan, of namens werknemers is in overeenstemming met de voorwaarden van de regeling en in de actuariële veronderstellingen is opgenomen. Zo is een eenmalige overdracht van aanzienlijke verplichtingen van de werkgever uit hoofde van de regeling aan een verzekeringsmaatschappij via de aankoop van een verzekeringscontract een afwikkeling; de betaling, in overeenstemming met de voorwaarden van de regeling, van een vast bedrag in contanten aan deelnemers aan de regeling in ruil voor hun rechten om bepaalde vergoedingen na uitdiensttreding te ontvangen, is dat niet.

112 In sommige gevallen sluit een entiteit een verzekeringscontract af ter financiering van een deel van de of alle personeelsbeloningen die verband houden met werknemersprestaties in de lopende periode en in voorgaande perioden. Het afsluiten van een dergelijk contract vormt geen afwikkeling als de entiteit nog steeds een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting heeft (zie alinea 46) om verdere vergoedingen te betalen indien de verzekeraar de in het verzekeringscontract bepaalde personeelsbeloningen niet betaalt. De alinea's 116 tot en met 119 behandelen de opname en waardering van restitutierechten uit hoofde van verzekeringscontracten die geen fondsbeleggingen zijn.

▼B

Opname en waardering: fondsbeleggingen

Reële waarde van fondsbeleggingen

113 De reële waarde van fondsbeleggingen wordt in mindering gebracht op de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten bij de bepaling van het tekort of surplus. Als er geen marktprijs beschikbaar is, wordt de reële waarde van fondsbeleggingen geschat; bijvoorbeeld, door de discontering van verwachte toekomstige kasstromen met een disconteringsvoet die rekening houdt met zowel het risico dat aan de fondsbeleggingen is verbonden, als de vervaldatum of de verwachte vervreemdingsdatum van die beleggingen (of, als ze geen vervaldatum hebben, de verwachte periode tot de afwikkeling van de gerelateerde verplichting).

114 Fondsbeleggingen omvatten noch niet-betaalde bijdragen die de verslaggevende entiteit aan het fonds is verschuldigd, noch enige niet-overdraagbare financiële instrumenten die door de entiteit zijn uitgegeven en die door het fonds worden gehouden. Fondsbeleggingen worden verlaagd door enige verplichtingen van het fonds die geen verband houden met personeelsbeloningen, zoals handelsschulden en overige schulden en verplichtingen die uit afgeleide financiële instrumenten resulteren.

115 Indien fondsbeleggingen daarvoor in aanmerking komende verzekeringscontracten omvatten die qua bedrag en looptijd exact overeenstemmen met het bedrag en de looptijd van sommige of alle vergoedingen die uit hoofde van de regeling zijn verschuldigd, wordt de reële waarde van deze verzekeringscontracten geacht de contante waarde van de gerelateerde verplichtingen te zijn (behoudens enige vereiste vermindering als de bedragen die uit hoofde van de verzekeringscontracten opeisbaar zijn, niet volledig kunnen worden geïnd).

Restituties

116 Als en alleen als het vrijwel zeker is dat een andere partij een deel van of alle uitgaven zal restitueren,die vereist zijn om een brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten af te wikkelen, moet een entiteit:

(a) haar restitutierecht als een afzonderlijke actiefpost opnemen. De entiteit moet het actief tegen reële waarde waarderen;

(b) veranderingen in de reële waarde van haar restitutierecht, op dezelfde wijze opsplitsen en opnemen als veranderingen in de reële waarde van fondsbeleggingen (zie de alinea's 124 en 125). De componenten van overeenkomstig alinea 120 opgenomen kosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten kunnen worden opgenomen zonder de bedragen die verband houden met veranderingen in de boekwaarde van het restitutierecht.

117 Soms kan een entiteit van een andere partij, zoals een verzekeringsmaatschappij, verwachten dat deze een deel van of alle uitgaven betaalt die vereist zijn om een brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten af te wikkelen. In aanmerking komende verzekeringscontracten, zoals gedefinieerd in alinea 8, zijn fondsbeleggingen. Een entiteit verwerkt in aanmerking komende verzekeringscontracten administratief op dezelfde manier als alle andere fondsbeleggingen, en alinea 116 is niet relevant (zie de alinea's 46 tot en met 49 en alinea 115).

118 Als een verzekeringscontract van een entiteit niet onder de definitie van een in aanmerking komend verzekeringscontract valt, is dit verzekeringscontract geen fondsbelegging. In dergelijke gevallen is alinea 116 relevant: de entiteit neemt haar restitutierecht uit hoofde van het verzekeringscontract op als een afzonderlijke actiefpost in plaats van als een vermindering bij de bepaling van het tekort of surplus uit hoofde van toegezegde pensioenrechten. Op grond van alinea 140(b) moet de entiteit een korte beschrijving presenteren van het verband tussen het restitutierecht en de gerelateerde verplichting.

▼B

119 Indien het restitutierecht ontstaat uit hoofde van een verzekeringscontract dat qua bedrag en looptijd exact overeenstemt met het bedrag en de looptijd van sommige of alle vergoedingen die uit hoofde van een toegezegdpensioenregeling zijn verschuldigd, wordt de reële waarde van het restitutierecht geacht de contante waarde van de gerelateerde verplichting te zijn (behoudens enige vereiste vermindering als de restitutie niet volledig kan worden geïnd).

Componenten van de kosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten

120 Een entiteit moet de componenten van de kosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten als volgt opnemen, tenzij een andere IFRS voorschrijft of toestaat dat zij in de kosten van een actief worden opgenomen:

(a) pensioenkosten (zie de alinea's 66 tot en met 112) in winst of verlies;

(b) nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) (zie de alinea's 123 tot en met 126) in winst of verlies; en

(c) herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) (zie de alinea's 127 tot en met 130) in niet-gerealiseerde resultaten.

121 Andere IFRSs schrijven voor dat sommige kosten van personeelsbeloningen worden opgenomen in de kosten van activa zoals voorraden of materiële vaste activa (zie IAS 2 en IAS 16). Kosten van vergoedingen na uitdiensttreding die in de kostprijs van dergelijke activa zijn opgenomen, omvatten het geëigende aandeel van de componenten die zijn opgesomd in alinea 120.

122 In niet-gerealiseerde resultaten opgenomen herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) mogen in latere perioden niet naar de winst of het verlies worden geherclassificeerd. De entiteit mag deze in niet-gerealiseerde resultaten opgenomen bedragen evenwel binnen het eigen vermogen overboeken.

Nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief)

123 De nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) moet worden berekend door de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) te vermenigvuldigen met de in alinea 83 gespecificeerde disconteringsvoet, zoals beide bij de aanvang van de jaarlijkse verslagperiode zijn bepaald, rekening houdend met eventuele wijzigingen in de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) tijdens die periode als gevolg van betalingen van bijdragen en vergoedingen.

124 De nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) kan worden beschouwd als bestaande uit rentebaten op fondsbeleggingen, rentekosten met betrekking tot de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten en rente op de gevolgen van het in alinea 64 vermelde actiefplafond.

125 Rentebaten op fondsbeleggingen zijn een component van het rendement op fondsbeleggingen en worden berekend door de reële waarde van de fondsbeleggingen te vermenigvuldigen met de in alinea 83 gespecificeerde disconteringsvoet, zoals beide bij de aanvang van de jaarlijkse verslagperiode zijn bepaald, rekening houdend met eventuele wijzigingen in de tijdens die periode aangehouden fondsbeleggingen als gevolg van betalingen van bijdragen en vergoedingen. Het verschil tussen de rentebaten op fondsbeleggingen en het rendement op fondsbeleggingen wordt opgenomen in de herwaardering van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief).

▼B

126 De rente op de gevolgen van het actiefplafond maakt deel uit van de totale verandering in het effect van het actiefplafond en wordt berekend door het effect van het actiefplafond te vermenigvuldigen met de in alinea 83 gespecificeerde disconteringsvoet, zoals beide bij de aanvang van de jaarlijkse verslagperiode zijn bepaald. Het verschil tussen dat bedrag en de totale verandering in de gevolgen van het actiefplafond wordt opgenomen in de herwaardering van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief).

Herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief)

127 Herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) omvatten:

(a) actuariële winsten en verliezen (zie de alinea's 128 en 129);

(b) het rendement op fondsbeleggingen (zie alinea 130), exclusief bedragen die in de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) zijn opgenomen (zie alinea 125); en

(c) enigerlei wijziging in de gevolgen van het actiefplafond, exclusief bedragen die in de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) zijn opgenomen (zie alinea 126).

128 Actuariële winsten en verliezen vloeien voort uit stijgingen of dalingen van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten als gevolg van wijzigingen in actuariële veronderstellingen en ervaringsaanpassingen. Oorzaken van actuariële winsten en verliezen omvatten bijvoorbeeld:

(a) onverwacht hoge of lage cijfers van personeelsverloop, van werknemers die vervroegd met pensioen gaan of komen te overlijden, of van stijgingen in lonen, vergoedingen (als de formele of feitelijke voorwaarden van een regeling voorzien in een aanpassing van de vergoedingen aan de inflatie) of medische kosten;

(b) de gevolgen van wijzigingen in veronderstellingen betreffende betalingsopties voor vergoedingen;

(c) de gevolgen van gewijzigde schattingen van cijfers van toekomstig personeelsverloop, werknemers die vervroegd met pensioen gaan of komen te overlijden, of van stijgingen in lonen, vergoedingen (als de formele of feitelijke voorwaarden van een regeling voorzien in een aanpassing van de vergoedingen aan de inflatie) of medische kosten; en

(d) het gevolg van wijzigingen in de disconteringsvoet.

129 Actuariële winsten en verliezen omvatten noch veranderingen in de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten wegens de introductie, wijziging, inperking of afwikkeling van de toegezegdpensioenregeling, noch veranderingen in de vergoedingen die uit hoofde van de toegezegdpensioenregeling verschuldigd zijn. Dergelijke veranderingen resulteren in pensioenkosten van verstreken diensttijd of winsten of verliezen bij afwikkeling.

130 Bij de bepaling van het rendement op fondsbeleggingen brengt een entiteit de beheerskosten van de fondsbeleggingen in mindering, alsook eventuele belastingen die door het fonds zelf zijn verschuldigd en die geen belastingen zijn die zijn opgenomen in de actuariële veronderstellingen die zijn gehanteerd voor de waardering van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (zie alinea 76). Andere beheerskosten worden niet van het rendement op fondsbeleggingen afgetrokken.

▼B

Presentatie

Saldering

131 Een entiteit moet een actief dat verband houdt met één regeling salderen met een verplichting die verband houdt met een andere regeling als en alleen als de entiteit:

(a) beschikt over een in rechte afdwingbaar recht om een surplus in één regeling aan te wenden om verplichtingen uit hoofde van de andere regeling af te wikkelen; en

(b) ofwel voornemens is om de verplichtingen op nettobasis af te wikkelen, ofwel om het surplus in één regeling te realiseren en haar verplichting uit hoofde van de andere regeling simultaan af te wikkelen.

132 De criteria voor saldering zijn vergelijkbaar met de criteria voor financiële instrumenten in IAS 32 *Financiële instrumenten: presentatie*.

Onderscheid tussen vlottend/vast c.q. kortlopend/langlopend

133 Sommige entiteiten maken een onderscheid tussen vlottende activa en kortlopende verplichtingen enerzijds, en vaste activa en langlopende verplichtingen anderzijds. In deze standaard wordt niet bepaald of een entiteit een onderscheid moet maken tussen vlottende en vaste, c.q. kortlopende en langlopende gedeelten van activa en verplichtingen die resulteren uit vergoedingen na uitdiensttreding.

Componenten van kosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten

134 In alinea 120 is bepaald dat een entiteit pensioenkosten en de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) in winst of verlies moet opnemen. In deze standaard wordt niet gespecificeerd hoe een entiteit pensioenkosten en de nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) moet presenteren. Een entiteit presenteert deze componenten in overeenstemming met IAS 1.

Informatieverschaffing

135 Een entiteit moet informatie verstrekken die:

(a) de kenmerken van haar toegezegdpensioenregelingen toelicht, alsook de risico's die daaraan verbonden zijn (zie alinea 139);

(b) verwijst naar de uit haar toegezegdpensioenregelingen voortvloeiende bedragen in haar jaarrekening en deze toelicht (zie de alinea's 140 tot en met 144); en

(c) beschrijft hoe haar toegezegdpensioenregelingen het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid van de toekomstige kasstromen van de entiteit kunnen beïnvloeden (zie de alinea's 145, 146 en 147).

136 Om de in alinea 135 uiteengezette doelstellingen te verwezenlijken, moet een entiteit met alle volgende elementen rekening houden:

(a) de noodzakelijke mate van detaillering om aan de vereisten inzake informatieverschaffing te voldoen;

(b) hoeveel nadruk op elk van de diverse vereisten moet worden gelegd;

(c) in hoeverre tot aggregatie of opsplitsing moet worden overgegaan; en

(d) of gebruikers van jaarrekeningen aanvullende informatie nodig hebben om de verstrekte kwantitatieve informatie te evalueren.

▼B

137 Indien de overeenkomstig de vereisten van deze standaard en andere IFRSs te verstrekken informatie ontoereikend is om de doelstellingen in alinea 135 te verwezenlijken, moet een entiteit de nodige aanvullende informatie verstrekken om deze doelstellingen te realiseren. Een entiteit kan bijvoorbeeld een analyse van de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten presenteren waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen de aard, kenmerken en risico's van de brutoverplichting. Bij de verstrekking van dergelijke informatie kan eventueel een onderscheid worden gemaakt tussen:

(a) bedragen verschuldigd aan bijdragende deelnemers, niet meer bijdragende deelnemers en gepensioneerden;

(b) onvoorwaardelijk toegezegde beloningen en toegerekende maar niet onvoorwaardelijk toegezegde beloningen;

(c) aan voorwaarden onderworpen vergoedingen, aan toekomstige loonsverhogingen toe te rekenen bedragen en andere vergoedingen.

138 Een entiteit moet beoordelen of alle of sommige te vermelden gegevens moeten worden opgesplitst om een onderscheid te maken tussen regelingen of groepen van regelingen waaraan materieel verschillende risico's verbonden zijn. Zo kan een entiteit overgaan tot de opsplitsing van informatie over regelingen die een of meer van de volgende kenmerken vertonen:

(a) verschillende geografische locaties;

(b) verschillende kenmerken, zoals pensioenregelingen op basis van een vast salaris, pensioenregelingen op basis van het eindsalaris en regelingen die voorzien in de vergoeding van medische kosten na uitdiensttreding;

(c) verschillende toepasselijke regelgeving;

(d) verschillende verslaggevende segmenten;

(e) verschillende financieringsregelingen (bv. toegekende pensioenaanspraken waartegenover geen beleggingen worden aangehouden en waartegenover geheel of gedeeltelijk beleggingen worden aangehouden).

Kenmerken van toegezegdpensioenregelingen en daaraan verbonden risico's

139 Een entiteit moet het volgende vermelden:

(a) Informatie over de kenmerken van haar toegezegdpensioenregelingen, met inbegrip van:

(i) de aard van de door de regeling betaalde vergoedingen (bv. een toegezegdpensioenregeling op basis van het eindsalaris of een op bijdragen gebaseerde regeling met garantie);

(ii) een beschrijving van de regelgeving die op de regeling van toepassing is, bijvoorbeeld het niveau van eventuele minimaal vereiste dekkingsgraden, en eventuele gevolgen van de regelgeving voor de regeling, zoals het actiefplafond (zie alinea 64);

(iii) een beschrijving van de verantwoordelijkheden van enigerlei andere entiteit voor de governance van de regeling, zoals de verantwoordelijkheden van beheerders of van leden van de raad van bestuur van de regeling;

(b) een beschrijving van de risico's waaraan de regeling de entiteit blootstelt, waarbij de nadruk wordt gelegd op ongebruikelijke, entiteitsgebonden of regelingsgebonden risico's, en van significante risicoconcentraties. Indien de fondsbeleggingen bijvoorbeeld hoofdzakelijk tot één en dezelfde beleggingscategorie behoren, zoals vastgoed, kan de regeling de entiteit blootstellen aan een concentratie van vastgoedmarktrisico;

(c) een beschrijving van wijzigingen aan, inperkingen van of afwikkelingen in het kader van de regeling

▼B

Toelichting op in de jaarrekening opgenomen bedragen

140 Voor zover van toepassing moet een entiteit voor elk van de volgende posten een aansluiting tussen de begin- en eindsaldi verstrekken:

(a) de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief), met afzonderlijke aansluitingen voor:

(i) fondsbeleggingen;

(ii) de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten;

(iii) de gevolgen van het actiefplafond;

(b) enige restitutierechten. Een entiteit moet ook de relatie tussen enigerlei restitutierecht en de gerelateerde verplichting beschrijven.

141 Voor zover van toepassing moet bij elke in alinea 140 opgesomde aansluiting elk van de volgende elementen worden vermeld:

(a) aan het dienstjaar toegerekende pensioenkosten;

(b) rentebaten of –lasten;

(c) herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief), met afzonderlijke vermelding van:

(i) het rendement op fondsbeleggingen, exclusief bedragen die in de onder (b) bedoelde rente zijn opgenomen;

(ii) actuariële winsten en verliezen die voorvloeien uit wijzigingen in demografische veronderstellingen (zie alinea 76(a));

(iii) actuariële winsten en verliezen die voorvloeien uit wijzigingen in financiële veronderstellingen (zie alinea 76(b));

(iv) gevolgen van de beperking van een nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten tot het actiefplafond, exclusief bedragen die in de onder (b) bedoelde rente zijn opgenomen. Een entiteit moet ook vermelden hoe zij het beschikbare maximale economische voordeel heeft bepaald, nl. of deze voordelen de vorm aannemen van terugbetalingen, verlaagde toekomstige bijdragen of een combinatie van beide;

(d) pensioenkosten van verstreken diensttijd en winsten en verliezen bij afwikkelingen. Zoals toegestaan op grond van alinea 100 hoeft geen onderscheid te worden gemaakt tussen pensioenkosten van verstreken diensttijd en winsten en verliezen bij afwikkelingen indien deze samen voorkomen;

(e) de gevolgen van wisselkoerswijzigingen;

(f) bijdragen aan de regeling, met afzonderlijke vermelding van die van de werkgever en die van de deelnemers aan de regeling;

(g) betalingen van de regeling, met afzonderlijke vermelding van het bedrag dat met betrekking tot afwikkelingen is betaald;

(h) de gevolgen van bedrijfscombinaties en –afstotingen.

142 Een entiteit moet de reële waarde van de fondsbeleggingen in categorieën opsplitsen naar gelang van de aard en de risico's van deze beleggingen, waarbij elke fondsbeleggingscategorie wordt ingedeeld in beleggingen met en zonder een op een actieve markt genoteerde marktprijs (zoals gedefinieerd in IFRS 13 *Waardering tegen reële waarde* (*)). Zo kan een entiteit, rekening houdend met de in alinea 136 behandelde mate van informatieverschaffing, een onderscheid maken tussen:

(*) Als een entiteit IFRS 13 nog niet heeft toegepast, kan zij verwijzen naar alinea TL71 van IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering*, of naar alinea B.5.4.3 van IFRS 9 *Financiële instrumenten* (oktober 2010), voor zover van toepassing.

▼B

(a) geldmiddelen en kasequivalenten;

(b) eigenvermogensinstrumenten (gescheiden volgens sector, ondernemingsomvang, geografische locatie enz.);

(c) schuldbewijzen (gescheiden volgens type emittent, kredietkwaliteit, geografische locatie enz.);

(d) vastgoed (gescheiden volgens geografische locatie enz.);

(e) derivaten (gescheiden volgens type onderliggend risico in het contract, bijvoorbeeld rentecontracten, valutacontracten, eigenvermogenscontracten, kredietcontracten, longevity swaps enz.);

(f) beleggingsfondsen (gescheiden volgens fondstype);

(g) door activa gedekte waardepapieren; en

(h) gestructureerde schuld.

143 Een entiteit moet de reële waarde vermelden van haar eigen overdraagbare financiële instrumenten die als fondsbeleggingen worden aangehouden, alsook de reële waarde van fondsbeleggingen die eigendommen of andere activa zijn die door de entiteit worden gebruikt.

144 Een entiteit moet vermelden welke belangrijke actuariële veronderstellingen zijn gehanteerd om de contante waarde van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten te bepalen (zie alinea 76). Deze informatie moet in absolute termen worden vermeld (bijvoorbeeld als een absoluut percentage en niet alleen als de marge tussen verschillende percentages of andere grootheden). Als een entiteit voor een groepering van regelingen informatie in totalen verstrekt, moet ze dergelijke informatie verschaffen in de vorm van gewogen gemiddelden of relatief kleine bereiken.

Bedrag, tijdstip en onzekerheid van toekomstige kasstromen

145 Een entiteit moet het volgende vermelden:

(a) een gevoeligheidsanalyse voor iedere belangrijke actuariële veronderstelling (zoals vermeld op grond van alinea 144) aan het einde van de verslagperiode, waaruit blijkt hoe de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten beïnvloed zou zijn geweest door veranderingen in de desbetreffende actuariële veronderstelling die op die datum redelijkerwijs mogelijk zouden zijn geweest;

(b) de methoden en veronderstellingen die zijn gehanteerd bij de opstelling van de op grond van punt (a) te verrichten gevoeligheidsanalyses en de beperkingen van die methoden;

(c) wijzigingen in de voor de opstelling van de gevoeligheidsanalyses gehanteerde methoden en veronderstellingen ten opzichte van de voorgaande periode, en de redenen van dergelijke wijzigingen.

146 Een entiteit moet een beschrijving geven van door de regeling of de entiteit gevolgde strategieën voor de matching van activa en verplichtingen, met inbegrip van het gebruik van lijfrenten en andere technieken, zoals longevity swaps, met het oog op de beheersing van het risico.

147 Om een indicatie te geven van de gevolgen van een toegezegdpensioenregeling voor de toekomstige kasstromen van een entiteit, moet ze het volgende vermelden:

(a) een beschrijving van alle financieringsregelingen en het financieringsbeleid die toekomstige bijdragen beïnvloeden;

(b) de bijdragen die tijdens de volgende jaarlijkse verslagperiode naar verwachting aan de regeling zullen worden gedaan;

▼B

(c) informatie over het looptijdprofiel van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten. Deze omvat de gewogen gemiddelde duration van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten en kan andere informatie omvatten over de spreiding van de momenten waarop vergoedingen worden betaald, zoals een vervaldagenanalyse van de betalingen van vergoedingen.

Collectieve regelingen van meer werkgevers

148 Indien een entiteit participeert in een collectieve toegezegdpensioenregeling van meer werkgevers moet zij het volgende vermelden:

(a) een beschrijving van de financieringsovereenkomsten, met inbegrip van de methode die wordt gebruikt om het bijdragepercentage van de entiteit en eventuele minimaal vereiste dekkingsgraden te bepalen;

(b) een beschrijving van de mate waarin de entiteit in het kader van de regeling aansprakelijk kan worden gesteld voor verplichtingen van andere entiteiten uit hoofde van de contractuele bepalingen van de collectieve regeling van meer werkgevers;

(c) een beschrijving van enigerlei overeengekomen toerekening van een tekort of surplus bij:

(i) liquidatie van de regeling; dan wel

(ii) de terugtrekking van de entiteit uit de regeling.

(d) indien de entiteit deze regeling overeenkomstig alinea 34 administratief verwerkt alsof het een toegezegdebijdragenregeling betreft, moet ze, naast de op grond van de punten (a), (b) en (c) te verstrekken informatie en in plaats van de op grond van de alinea's 139 tot en met 147 te verstrekken informatie, het volgende vermelden:

(i) het feit dat de regeling een toegezegdpensioenregeling is;

(ii) de reden waarom onvoldoende informatie beschikbaar is om de regeling administratief te verwerken als een toegezegdpensioenregeling;

(iii) de bijdragen die tijdens de volgende jaarlijkse verslagperiode naar verwachting aan de regeling zullen worden gedaan;

(iv) informatie over enigerlei tekort of surplus in de regeling dat een invloed kan hebben op het bedrag van toekomstige bijdragen, met inbegrip van de grondslag die wordt gebruikt voor het bepalen van dat tekort of surplus en de eventuele gevolgen ervan voor de entiteit;

(v) een indicatie van de mate waarin de entiteit aan de regeling deelneemt in vergelijking met andere deelnemende entiteiten. Voorbeelden van maatstaven die een dergelijke indicatie kunnen geven, zijn onder meer het aandeel van de entiteit in de totale bijdragen aan de regeling of het aandeel van de entiteit in het totale aantal bijdragende deelnemers, gepensioneerde deelnemers en voormalige deelnemers die recht hebben op vergoedingen, indien deze informatie beschikbaar is.

Toegezegdpensioenregelingen waarbij risico's tussen entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap worden gedeeld

149 Indien een entiteit deelneemt aan een toegezegdpensioenregeling waarbij risico's tussen entiteiten onder gemeenschappelijke zeggenschap worden gedeeld, moet ze het volgende vermelden:

(a) de contractuele overeenkomst of de vastgelegde grondslag voor het belasten van de entiteiten voor de nettokosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten of het feit dat een dergelijke grondslag niet bestaat;

(b) de grondslag voor het bepalen van de bijdrage die door de entiteit moet worden betaald;

(c) als de entiteit een toerekening van de nettokosten uit hoofde van toegezegde pensioenrechten administratief verwerkt zoals vermeld in alinea 41, alle overeenkomstig de alinea's 135 tot en met 147 vereiste informatie over de regeling in haar geheel;

▼B

(d) als de entiteit de voor de periode te betalen bijdrage administratief verwerkt zoals vermeld in alinea 41, alle overeenkomstig de alinea's 135, 136, 137, 139, 142, 143, 144 en 147(a) en (b) vereiste informatie over de regeling in haar geheel.

150 De op grond van alinea 149 (c) en (d) vereiste informatie kan worden vermeld via verwijzingen naar informatie die in de jaarrekening van een andere groepsentiteit wordt verschaft, indien:

(a) de over de regeling te verstrekken informatie afzonderlijk wordt geïdentificeerd en als zodanig wordt vermeld in de jaarrekening van de betrokken groepsentiteit; en

(b) de jaarrekening van de betrokken groepsentiteit onder dezelfde voorwaarden en op hetzelfde tijdstip als of vroeger dan de jaarrekening van de entiteit beschikbaar is voor de gebruikers van de jaarrekening.

Vereisten inzake informatieverschaffing in andere IFRSs

151 Waar dat door IAS 24 wordt vereist, moet een entiteit informatie verschaffen over:

(a) transacties met verbonden partijen met regelingen inzake vergoedingen na uitdiensttreding; en

(b) vergoedingen na uitdiensttreding voor managers op sleutelposities.

152 Waar vereist door IAS 37 moet een entiteit informatie verschaffen over voorwaardelijke verplichtingen die resulteren uit verplichtingen uit hoofde van vergoedingen na uitdiensttreding.

ANDERE LANGETERMIJNPERSONEELSBELONINGEN

153 Andere langetermijnpersoneelsbeloningen omvatten onder meer de volgende beloningen, indien deze naar verwachting niet volledig zullen zijn vereffend binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin de werknemers de gerelateerde prestaties hebben verricht:

(a) betaald langetermijnverlof, zoals verlof voor lange dienstprestatie of sabbatsverlof;

(b) jubileumuitkeringen of andere voordelen die samenhangen met een langdurig dienstverband;

(c) uitkeringen voor langdurige arbeidsongeschiktheid;

(d) winstdelingen en bonussen; en

(e) uitgestelde vergoedingen.

154 De waardering van andere langetermijnpersoneelsbeloningen is gewoonlijk niet aan dezelfde mate van onzekerheid onderhevig als de waardering van vergoedingen na uitdiensttreding. Om deze reden vereist deze standaard een vereenvoudigde methode voor de administratieve verwerking van andere langetermijnpersoneelsbeloningen. Anders dan bij de verwerkingsmethoden die vereist zijn voor vergoedingen na uitdiensttreding, worden bij deze methode geen herwaarderingen in de niet-gerealiseerde resultaten opgenomen.

Opname en waardering

155 Bij de opname en waardering van het surplus of tekort in een andere regeling inzake langetermijnpersoneelsbeloningen moet een entiteit de alinea's 56 tot en met 98 en de alinea's 113, 114 en 115 toepassen. Bij de opname en waardering van restitutierechten moet een entiteit de alinea's 116 tot en met 119 toepassen.

156 Voor andere langetermijnpersoneelsbeloningen moet een entiteit het nettototaal van de volgende bedragen opnemen in de winst of het verlies, tenzij een andere IFRS toestaat of voorschrijft dat ze in de kostprijs van een actief worden opgenomen:

(a) pensioenkosten (zie de alinea's 66 tot en met 112);

(b) nettorente op de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) (zie de alinea's 123 tot en met 126); en

▼B

(c) herwaarderingen van de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (actief) (zie de alinea's 127 tot en met 130).

157 Eén vorm van andere langetermijnpersoneelsbeloningen zijn uitkeringen voor langdurige arbeidsongeschiktheid. Indien het bedrag van de vergoeding afhankelijk is van de duur van het dienstverband, ontstaat een verplichting op het moment dat de prestaties door de desbetreffende werknemer worden verricht. De waardering van die verplichting houdt rekening met de waarschijnlijkheid dat de betaling vereist zal zijn en met de periode waarvoor de betaling naar verwachting zal moeten worden uitgevoerd. Als het niveau van de vergoeding hetzelfde is voor elke werknemer die arbeidsongeschikt wordt, ongeacht het aantal dienstjaren, worden de verwachte kosten van deze vergoedingen opgenomen op het moment dat een gebeurtenis plaatsvindt die de langdurige arbeidsongeschiktheid veroorzaakt.

Informatieverschaffing

158 Hoewel deze standaard niet vereist dat specifieke informatie in verband met andere langetermijnpersoneelsbeloningen wordt verschaft, is dergelijke informatie mogelijk wel vereist door andere IFRSs. Zo vereist IAS 24 informatieverschaffing over personeelsbeloningen voor managers op sleutelposities. IAS 1 vereist dat informatie wordt verstrekt over lasten uit hoofde van personeelsbeloningen.

ONTSLAGVERGOEDINGEN

159 In deze standaard worden ontslagvergoedingen los van andere personeelsbeloningen behandeld, omdat de gebeurtenis die aanleiding geeft tot een verplichting de beëindiging van het dienstverband is in plaats van het eigenlijke dienstverband van de werknemer. Ontslagvergoedingen resulteren ofwel uit het besluit van een entiteit om het dienstverband te beëindigen, ofwel uit het besluit van een werknemer om in ruil voor de beëindiging van het dienstverband op een door de entiteit gedaan aanbod van vergoedingen in te gaan.

160 Ontslagvergoedingen omvatten noch personeelsbeloningen resulterend uit de beëindiging van het dienstverband op verzoek van de werknemer zonder dat er van een aanbod van de entiteit sprake is, noch personeelsbeloningen resulterend uit vereisten inzake verplichte pensionering, omdat dergelijke vergoedingen vergoedingen na uitdiensttreding zijn. Sommige entiteiten bieden een lagere vergoeding voor de beëindiging van het dienstverband op verzoek van de werknemer (in wezen een vergoeding na uitdiensttreding) dan voor de beëindiging van het dienstverband op verzoek van de entiteit. Het verschil tussen de vergoeding voor de beëindiging van het dienstverband op verzoek van de werknemer en een hogere vergoeding voor de beëindiging van het dienstverband op verzoek van de entiteit is een ontslagvergoeding.

161 De vorm van de personeelsbeloning bepaalt niet of zij in ruil voor prestaties of in ruil voor de beëindiging van het dienstverband van de werknemer wordt uitgekeerd. Ontslagvergoedingen zijn gewoonlijk vaste vergoedingen, maar omvatten soms eveneens:

(a) een verbetering van de vergoedingen na uitdiensttreding, hetzij indirect via een beloningsregeling voor het personeel, hetzij direct;

(b) salaris tot het einde van een bepaalde opzegperiode als de werknemer geen verdere prestaties verricht die economische voordelen voor de entiteit genereren.

162 Indicatoren die erop duiden dat een personeelsbeloning in ruil voor prestaties wordt uitgekeerd, zijn onder meer:

(a) de vergoeding is afhankelijk van het voortduren van het dienstverband (met inbegrip van vergoedingen die toenemen bij voortdurend dienstverband);

(b) de vergoeding wordt toegekend in overeenstemming met de voorwaarden van een beloningsregeling voor het personeel.

▼B

163 Sommige ontslagvergoedingen worden toegekend in overeenstemming met de voorwaarden van een bestaande beloningsregeling voor het personeel. Zij kunnen bijvoorbeeld zijn vastgelegd in de wet, de arbeidsovereenkomst of een vakbondsovereenkomst, of een impliciet karakter hebben doordat de werkgever in het verleden soortgelijke vergoedingen heeft toegekend. Een ander voorbeeld: indien een entiteit vergoedingen biedt die langer dan een korte periode beschikbaar zijn, of indien de periode tussen het aanbod en de verwachte datum van het werkelijke ontslag langer is dan een korte periode, dan gaat de entiteit na of zij een nieuwe beloningsregeling voor het personeel heeft vastgesteld, en dus of de in het kader van de regeling geboden vergoedingen ontslagvergoedingen dan wel vergoedingen na uitdiensttreding zijn. In overeenstemming met de voorwaarden van een beloningsregeling voor het personeel toegekende personeelsbeloningen zijn ontslagvergoedingen als zij resulteren uit het besluit van een entiteit om het dienstverband van een werknemer te beëindigen en tevens niet afhankelijk zijn gesteld van het voortduren van het dienstverband.

164 Sommige personeelsbeloningen worden uitgekeerd ongeacht de reden voor het vertrek van de werknemer. De betaling van dergelijke vergoedingen is zeker (behoudens enige vereisten inzake de onvoorwaardelijke toezegging ervan of een minimumaantal dienstjaren), maar het tijdstip waarop ze worden betaald is onzeker. Hoewel dergelijke vergoedingen in sommige rechtsgebieden als schadevergoedingen voor ontslag of speciale ontslagpremies worden omschreven, betreft het vergoedingen na uitdiensttreding in plaats van ontslagvergoedingen. Een entiteit moet ze dan ook administratief verwerken als vergoedingen na uitdiensttreding.

Opname

165 Een entiteit moet ontslagvergoedingen als een verplichting en als een last opnemen op de vroegste van de volgende data:

(a) wanneer de entiteit het aanbod van die vergoedingen niet langer kan intrekken; en

(b) wanneer de entiteit de kosten opneemt van een reorganisatie die binnen het toepassingsgebied van IAS 37 valt en die de betaling van ontslagvergoedingen met zich meebrengt.

166 Bij ontslagvergoedingen die verschuldigd zijn als gevolg van het besluit van een werknemer om in ruil voor de beëindiging van het dienstverband op een aanbod van vergoedingen in te gaan, is het tijdstip waarop een entiteit haar aanbod inzake ontslagvergoedingen niet langer kan intrekken, het vroegste van de volgende momenten:

(a) wanneer de werknemer op het aanbod ingaat; en

(b) wanneer een beperking (bv. een wettelijk voorschrift, een voorschrift van regelgevende instanties of een contractueel voorschrift, dan wel enigerlei andere beperking) op het vermogen van de entiteit om het aanbod in te trekken, in werking treedt. Dit is wanneer het aanbod wordt gedaan, mits de beperking op dat moment bestaat.

167 Bij ontslagvergoedingen die verschuldigd zijn als gevolg van het besluit van een entiteit om het dienstverband van een werknemer te beëindigen, kan de entiteit het aanbod niet langer intrekken wanneer zij de betrokken werknemers in kennis heeft gesteld van een ontslagregeling die aan alle onderstaande criteria voldoet:

(a) uit handelingen die nodig zijn om de regeling te voltooien, blijkt dat het onwaarschijnlijk is dat aanzienlijke wijzigingen aan de regeling zullen worden aangebracht of dat de regeling zal worden ingetrokken;

(b) in de regeling wordt het aantal werknemers vermeld van wie het dienstverband zal worden beëindigd, hun functieclassificatie of functie en hun locatie (maar in de regeling hoeft niet elke individuele werknemer te worden geïdentificeerd) en de verwachte datum van voltooiing van de regeling;

▼B

(c) in de regeling worden de ontslagvergoedingen die werknemers zullen ontvangen met voldoende detail vastgesteld opdat werknemers de aard en het bedrag kunnen bepalen van de vergoedingen die zij zullen ontvangen wanneer hun dienstverband wordt beëindigd.

168 Wanneer een entiteit ontslagvergoedingen opneemt, moet zij mogelijk ook een wijziging aan de regeling of een inperking van andere personeelsbeloningen administratief verwerken (zie alinea 103).

Waardering

169 Een entiteit moet ontslagvergoedingen bij de eerste opname waarderen, en latere wijzigingen daarvan waarderen en opnemen met inachtneming van de aard van de personeelsbeloning, met dien verstande dat indien de ontslagvergoedingen een verbetering van de vergoedingen na uitdiensttreding zijn, zij de vereisten voor vergoedingen na uitdiensttreding moet toepassen. Anders geldt het volgende:

(a) indien de ontslagvergoedingen naar verwachting volledig vereffend zullen zijn binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin zij worden opgenomen, moet de entiteit de vereisten voor kortetermijnpersoneelsbeloningen toepassen;

(b) indien de ontslagvergoedingen naar verwachting niet volledig vereffend zullen zijn binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode waarin zij worden opgenomen, moet de entiteit de vereisten voor andere langetermijnpersoneelsbeloningen toepassen.

170 Aangezien ontslagvergoedingen niet in ruil voor prestaties worden toegekend, zijn de alinea's 70 tot en met 74 betreffende de toerekening van vergoedingen aan dienstperioden niet relevant.

Voorbeeld ter illustratie van de alinea's 159 tot en met 170

Achtergrond

Als gevolg van een recente overname is een entiteit voornemens een fabriek over tien maanden te sluiten en op dat moment het dienstverband van alle resterende werknemers van de fabriek te beëindigen. Omdat de entiteit de expertise van de werknemers van de fabriek nodig heeft om een aantal opdrachten te voltooien, kondigt zij de onderstaande ontslagregeling aan.

Elke werknemer die blijft en prestaties verricht tot de sluiting van de fabriek, zal op de ontslagdatum een contante betaling van 30 000 VE ontvangen. Werknemers die vóór de sluiting van de fabriek opstappen, zullen 10 000 VE ontvangen.

De fabriek telt 120 werknemers. Ten tijde van de aankondiging van de regeling verwacht de entiteit dat 20 werknemers zullen opstappen vóór de sluiting van de fabriek. De totale verwachte uitstroom van kasmiddelen in het kader van de regeling is derhalve gelijk aan 3 200 000 VE (nl. 20 × 10 000 VE + 100 × 30 000 VE). Zoals voorgeschreven door alinea 160 verwerkt de entiteit de personeelsbeloningen die in ruil voor de beëindiging van het dienstverband worden toegekend als ontslagvergoedingen en verwerkt zij de vergoedingen die in ruil voor prestaties worden toegekend als kortetermijnpersoneelsbeloningen.

▼B

Ontslagvergoedingen

De in ruil voor de beëindiging van het dienstverband toegekende vergoeding bedraagt 10 000 VE. Dit is het bedrag dat de entiteit voor de beëindiging van het dienstverband moet betalen, ongeacht of de werknemers blijven en prestaties verrichten totdat de fabriek sluit, dan wel opstappen vóór de sluiting van de fabriek. Hoewel de werknemers vóór de sluiting van de fabriek kunnen opstappen, is de beëindiging van het dienstverband van alle werknemers het gevolg van het besluit van de entiteit tot sluiting van de fabriek en tot beëindiging van hun dienstverband (m.a.w. alle werknemers zullen opstappen wanneer de fabriek sluit). Daarom wordt door de entiteit een verplichting van 1 200 000 VE (nl. 120 × 10 000 VE) voor de in overeenstemming met de beloningsregeling voor het personeel uitgekeerde ontslagvergoedingen opgenomen op het vroegste van de volgende twee momenten: wanneer de ontslagregeling wordt aangekondigd of wanneer de entiteit de met de sluiting van de fabriek verband houdende reorganisatiekosten opneemt.

Vergoedingen in ruil voor prestaties

De additionele vergoedingen die werknemers zullen ontvangen als zij gedurende de gehele periode van tien maanden prestaties blijven verrichten, zijn vergoedingen in ruil voor prestaties die over deze periode worden verricht. De entiteit verwerkt deze vergoedingen als kortetermijnpersoneelsbeloningen omdat zij deze naar verwachting binnen twaalf maanden na het einde van de jaarlijkse verslagperiode zal vereffenen. In dit voorbeeld is geen discontering vereist. In elke maand van de dienstperiode van tien maanden wordt dus een last van 200 000 VE (nl. 2 000 000 VE ÷ 10) opgenomen, samen met een overeenkomstige verhoging van de boekwaarde van de verplichting.

Informatieverschaffing

171 Hoewel deze standaard niet vereist dat specifieke informatie in verband met ontslagvergoedingen wordt verschaft, is dergelijke informatie mogelijk wel vereist door andere IFRSs. Zo vereist IAS 24 informatieverschaffing over personeelsbeloningen voor managers op sleutelposities. IAS 1 vereist dat informatie wordt verstrekt over lasten uit hoofde van personeelsbeloningen.

OVERGANG EN INGANGSDATUM

172 Een entiteit moet deze standaard toepassen op jaarperioden die op of na 1 januari 2013 aanvangen. Eerdere toepassing is toegestaan. Als een entiteit deze standaard op een eerdere periode toepast, moet zij dit feit vermelden.

173 Een entiteit moet deze standaard retroactief toepassen in overeenstemming met IAS 8 *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten*, met de volgende uitzonderingen:

(a) een entiteit hoeft de boekwaarde van buiten het toepassingsgebied van deze standaard vallende activa niet aan te passen voor wijzigingen in kosten voor personeelsbeloningen die voor de datum van eerste toepassing in de boekwaarde waren opgenomen. De datum van eerste toepassing is de aanvang van de vroegste voorgaande periode die wordt gepresenteerd in de eerste jaarrekening waarin de entiteit deze standaard toepast;

(b) in jaarrekeningen voor perioden die vóór 1 januari 2014 aanvangen, hoeft een entiteit geen vergelijkende informatie te presenteren voor de op grond van alinea 145 te verstrekken informatie over de gevoeligheid van de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten.

▼B

BIJLAGE

Wijzigingen in andere IFRSs

In deze bijlage zijn de wijzigingen in andere IFRSs vermeld die het gevolg zijn van het feit dat de Board in juni 2011 IAS 19 heeft herzien. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij de herziene IAS 19 toepast.

IFRS 1 ***Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards***

A1 Alinea 39L wordt toegevoegd en luidt als volgt:

39L Alinea D1 is gewijzigd, de alinea's D10 en D11 zijn verwijderd en alinea E5 is toegevoegd door IAS 19 *Personeelsbeloningen* (herziene versie van juni 2011). Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 19 (herziene versie van juni 2011) toepast.

A2 In bijlage D (Vrijstellingen van andere IFRSs) worden het kopje boven alinea D10 en de alinea's D10 en D11 verwijderd en wordt alinea D1 als volgt gewijzigd:

D1 Een entiteit kan een beroep doen op een of meer van de volgende vrijstellingen:

(a) …

(e) [verwijderd] …

A3 In bijlage E (Kortetermijnvrijstellingen van de IFRSs) worden het volgende kopje en alinea E5 toegevoegd:

Personeelsbeloningen

E5 Eerste toepassers mogen de overgangsbepalingen in alinea 173(b) van IAS 19 toepassen.

IFRS 8 ***Operationele segmenten***

A4 Alinea 24 wordt als volgt gewijzigd:

24 Een entiteit moet de volgende informatie over elk te rapporteren segment vermelden indien de gespecificeerde bedragen zijn opgenomen in de waardering van de activa van het segment die wordt beoordeeld door de hoogstgeplaatste functionaris die belangrijke operationele beslissingen neemt, dan wel anderszins regelmatig aan deze functionaris worden medegedeeld, ook al zijn deze bedragen niet in genoemde waardering van de activa van het segment opgenomen:

(a) …

(b) de bedragen van de toevoegingen aan andere vaste activa* dan financiële instrumenten, uitgestelde belastingvorderingen, nettoactiva uit hoofde van toegezegde pensioenrechten (zie IAS 19 *Personeelsbeloningen*) en rechten die uit verzekeringscontracten voortvloeien.

[voetnoot weggelaten]

IFRS 13 ***Waardering tegen reële waarde***

A5 Het kopje boven alinea D61 wordt als volgt gewijzigd:

▼B

IAS 19 *Personeelsbeloningen* (herziene versie van juni 2011)

A6 De alinea's D62 en D63 worden als volgt gewijzigd:

D62 Alinea 113 wordt als volgt gewijzigd:

50 [verwijderd]

(c) [verwijderd]

~~102~~ 113 De reële waarde van alle fondsbeleggingen wordt afgetrokken bij de bepaling van het tekort of surplus.

D63 Alinea 174 wordt toegevoegd en luidt als volgt:

~~162~~ 174 IFRS 13 (vastgesteld in mei 2011) wijzigde de definitie van reële waarde in alinea 8 en wijzigde alinea 113. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 13 toepast.

IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening*

A7 In alinea 7 wordt de definitie van "niet-gerealiseerde resultaten" als volgt gewijzigd:

7 …

Niet-gerealiseerde resultaten omvatten baten en lasten (met inbegrip van herclassificatieaanpassingen) die niet in winst of verlies worden opgenomen zoals door andere IFRSs vereist of toegestaan.

Niet-gerealiseerde resultaten bestaan uit de volgende componenten:

(a) wijzigingen in herwaarderingsreserves (zie IAS 16 *Materiële vaste activa* en IAS 38 *Immateriële activa*);

(b) herwaarderingen van toegezegdpensioenregelingen (zie IAS 19 *Personeelsbeloningen*);

(c) …

A8 Alinea 96 wordt als volgt gewijzigd, en alinea 139K wordt toegevoegd en luidt als volgt:

96 Herclassificatieaanpassingen ontstaan niet bij wijzigingen in herwaarderingsreserves die zijn opgenomen in overeenstemming met IAS 16 of IAS 38, of bij herwaarderingen van toegezegdpensioenregelingen die zijn opgenomen in overeenstemming met IAS 19. Deze componenten worden in niet-gerealiseerde resultaten opgenomen en worden in latere perioden niet naar de winst of het verlies geherclassificeerd. Wijzigingen in herwaarderingsreserves mogen in latere perioden naar de ingehouden winsten worden overgeboekt naarmate het actief wordt gebruikt of wanneer het niet langer in de balans wordt opgenomen (zie IAS 16 en IAS 38).

139K IAS 19 *Personeelsbeloningen* (herziene versie van juni 2011) wijzigde de definitie van "niet-gerealiseerde resultaten" in alinea 7 en alinea 96. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 19 (herziene versie van juni 2011) toepast.

IAS 24 *Informatieverschaffing over verbonden partijen*

A9 Alinea 22 wordt als volgt gewijzigd:

22 De deelname door een moedermaatschappij of dochteronderneming aan een toegezegdpensioenregeling waarbij risico's worden gedeeld tussen groepsentiteiten is een transactie tussen verbonden partijen (zie alinea 42 van IAS 19 (herziene versie van 2011)).

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 — De limiet voor een actief uit hoofde van een toegezegdpensioenregeling, minimaal vereiste dekkingsgraden en de wisselwerking hiertussen***

A10 Onder het kopje "Referenties" wordt na de verwijzing naar IAS 19 *Personeelsbeloningen* "(herziene versie van 2011)" toegevoegd.

De alinea's 25 en 26 worden verwijderd, de alinea's 1, 6, 17 en 24 worden als volgt gewijzigd, en alinea 27C wordt toegevoegd en luidt als volgt:

1 Alinea 64 van IAS 19 beperkt de waarde van een nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten tot het surplus in de toegezegdpensioenregeling of het actiefplafond, al naargelang welke waarde het laagst is. In alinea 8 van IAS 19 wordt het actiefplafond gedefinieerd als "de contante waarde van economische voordelen die beschikbaar zijn in de vorm van terugbetalingen uit de regeling of verlagingen van toekomstige bijdragen aan de regeling". Er zijn vragen gerezen over wanneer terugbetalingen of verlagingen van toekomstige bijdragen als beschikbaar moeten worden beschouwd, met name als een minimaal vereiste dekkingsgraad bestaat.

6 In deze interpretatie worden de volgende punten behandeld:

(a) wanneer moeten terugbetalingen of verlagingen van toekomstige bijdragen als beschikbaar worden beschouwd in overeenstemming met de definitie van actiefplafond in alinea 8 van IAS 19;

…

17 Een entiteit moet de toekomstige pensioenkosten bepalen met behulp van veronderstellingen die in overeenstemming zijn met die welke worden gebruikt om de brutoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten te bepalen en met de situatie aan het einde van de verslagperiode zoals bepaald door IAS 19. Derhalve moet een entiteit ervan uitgaan dat de vergoedingen die in de toekomst door een regeling moeten worden betaald, niet zullen veranderen tot de regeling wordt gewijzigd, en moet zij ervan uitgaan dat het aantal werknemers in de toekomst stabiel zal blijven, tenzij de entiteit het aantal werknemers dat door de regeling wordt gedekt, vermindert. In het laatste geval moet bij de veronderstelling over het toekomstige aantal werknemers de vermindering in aanmerking worden genomen.

24 Voor zover de te betalen bijdragen niet beschikbaar zullen zijn nadat ze in de regeling zijn gestort, moet de entiteit een verplichting opnemen wanneer de verplichting ontstaat. De verplichting moet het nettoactief uit hoofde van toegezegde pensioenrechten verlagen of de nettoverplichting uit hoofde van toegezegde pensioenrechten verhogen, zodat er naar verwachting geen winst of verlies zal voortvloeien uit de toepassing van alinea 64 van IAS 19 wanneer de bijdragen worden betaald.

27C IAS 19 (herziene versie van 2011) wijzigde de alinea's 1, 6, 17 en 24 en verwijderde de alinea's 25 en 26. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IAS 19 (herziene versie van 2011) toepast.