Detta dokument är endast avsett som dokumentationshjälpmedel och institutionerna ansvarar inte för innehållet

►B

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) nr 475/2012

av den 5 juni 2012

om ändring av kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller Internationell redovisningsstandard (IAS) 1 och Internationell finansiell rapporteringsstandard (IAS) 19

(Text av betydelse för EES)

(EUT L 146, 6.6.2012, s. 1)

Ändrad genom:

		Officiella tidningen		
		nr	sida	datum
►M1	Kommissionens förordning (EU) nr 407/2013 av den 23 april 2013	L 121	44	3.5.2013

▼B

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) nr 475/2012

av den 5 juni 2012

om ändring av kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller Internationell redovisningsstandard (IAS) 1 och Internationell finansiell rapporteringsstandard (IAS) 19

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ([1]), särskilt artikel 3.1, och

av följande skäl:

(1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ([2]) antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.

(2) Den 16 juni 2011 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ändringar av IAS (International Accounting Standard) 1 Utformning av finansiella rapporter – *redovisning av poster i övrigt totalresultat* (nedan kallade *ändringarna av IAS 1*) och i IAS 19 *Ersättningar till anställda* (nedan kallade *ändringarna av IAS 19*). Ändringarna av IAS 1 syftar till att göra redovisningen av det ökande antalet poster i övrigt totalresultat tydligare, samt till att hjälpa användare av finansiella rapporter att skilja mellan de poster i övrigt totalresultat som senare kan omklassificeras till resultatet och de poster som aldrig kommer att omklassificeras till resultatet. När det gäller ändringarna av IAS 19 bör ändringarna av den standarden hjälpa användare av finansiella rapporter att bättre förstå hur förmånsbestämda planer påverkar ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Syftet med standarden är att ange hur ersättningar till anställda ska redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar ska lämnas.

(3) Överläggningarna med EFRAG:s (European Financial Reporting Advisory Group) tekniska expertgrupp ger stöd för att ändringarna av IAS 1 och ändringarna av IAS 19 uppfyller de tekniska kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.

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

▼B

(4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.

(5) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

▼M1

Artikel 1

Bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska ändras på följande sätt:

1. Den internationella redovisningsstandarden IAS 1 – *Utformning av finansiella rapporter* – ska ändras i enlighet med bilagan till denna förordning.

2. International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, IFRS 5, IFRS 7, IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 och IAS 34 ska ändras i enlighet med ändringarna av IAS 1 enligt bilagan till denna förordning.

3. International Accounting Standard (IAS) *Ersättningar till anställda* ska ändras på det sätt som anges i bilagan till denna förordning.

4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 24 samt tolkning nr 14 av den ständiga tolkningskommittén (Standing Interpretations Committee [SIC]) ska ändras i enlighet med ändringarna av IAS 19 enligt bilagan till denna förordning.

Artikel 2

1. Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i punkterna 1 och 2 i artikel 1, senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds den 1 juli 2012 eller senare.

2. Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i punkterna 3 och 4 i artikel 1, senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2013 eller senare.

▼B

Artikel 3

Denna förordning träder i kraft den tredje dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

▼B

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSTANDARDER

IAS 1	**IAS 1**	**Utformning av finansiella rapporter - *Redovisning av poster i övrigt totalresultat***
IAS 19	**IAS 19**	***Ersättningar till anställda***

”**Mångfaldigande tillåts inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Alla rättigheter förbehålles utanför EES, med undantag för rätten att mångfaldiga för enskilt bruk eller annars i överensstämmelse med god sed. Ytterligare uppgifter kan fås från IASB:s webbplats www.iasb.org**”

▼B

ÄNDRINGAR I IAS 1

Utformning av finansiella rapporter

Punkt 7 ändras.

7 I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

…

Noter innehåller information utöver den som presenteras i rapporten över finansiell ställning, rapport(er) över resultat och övrigt totalresultat, …

Punkt 10 ändras, punkt 10 läggs till och punkt 12 stryks.

10 Fullständiga finansiella rapporter utgörs av

… en rapport över resultat och övrigt totalresultat för perioden;

…

Ett företag kan använda andra benämningar på rapporterna än dem som används i denna standard. Ett företag får exempelvis använda benämningen ”rapport över totalresultat” i stället för ”rapport över resultat och övrigt totalresultat”.

10A Ett företag får redovisa en enda rapport över resultat och övrigt totalresultat, med resultat och övrigt totalresultat redovisat i två avsnitt. Avsnitten ska redovisas tillsammans, där resultatavsnittet först redovisas direkt åtföljt av avsnittet övrigt totalresultat. Ett företag får redovisa resultatavsnittet i en separat rapport över resultat. I det fallet ska den separata rapporten över resultat omedelbart föregå rapporten som visar totalresultat, vilken ska inledas med resultat.

Rubrikerna över punkterna 81 och 82 samt punkt 82 ändras och punkt 81 stryks. Punkterna 81A och 81B, en rubrik och punkt 82A läggs till och punkterna 83 och 84 stryks.

Rapport över resultat och övrigt totalresultat

81A Rapporten över resultat och övrigt totalresultat (rapport över totalresultat) ska, utöver avsnitten resultat och övrigt totalresultat, innehålla följande:

(a) resultat,

(b) summa övrigt totalresultat,

(c) totalresultat för perioden, utgörande summan av resultat och övrigt totalresultat.

Om ett företag redovisar en separat resultatrapport redovisar det inte resultatavsnittet i rapporten som visar totalresultat.

81B Ett företag ska redovisa följande punkter, utöver avsnitten resultat och övrigt totalresultat, som fördelning av resultat och övrigt totalresultat för perioden:

(a) periodens resultat hänförligt till

(i) innehav utan bestämmande inflytande, och

(ii) moderföretagets ägare.

▼B

(b) totalresultat för perioden hänförligt till

(i) innehav utan bestämmande inflytande, och

(ii) ägare till moderföretaget.

Om ett företag redovisar resultat i en separat rapport ska det redovisa a) i den rapporten.

Information som ska redovisas i resultatavsnittet eller i rapporten över resultat

82 Utöver poster som krävs i andra IFRS ska resultatavsnittet eller rapporten över resultat innehålla resultatposter som redovisar följande belopp för perioden:

(a) intäkter,

(b) finansieringskostnader,

(c) andel av vinst och förlust i intresseföretag och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden,

(d) skattekostnad,

(e) [utgår]

(ea) ett samlat belopp för summan av avvecklade verksamheter (se IFRS 5).

(f)–(i) [utgår]

Information som ska redovisas i avsnittet övrigt totalresultat

82A I avsnittet övrigt totalresultat ska slag av poster redovisas som visar belopp avseende övrigt totalresultat under perioden, klassificerade efter posternas karaktär (inklusive intresseföretags och joint ventures andel av det övriga totalresultatet beräknad med tillämpning av kapitalandelsmetoden) och grupperade som de poster som, enligt andra IFRS

(a) inte därefter kommer att omklassificeras till resultat, och

(b) därefter kommer att omklassificeras till resultat när specifika villkor är uppfyllda.

Punkterna 85–87, 90, 91, 94, 100 och 115 samt rubriken ovanför punkt 97 ändras och punkt 139J läggs till

85 Ett företag ska redovisa ytterligare slag av poster, rubriker och delsummor i rapporten(-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat och när så är relevant för förståelsen av företagets finansiella resultat.

86 Eftersom effekterna av ett företags olika aktiviteter, transaktioner och andra händelser skiljer sig åt i fråga om frekvens, möjlighet till vinst eller förlust och förutsägbarhet, hjälper upplysningar om komponenterna i resultatet användare att förstå det uppnådda finansiella resultatet samt att göra prognoser över framtida finansiellt resultat. Ett företag inkluderar ytterligare slag av poster i rapporten(-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat och ändrar de använda beskrivningarna och posternas ordning när detta erfordras för att förklara delarna i det finansiella resultatet. …

87 Ett företag ska inte redovisa några intäkts- och kostnadsposter som extraordinära poster, vare sig i rapporten (-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat eller i noterna

90 Ett företag ska lämna upplysning om det inkomstskattebelopp som är hänförligt till varje post i övrigt totalresultat, inklusive omklassificeringsjusteringar, antingen i rapporten över resultat och övrigt totalresultat eller i noterna.

▼B

91 Ett företag kan redovisa poster i övrigt totalresultat antingen

(a) netto efter avdrag för hänförliga skatteeffekter, eller

(b) före hänförliga skatteeffekter med ett belopp som visar det sammanlagda inkomstskattebelopp som är hänförligt till dessa.

Om ett företag väljer alternativ b) ska det fördela skatten mellan de poster som därefter skulle kunna omklassificeras till resultatavsnittet och de poster som därefter inte kommer att omklassificeras till resultatavsnittet.

94 Ett företag kan redovisa omklassificeringsjusteringar i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat eller i noterna. Ett företag som redovisar omklassificeringsjusteringar i noterna redovisar posterna i övrigt totalresultat efter hänförliga omklassificeringsjusteringar.

Uppgifter som ska redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat eller i noterna.

100 Företag uppmuntras att redovisa analysen i punkt 99 i rapporten(-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat

115 Under vissa omständigheter kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna. Exempelvis kan ett företag kombinera information om ändringar i verkligt värde som redovisas i resultatet med information om finansiella instruments löptider, även om de förstnämnda upplysningarna avser rapporten(-erna som visar resultat och övrigt totalresultat och den sistnämnda avser rapporten över finansiell ställning. Ett företag bibehåller inte desto mindre en systematisk struktur i noterna så långt det är praktiskt genomförbart.

139J *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdade i juni 2011, ändrade punkter 7, 10, 82, 85–87, 90,91, 94, 100 och115, punkterna 10A, 81A, 81B och 82A läggs till, och punkterna 12, 81, 83 och 84 stryks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar från och med det första räkenskapsår som inleds 1 juli 2012 eller senare. Standarden får tillämpas tidigare. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta.

ÄNDRINGAR AV ANDRA IFRS

I denna bilaga redovisas de ändringar av andra IAS som är en följd av att IASB har utfärdat ändringar i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Ett företag ska tillämpa ändringarna när det tillämpar ändringarna i IAS 1 i *Redovisning av poster i övrigt totalresultat*

IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards (IFRS) tillämpas*

Punkt 21 ändras och punkt 39K läggs till.

21 För att uppfylla kraven i IAS 1 ska ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS inkludera minst tre rapporter över finansiell ställning, två rapporter över resultat och övrigt totalresultat, två separata rapporter över resultat (om sådana avges), två rapporter över kassaflöden och två rapporter över förändringar i eget kapital samt hänförliga noter, inklusive jämförande information.

39K *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 21. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼B

IFRS 5, ***Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter***

Punkt 33A ändras och punkt 44I läggs till.

33A Om ett företag redovisar resultatposterna i en separat rapport enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisas ett avsnitt som identifieras som hänförligt till avvecklade verksamheter i den rapporten.

44I *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 33A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IFRS 7 ***Finansiella instrument: Upplysningar***

Punkt 27B ändras och punkt 97G läggs till.

27B För värderingar till verkligt värde som redovisas i rapporten över finansiell ställning ska ett företag för varje klass av finansiella instrument upplysa om följande:

…

(c) En avstämning av ingående och utgående balanser av värderingar till verkligt värde på nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, med separat upplysning om periodens förändringar hänförliga till följande:

(i) Summa vinster eller förluster som redovisats i resultatet, och en beskrivning av var de redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.

…

(d) Det belopp för periodens totala vinster eller förluster i (c) (i) ovan, som ingår i resultatet och som är hänförligt till vinster eller förluster avseende de tillgångar och skulder som innehas per rapportperiodens slut, och en beskrivning av var dessa vinster eller förluster redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.

…

44Q *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 27B. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IAS 12 ***Inkomstskatter***

Punkt 77 ändras, punkt 77A stryks och punkt 98B läggs till.

77 Periodens skattekostnad eller skatteintäkt, hänförlig till intäkter och kostnader i ordinarie verksamhet, ska redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.

98B *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 77 och strök punkt 77A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IAS 20 ***Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd***

Punkt 29 ändras, punkt 29A stryks och punkt 46 läggs till.

29 Bidrag hänförliga till intäkter redovisas som del i resultat, antingen separat eller under en allmän rubrik som ”övriga intäkter”; alternativt dras de av vid redovisningen av motsvarande kostnader

▼B

46 *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 29 och strök punkt 29A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IAS 21 ***Effekterna av ändrade valutakurser***

Punkt 39 ändras och punkt 60H läggs till.

39 Resultat och finansiella ställning för ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:

…

(b) Intäkter och kostnader för varje rapport som visar resultat och övrigt totalresultat (dvs. inklusive jämförelser) ska räknas om till växelkurserna vid dagen för transaktionerna. och

(c) …

60H *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 39. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IAS 32 ***Finansiella instrument: Klassificering***

Punkt 40 ändras och punkt 97K läggs till.

40 Utdelningar som klassificeras som utgift kan redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat antingen tillsammans med ränta på övriga skulder eller som en separat post. Utöver kraven i denna standard lämnas även upplysningar om räntor och utdelningar i enlighet med kraven i IAS 1 och IFRS 7. Eftersom den skattemässiga behandlingen kan variera för utdelningar och räntor är det önskvärt att separat upplysning lämnas om dem i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat. Upplysningar om skatteeffekter lämnas i enlighet med IAS 12.

97K *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 40. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IAS 33 ***Resultat per aktie***

Punkterna 4A, 67A, 68A och 73A ändras och punkt 74D läggs till.

4A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 81 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2011) redovisar det resultat per aktie endast i den separata rapporten.

67A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning, enligt kraven i punkterna 66 och 67, i den separata rapporten.

68A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat resultaträkning på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten, enligt kraven i punkt 68, i den separata rapporten eller i noterna.

▼B

73A Punkt 73 är även tillämplig på ett företag som utöver resultat per aktie före och efter utspädning lämnar uppgift om belopp er aktie med användning av en annan redovisad resultatpost än den som krävs enligt denna standard.

74D *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 4A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

IAS 34 ***Delårsrapportering***

Punkterna 8A, 11A, och 20 ändras och punkt 51 läggs till.

8 En delårsrapport ska alltid innehålla

…

(b) en rapport i sammandrag eller rapporter i sammandrag över resultat och övrigt totalresultat

(c) …

8A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det delårsinformation i sammandrag från den rapporten.

11A Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning i den rapporten.

20 De finansiella rapporter (i sammandrag eller i sin helhet) som ingår i en delårsrapport ska upprättas enligt nedan:

…

(b) Rapporter över resultat och övrigt totalresultat för den innevarande delårsperioden och hittills ackumulerat för det innevarande räkenskapsåret, med jämförande rapporter över resultat och övrigt totalresultat för jämförbara delårsperioder (innevarande period och hittills under året) för det närmast föregående räkenskapsåret. Enligt vad som är tillåtet i IAS 1 (enligt ändring 2011) kan en delårsrapport för varje period innehålla en rapport eller rapporter över resultat och övrigt totalresultat.

51 *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkterna 8, 8A, 11A och 20. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 19

Ersättningar till anställda

SYFTE

1 Syftet med denna standard är att ange hur ersättningar till anställda ska redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar ska lämnas. Standarden anger att ett företag ska redovisa

(a) en skuld när anställda har utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som ska utgå i framtiden, och

(b) en kostnad när företaget förbrukar de ekonomiska fördelar som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar.

▼B

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Denna standard ska tillämpas av en arbetsgivare vid redovisning av alla ersättningar till anställda, förutom vad gäller sådana som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*.

3 Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser*).

4 De ersättningar till anställda på vilka denna standard tillämpas innefattar dem som tillhandahålls

(a) enligt formella planer eller andra formella överenskommelser mellan företaget och enskilda anställda, grupper av anställda eller deras representanter,

(b) enligt lagkrav eller genom branschavtal, enligt vilka företag är skyldiga att bidra till statliga, regionala, branschmässiga eller andra planer som omfattar flera arbetsgivare, eller

(c) genom en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.

5 Ersättningar till anställda omfattar

(a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom följande, om de förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna:

(i) Löner och sociala avgifter.

(ii) Betald semester och betald sjukfrånvaro.

(iii) Vinstandelar och bonus.

(iv) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) för nuvarande anställda.

(b) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom följande:

(i) Pensionsförmåner (dvs. pensioner och engångsbelopp enligt pension).

(ii) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

(c) Övriga långfristiga ersättningar till anställda, såsom följande:

(i) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda under lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).

(ii) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.

(iii) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.

(d) Ersättningar vid uppsägning.

6 Ersättningar till anställda omfattar ersättningar som lämnas antingen till anställda eller till deras anhöriga eller förmånstagare och som kan komma att regleras genom betalningar (eller genom tillhandahållande av varor och tjänster) antingen direkt till de anställda, dessas familjemedlemmar eller andra anhöriga eller till andra mottagare, exempelvis försäkringsföretag.

▼B

7 En anställd kan utföra tjänster för ett företag på hel- eller deltid, permanent (tills vidare), tillfälligt eller tidsbegränsat. I denna standard omfattar anställda även företagsledare och andra personer i ledande ställning.

DEFINITIONER

8 I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Definitioner av ersättningar till anställda

Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda eller för avslutande av anställning.

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning, sådana ersättningar som förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna.

Ersättningar efter avslutad anställning är sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats (med undantag för ersättningar vid uppsägning och kortfristiga ersättningar till anställda).

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är alla ersättningar till anställda (utöver kortfristiga ersättningar till anställda, ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning).

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som tillhandahålls i utbyte mot ett avslutande av den anställdes anställning som en följd av antingen

(a) företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för pensionering eller

(b) en anställds beslut att acceptera ett erbjudande om ersättningar i utbyte mot att anställningen avslutas.

Definitioner avseende klassificering av planer

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda.

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till ett separat företag (en fond) och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om fonden inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare är avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer (i båda fallen avses andra planer än statliga) som

(a) sammanför tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under samma bestämmande inflytande och

(b) använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till flera företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

▼B

Definitioner avseende förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång)

Förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) är underskottet eller överskottet, justerat med hänsyn till eventuella effekter av att en förmånsbestämd nettotillgång har begränsats till tillgångstaket.

Underskott eller överskott är

(a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen efter avdrag för

(b) det verkliga värdet av (eventuella) förvaltningstillgångar.

Tillgångstaket är nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller minskningar av framtida avgifter till planen.

Nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är nuvärdet av de förväntade framtida betalningar, utan avdrag för värdet av eventuella förvaltningstillgångar, som krävs för att reglera en förpliktelse som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Förvaltningstillgångar omfattar

(a) tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse och

(b) försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång.

Tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse är (med undantag för finansiella instrument som emitterats av det rapporterande företaget och inte kan överlåtas) tillgångar som

(a) innehas av ett företag (en fond) som är rättsligt skild från det rapporterande företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda och

(b) endast kan användas till att betala eller finansiera ersättningar till anställda, inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte

(i) fondens återstående tillgångar är tillräckliga för att täcka planens eller det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser avseende ersättningar till anställda eller

(ii) tillgångarna återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

Ett *försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång* är ett försäkringsbrev (*) utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående (enligt definition i IAS 24 *Upplysningar om närstående*) det rapporterande företaget, om försäkringsbrevets ersättning

(a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda enligt en förmånsbestämd plan och

(*) Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är inte nödvändigtvis ett försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4 *Försäkringsavtal*.

▼B

(b) inte är tillgänglig för det rapporterande företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte

(i) ersättningen utgör en större tillgång än vad som erfordras för att försäkringen ska täcka det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser gentemot anställda eller

(ii) köpeskillingen återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Definitioner avseende förmånsbestämd kostnad

Kostnader avseende tjänstgöring omfattar följande:

(a) *Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period*, som är ökningen av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period.

(b) *Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder*, som är den förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen för anställdas tjänstgöring under tidigare perioder som härrör från en ändring i planen (införande eller återkallande eller ändring av en förmånsbestämd plan) eller en reducering av företaget (en betydande minskning av antalet anställda som omfattas av en plan), och

(c) eventuella vinster eller förluster från regleringar.

Nettoränta på en förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) är den förändring av den förmånsbestämda nettoskuld (nettotillgång) som uppstår under perioden på grund av tidseffekten.

Omvärderingar av en förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) omfattar

(a) aktuariella vinster och förluster,

(b) avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), och

(c) varje förändring i effekten av tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

Aktuariella vinster och förluster utgörs av förändringar av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från

(a) erfarenhetsbaserade justeringar (effekterna av skillnader mellan tidigare aktuariella antaganden och vad som faktiskt har inträffat) och

(b) effekterna av ändringar av aktuariella antaganden.

Avkastning på förvaltningstillgångar utgörs av ränta, utdelning och andra intäkter från förvaltningstillgångarna, jämte realiserade och orealiserade vinster eller förluster på förvaltningstillgångarna, efter avdrag för

(a) eventuella kostnader för administration av förvaltningstillgångar, och

(b) eventuell skatt, förutom den skatt som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

▼B

En *reglering* är en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan, andra än en utbetalning av ersättningar till anställda eller för deras räkning som anges i villkoren för planen och inkluderas i de aktuariella antagandena.

KORTFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

9 Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar bland annat följande, om de förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna:

(a) Löner och sociala avgifter.

(b) Betald semester och betald sjukfrånvaro.

(c) Vinstandelar och bonus.

(d) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad och bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) till nuvarande anställda.

10 Ett företag behöver inte omklassificera kortfristiga ersättningar till anställda om företagets förväntningar på regleringstidpunkten tillfälligt förändras. Om däremot ersättningens egenskaper förändras (t.ex. från en förmån som inte kan sparas till en förmån som kan sparas) eller om förändringen av förväntningarna på regleringstidpunkten inte är tillfällig, får företaget beakta om ersättningen fortfarande uppfyller definitionen för kortfristiga ersättningar till anställda.

Redovisning och värdering

Samtliga kortfristiga ersättningar till anställda

11 När en anställd har utfört tjänster åt ett företag under en redovisningsperiod, ska företaget redovisa det odiskonterade belopp avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot dessa tjänster på följande sätt:

(a) Som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan utbetalda belopp. Om de redan utbetalda beloppen är större än det odiskonterade ersättningsbeloppet, ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida utbetalningar eller en kontant återbetalning.

(b) Som en kostnad, såvida inte någon annan standard kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2, *Varulager* och IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*).

12 I punkterna 13, 16 och 19 anges hur ovannämnda regler ska tillämpas på kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro samt vinstandels- och bonusplaner.

Betald korttidsfrånvaro

13 Företaget ska redovisa den förväntade kostnaden för kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro enligt punkt 11 på följande sätt

(a) beträffande betald frånvaro som kan sparas, när de anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro,

(b) beträffande betald frånvaro som inte kan sparas, när frånvaron inträffar.

▼B

14 Företaget kan betala anställda för frånvaro av olika anledningar, såsom semester, sjukdom och kortfristig arbetsoförmåga, föräldraledighet, juryuppdrag och militärtjänst. Rätten till betald frånvaro kan vara av två slag:

(a) Som kan sparas.

(b) Som inte kan sparas.

15 Betald frånvaro som kan sparas är sådan betald frånvaro som kan utnyttjas under framtida perioder om den innevarande periodens rätt till betald frånvaro inte utnyttjas fullt ut. En rättighet till betald frånvaro som kan sparas kan antingen vara en intjänad rättighet (det vill säga de anställda har rätt till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget) eller en ej intjänad rättighet (när de anställda inte har rätt till kontant ersättning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget). En förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro. Förpliktelsen föreligger och redovisas även om den betalda frånvaron är en ej intjänad rättighet, men möjligheten att anställda kan komma att lämna företaget innan de utnyttjar den ej intjänade, ackumulerade rätten påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek.

16 Företaget ska beräkna den förväntade kostnaden för betald frånvaro som kan sparas som det tillkommande belopp företaget förväntar sig att betala på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats fram till rapportperiodens slut.

17 Enligt den metod som anges i föregående punkt beräknas förpliktelsen som summan av de tillkommande betalningar som förväntas uppstå enbart på grund av att ersättningen ackumuleras. I många fall behöver företaget inte göra detaljerade beräkningar för att avgöra att det inte finns någon väsentlig förpliktelse för outnyttjad betald frånvaro. Exempelvis är det troligt att en förpliktelse beträffande betald sjukfrånvaro är väsentlig endast om det finns en formell eller informell konsensus om att outnyttjad sjukfrånvaro kan tas ut som betald semester.

Exempel som illustrerar punkterna 16 och 17

Ett företag har 100 anställda som var och en är berättigad till fem arbetsdagars betald sjukfrånvaro varje år. Outnyttjad sjukfrånvaro kan utnyttjas ett år framåt. Sjukfrånvaro tas först från innevarande års rätt och sedan från den ingående balans som överförts från föregående år (enligt sist in, först ut-principen). Per 31 december 20X1 är den genomsnittliga outnyttjade rätten två dagar per anställd. Företaget förväntar sig, baserat på tidigare erfarenheter, som antas komma att vara oförändrade, att 92 anställda kommer att ta ut högst fem dagars betald sjukfrånvaro under 20X2 och att de återstående åtta anställda kommer att ta ut i genomsnitt sex och en halv dag vardera.

Företaget räknar med att det kommer att betala ytterligare 12 dagars sjuklön på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats per 31 december 20X1 (en och en halv dag vardera för åtta anställda). Således redovisar företaget en skuld som motsvarar 12 dagars sjuklön.

18 En betald frånvaro som inte kan sparas kan inte utnyttjas under framtida perioder. Den förfaller alltså om den innevarande periodens rätt inte utnyttjas fullt ut och den berättigar inte anställda till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget. Detta gäller vanligtvis sjuklön (i den mån outnyttjad tidigare rätt inte ökar den framtida rätten), föräldraledighet och betald frånvaro för exempelvis juryuppdrag och militärtjänst. Företaget redovisar inte några skulder eller kostnader förrän frånvaron sker, eftersom de anställdas tjänstgöring inte ökar ersättningens storlek.

▼B

Vinstandels- och bonusplaner

19 Enligt punkt 11 ska företaget redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusbetalningar endast när

(a) företaget har en befintlig legal eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelser, och

(b) en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras.

En befintlig förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att göra betalningarna.

20 Enligt vissa vinstandelsplaner erhåller anställda del i vinsten endast om de stannar kvar i företaget en angiven tidsperiod. Sådana planer skapar en informell förpliktelse, eftersom anställda utför tjänster som ökar det belopp som ska betalas om de förblir i tjänst till utgången av den angivna tidsperioden. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon vinstandel påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

Exempel som illustrerar punkt 20

En vinstandelsplan innebär att företaget betalar en viss andel av årets vinst till anställda som tjänstgör under hela året. Om inga anställda lämnar företaget under året kommer totalt 3 procent av årets vinst att betalas ut som vinstandelar. Företaget bedömer att personalomsättningen kommer att minska betalningen till 2,5 procent av vinsten.

Företaget redovisar en skuld och en kostnad om 2,5 procent av vinsten.

21 Även om företaget inte har någon legal förpliktelse att betala bonus, kan det i vissa fall ha som praxis att göra det. I sådana fall har företaget en informell förpliktelse, eftersom företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala bonusen. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon bonus påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

22 Ett företag kan göra en tillförlitlig bedömning av sin legala eller informella förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan endast när

(a) de formella villkoren enligt planen innehåller en formel för fastställande av ersättningsbeloppet,

(b) företaget fastställer det belopp som ska betalas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, eller

(c) tidigare praxis tydligt anger vilket belopp företagets informella förpliktelse uppgår till.

23 En förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan uppstår på grund av anställdas tjänstgöring och inte genom en transaktion med företagets ägare. Därför redovisar företaget inte ersättningar enligt vinstandels- och bonusplaner som vinstutdelning utan som en kostnad.

24 Om vinstandelar och bonus inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna utgör dessa betalningar övriga långfristiga ersättningar till anställda (se punkterna 153–158).

▼B

Upplysningar

25 Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra IFRS. Exempelvis krävs enligt IAS 24 upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: DISTINKTIONEN MELLAN AVGIFTSBESTÄMDA PLANER OCH FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

26 Ersättningar efter avslutad anställning, såsom följande:

(a) Ersättningar efter avslutad anställning (dvs. pensioner och engångsbelopp enligt pension).

(b) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

Arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning kallas i denna standard planer för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget tillämpar denna standard på alla sådana arrangemang oberoende av om de innefattar bildandet av ett separat företag eller ej, som tar emot avgifter och betalar ersättningar.

27 Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller som förmånsbestämda planer beroende på planens ekonomiska innebörd enligt dess huvudregler och villkor.

28 I avgiftsbestämda planer är företagets legala eller informella förpliktelse begränsad till det belopp företaget accepterar att bidra med. Sålunda beror storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning på de avgifter som företaget (och eventuellt även den anställde) betalar till planen eller till ett försäkringsföretag, jämte den kapitalavkastning som avgifterna ger, och följaktligen är det den anställde som bär den aktuariella risken (att ersättningarna blir mindre än förväntat) och investeringsrisken (att de investerade tillgångarna kommer att vara otillräckliga för att ge de förväntade ersättningarna).

29 Exempel på fall då företagets förpliktelse inte är begränsad till den överenskomna avgiften är då företaget har en legal eller informell förpliktelse genom

(a) en formel för beräkning av ersättningarna enligt planen som inte enbart är knuten till avgiftsbeloppet och som kräver att företaget erlägger ytterligare avgifter om det saknas tillräckliga tillgångar för att täcka ersättningarna i beräkningsformeln,

(b) en garanterad avkastning på avgifterna, antingen indirekt via en plan eller direkt, eller

(c) en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan en informell förpliktelse uppstå när företaget under en längre tid har ökat ersättningarna för tidigare anställda i takt med inflationen även då det inte funnits någon legal förpliktelse att göra detta.

30 I förmånsbestämda planer

(a) har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda, och

▼B

(b) bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risken (att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat) och investeringsrisken. Om det aktuariella utfallet eller den faktiska avkastningen på investeringen är sämre än förväntat kan företagets förpliktelse komma att öka.

31 I punkterna 32–49 förklaras distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer vad beträffar planer som omfattar flera arbetsgivare, förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande, statliga planer och försäkrade ersättningar.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

32 Företaget ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan utifrån planens villkor (inklusive eventuella informella förpliktelser som går utöver de formella villkoren).

33 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare, om inte punkt 34 är tillämplig, ska det

(a) redovisa sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelsen samt av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst, och

(b) lämna de upplysningar som krävs i punkterna 135–148 (med undantag för punkt 148 d).

34 När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan ska företaget

(a) redovisa planen enligt punkterna 51 och 52 som om den vore en avgiftsbestämd plan samt

(b) lämna upplysningar, i enlighet med kraven i punkt 148.

35 Ett exempel på en förmånsbestämd plan omfattande flera arbetsgivare är en plan där

(a) planen finansieras som ett fördelningssystem med fortlöpande betalningar, som innebär att avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och att framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter, och

(b) de anställdas ersättningar beror på deras tjänstgöringstid och de deltagande företagen inte har några realistiska möjligheter att lämna planen utan att betala avgifter för de ersättningar som de anställda intjänat fram till tidpunkten för utträdet. En sådan plan skapar en aktuariell risk för företaget. Om den slutliga kostnaden för intjänade ersättningar vid rapportperiodens slut är högre än väntat måste nämligen företaget antingen öka sina avgifter eller förmå de anställda att acceptera en minskning av ersättningarna. Därför är en sådan plan en förmånsbestämd plan.

36 När det finns tillräcklig information tillgänglig om en plan som omfattar flera arbetsgivare och som är en förmånsbestämd plan, redovisar företaget sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelse och av de förvaltningstillgångar och kostnader efter avslutad anställning som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst. Det kan emellertid inträffa att företaget inte kan fastställa sin andel av planens finansiella ställning och resultat på ett sätt som är tillräckligt tillförlitligt för att kunna läggas till grund för redovisningen. Detta kan inträffa om

▼B

(a) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, vilket leder till att det inte finns någon konsekvent och tillförlitlig grund för fördelningen av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på de enskilda företag som deltar i planen, eller

(b) företaget inte har tillgång till tillräcklig information om planen som uppfyller kraven i denna standard.

I sådana fall redovisar företaget planen som om den vore en avgiftsbestämd plan och lämnar de ytterligare upplysningar som krävs i punkt 148.

37 Det kan finnas en avtalsenlig överenskommelse, mellan planen som omfattar flera arbetsgivare och dess deltagare, som bestämmer hur planens överskott ska fördelas på deltagarna (eller underskottet finansieras). En deltagare i en plan som omfattar flera arbetsgivare, som innehåller en sådan överenskommelse enligt vilken planen redovisas som en avgiftsbestämd plan i enlighet med punkt 34 ska redovisa den tillgång eller skuld som uppkommer ur den avtalsenliga överenskommelsen samt den intäkt eller kostnad som blir följden i rapporten över totalresultatet.

Exempel som illustrerar punkt 37(*)

Ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare som inte upprättar planvärderingar baserat på IAS 19. Företaget redovisar därför planen som om den vore en avgiftsbestämd plan. En finansieringsvärdering som ej är utförd enligt IAS 19 visar ett underskott om 100 miljoner VE* i planen. Planen har enligt avtal samtyckt till ett system av avgifter med arbetsgivare som deltar i planen, som kommer att eliminera skulden under de kommande fem åren. Företagets totala avgifter enligt avtalet är 8 miljoner VE.

Företaget redovisar en skuld för avgifterna justerade för pengars tidsvärde och en motsvarande kostnad i rapporten över totalresultatet.

38 Planer som omfattar flera arbetsgivare skiljer sig från gemensamt administrerade planer. En gemensamt administrerad plan är endast ett sammanförande av enskilda arbetsgivares planer för att de deltagande arbetsgivarna ska kunna slå samman sina tillgångar i investeringssyfte och minska kostnaden för förvaltning och administration. Däremot är ersättningsanspråken på de olika arbetsgivarna åtskilda och avser endast ersättningar till de egna anställda. Gemensamt administrerade planer medför inga särskilda redovisningsproblem, eftersom det finns lättillgänglig information för att behandla dem på samma sätt som enskilda arbetsgivares planer och eftersom sådana planer inte utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker förbundna med nuvarande och tidigare anställda i andra företag. Definitionerna i denna standard kräver att företaget klassificerar en gemensamt administrerad plan som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan i enlighet med villkoren i planen (inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella villkoren).

39 För att fastställa när en förpliktelse som avser avvecklingen av en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare eller företagets utträde från en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska redovisas och hur den ska värderas, ska företagen tillämpa IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

(*) I denna standard betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande

40 Förmånsbestämda planer som delar risker mellan företag under samma bestämmande inflytande, exempelvis ett moderföretag och dess dotterföretag, är inte planer som omfattar flera arbetsgivare.

41 Ett företag som deltar i en sådan plan ska erhålla information om planen som helhet värderad i enlighet med denna standard baserat på antaganden som gäller planen i sin helhet. Om det finns ett avtal eller en angiven policy avseende debitering av den förmånsbestämda nettokostnaden för planen som helhet, värderad i enlighet med denna standard, på enskilda koncernföretag, ska företaget i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, redovisa den debiterade förmånsbestämda nettokostnaden. Om det inte finns något sådant avtal eller policy, ska den förmånsbestämda nettokostnaden redovisas i de separata eller enskilda finansiella rapporterna för det koncernföretag som juridiskt är den arbetsgivare som är ansvarig för planen. De andra koncernföretagen ska, i de separata eller enskilda finansiella rapporterna, redovisa en kostnad som motsvarar den avgift de ska erlägga för perioden.

42 Deltagande i en sådan plan är en transaktion med närstående för varje enskilt koncernföretag. Ett företag ska därför, i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, lämna de upplysningar som krävs i punkt 149.

Statliga planer

43 Företaget ska redovisa en statlig plan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare (se punkterna 32–39).

44 Statliga planer bildas genom lagstiftning för att omfatta alla företag (eller alla företag i en viss kategori, exempelvis en viss bransch) och administreras av statliga eller regionala myndigheter eller andra organ (exempelvis fristående organ som skapats speciellt för detta ändamål) som det rapporterande företaget inte kan kontrollera eller ha inflytande över. Vissa planer som bildats av företag lämnar både obligatoriska ersättningar, som annars skulle ha täckts av en statlig plan, och frivilliga tillkommande ersättningar. Sådana planer är inte statliga planer.

45 Statliga planer betecknas som förmånsbestämda eller avgiftsbestämda, beroende på företagets förpliktelser enligt planen. Många statliga planer finansieras enligt ett fördelningssystem med löpande betalningar, där avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter. I de flesta statliga planer har dock företaget inga legala eller informella förpliktelser att betala dessa framtida ersättningar, utan dess enda förpliktelse är att erlägga avgifterna vartefter de förfaller till betalning. Om företaget upphör att ha anställda som omfattas av den statliga planen kommer det inte att ha någon förpliktelse att betala ersättningar som intjänats av dess egna anställda under tidigare år. Statliga planer är därför vanligtvis avgiftsbestämda planer. I de fall en statlig plan är en förmånsbestämd plan tillämpar företaget dock vad som anges i punkterna 32–39.

▼B

Försäkrade ersättningar

46 Företaget kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget ska behandla en sådan plan som en avgiftsbestämd plan såvida företaget inte (antingen direkt eller indirekt genom planen) har en legal eller informell förpliktelse att antingen

(a) betala ersättningarna till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller

(b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande period och tidigare perioder.

Om företaget har kvar en sådan legal eller informell förpliktelse, ska företaget behandla planen som en förmånsbestämd plan.

47 De ersättningar som försäkras via ett försäkringsbrev behöver inte ha ett direkt eller automatiskt samband med företagets förpliktelse beträffande ersättningar till anställda. Planer för ersättningar efter avslutad anställning som innefattar försäkringsbrev är föremål för samma distinktion mellan redovisning och finansiering som andra fonderade planer.

48 I de fall företaget finansierar en förpliktelse beträffande ersättningar efter avslutad anställning genom att teckna en försäkring enligt vilken företaget (antingen direkt, indirekt genom planen, genom det sätt på vilket framtida premier fastställs eller genom en närståenderelation med försäkringsgivaren) har kvar en legal eller informell förpliktelse betyder betalningen av premierna inte att det föreligger ett avgiftsbestämt arrangemang. Därav följer att företaget

(a) redovisar ett försäkringsbrev som uppfyller definitionen som en förvaltningstillgång (se punkt 8), och

(b) redovisar andra försäkringsbrev som rättigheter till ersättning (om försäkringsbreven uppfyller villkoren i punkt 116).

49 I de fall ett försäkringsbrev är utställt på en viss deltagare i planen eller en grupp av deltagare och företaget inte har någon legal eller informell förpliktelse att täcka eventuella förluster på försäkringsbrevet, har företaget ingen förpliktelse att betala ersättningar till de anställda och försäkringsgivaren har ensam ansvaret för att betala ersättningarna. Betalningen av fastställda premier enligt sådana avtal utgör i allt väsentligt en reglering av hela eller del av förpliktelsen avseende ersättningar till anställda. Följaktligen har företaget inte längre någon tillgång eller skuld. Därför behandlar företaget sådana betalningar som avgifter till en avgiftsbestämd plan.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

50 Redovisningen av avgiftsbestämda planer är okomplicerad, eftersom det rapporterande företagets förpliktelse för varje period utgörs av de belopp som företaget ska bidra med för den aktuella perioden. Följaktligen krävs det inga aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och det finns inga möjligheter till några aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna utan diskontering, utom i de fall de inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna.

Redovisning och värdering

51 När en anställd har utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de avgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot dessa tjänster

▼B

(a) som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter. Om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före utgången av rapporteringsperioden ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida betalningar eller en kontant återbetalning, och

(b) som en kostnad, såvida inte någon annan standard kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2 och IAS 16).

52 När avgifter till en avgiftsbestämd plan inte i sin helhet förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna, ska avgifterna diskonteras med den räntesats som anges i punkt 83.

Upplysningar

53 Företaget ska lämna upplysning om det belopp som redovisas som kostnad för avgiftsbestämda planer.

54 I de fall så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om avgifter till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

55 Redovisningen av förmånsbestämda planer är komplicerad, eftersom det krävs aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen och kostnaden och eftersom det kan uppstå aktuariella vinster och förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna till diskonterade värden, eftersom de kan komma att regleras många år efter att de anställda utfört tjänsterna.

Redovisning och värdering

56 Förmånsbestämda planer kan vara ofonderade eller helt eller delvis fonderade genom avgifter från företaget, och ibland dess anställda, till ett företag, eller fond, som rättsligt är fristående från det rapporterande företaget. Betalningen av fonderade ersättningar när de förfaller till betalning beror inte enbart på fondens finansiella ställning och kapitalavkastning utan även på företagets förmåga, och villighet, att täcka underskott i fondens tillgångar. Därför bär företaget i allt väsentligt de aktuariella risker och de investeringsrisker som är förbundna med planen. Följaktligen överensstämmer inte den kostnad som redovisas för en förmånsbestämd plan nödvändigtvis med den avgift som betalas för perioden.

57 Redovisningen av förmånsbestämda planer innefattar att företaget

(a) fastställer underskott eller överskott. Detta innefattar följande:

(i) Att använda en aktuariell metod, den så kallade Projected Unit Credit Method, för att göra en tillförlitlig beräkning av det ersättningsbelopp som de anställda har tjänat i utbyte mot sina tjänster under innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 67–69). Detta kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som faller på innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 70–74) och gör bedömningar (aktuariella antaganden) av demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida ökningar av löner och sjukvårdskostnader) vilka påverkar kostnaden för ersättningen (se punkterna 75–98).

▼B

(ii) Att diskontera detta ersättningsbelopp för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 67–69 och 83–86).

(iii) Att dra av det verkliga värdet på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 113–115) från nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

(b) Att fastställa beloppet för den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som det underskotts- eller överskottsbelopp som fastställs i punkt a, justerat med hänsyn till eventuella effekter av att en förmånsbestämd nettotillgång har begränsats till tillgångstaket (se punkt 64).

(c) Att fastställa de belopp som ska redovisas i resultaträkningen:

(i) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 70–74).

(ii) Eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder och vinster eller förluster från regleringar (se punkterna 99–112).

(iii) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126).

(d) Att fastställa omvärderingarna av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), som ska redovisas i övrigt totalresultat, bestående av:

(i) Aktuariella vinster och förluster (se punkterna 128 och 129).

(ii) Avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 130).

(iii) Varje förändring av effekten av tillgångstaket (se punkt 64), exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

Om företaget har flera förmånsbestämda planer tillämpar företaget ovannämnda förfarande för varje väsentlig plan för sig.

58 Företaget ska fastställa den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med tillräcklig regelbundenhet, så att de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna inte väsentligt skiljer sig från vad som skulle ha fastställts vid rapportperiodens slut.

59 Denna standard uppmuntrar, men kräver inte, att företaget anlitar en behörig aktuarie för värderingen av alla väsentliga förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Av praktiska skäl kan företaget låta göra en detaljerad beräkning av förpliktelserna före rapportperiodens slut. Resultaten av denna beräkning uppdateras dock med hänsyn till eventuella väsentliga transaktioner och andra väsentliga förändringar av förhållanden (inklusive ändrade marknadspriser och räntesatser) fram till rapportperiodens slut.

60 I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra godtagbara approximationer av den detaljerade beräkning som beskrivs i denna standard.

▼B

Redovisning av en informell förpliktelse

61 Företaget ska inte endast redovisa sina legala förpliktelser enligt de formella villkoren i en förmånsbestämd plan, utan även de informella förpliktelser som uppstår på grund av företagets praxis. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.

62 De formella villkoren för en förmånsbestämd plan kan tillåta att företaget säger upp sina förpliktelser enligt planen. Det är dock vanligtvis svårt för företaget att upphäva sina skyldigheter enligt en plan (utan ersättning) om det vill behålla sina anställda. Såvida det inte föreligger belägg för motsatsen baseras därför redovisningen av ersättningar efter avslutad anställning på att ett företag som för närvarande utlovar sådana ersättningar också kommer att fortsätta att göra detta under de anställdas återstående tjänstgöringstid.

Balansräkning

63 Företaget ska redovisa den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i balansräkningen.

64 När ett företag har ett överskott i en förmånsbestämd plan ska det värdera den förmånsbestämda nettotillgången till det lägsta av följande belopp:

(a) Överskottet i den förmånsbestämda planen.

(b) Tillgångstaket, fastställt med den diskonteringssats som anges i punkt 83.

65 En förmånsbestämd nettotillgång kan uppstå i de fall en förmånsbestämd plan visar ett överskott i sin finansiering eller i vissa fall när aktuariella vinster redovisas. Företaget redovisar en förmånsbestämd nettotillgång i sådana fall eftersom

(a) företaget kontrollerar en resurs som utgörs av möjligheten att använda överskottet till att skapa framtida fördelar,

(b) denna kontroll är ett resultat av tidigare händelser (avgifter som företaget betalt och tjänster som den anställde utfört), och

(c) framtida ekonomiska fördelar är tillgängliga för företaget i form av minskningar av framtida avgifter eller kontant återbetalning, antingen direkt till företaget eller indirekt till en annan plan som har underskott. Tillgångstaket är nuvärdet av dessa framtida fördelar.

Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period

66 Den slutliga kostnaden för en förmånsbestämd plan kan påverkas av många faktorer, såsom slutlöner, personalomsättning och livslängd, avgifterna från anställda och sjukvårdskostnadernas utveckling. Den slutliga kostnaden för planen är osäker och denna osäkerhet kan förväntas bestå under lång tid. För att beräkna nuvärdet av förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning och tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period är det nödvändigt att

(a) använda en aktuariell beräkningsmetod (se punkterna 67–69),

(b) fördela ersättningarna på tjänsteperioderna (se punkterna 70–74), och

(c) göra aktuariella antaganden (se punkterna 75–98).

▼B

Aktuariell beräkningsmetod

67 Företaget ska använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, de tillhörande kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

68 Projected Unit Credit Method (som ibland kallas ”accrued benefit method pro-rated on service” eller ”benefit/years of service method”) innebär att varje tjänstgöringsperiod anses ge upphov till en tillkommande enhet av den totala slutliga förpliktelsen (se punkterna 70–74) och att varje sådan enhet värderas separat för att bygga upp den slutliga förpliktelsen på balansdagen (se punkterna 75–98).

Exempel som illustrerar punkt 68

En klumpsumma betalas när tjänstgöringen upphör. Den uppgår till 1 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Lönen år 1 är 10 000 VE och den antas växa med 7 procent (räknat på föregående års lön) per år. Den diskonteringssats som används är 10 procent per år. Följande tabell visar hur förpliktelsen byggs upp för en anställd som förväntas lämna företaget i slutet av år 5, under förutsättning att det inte sker några ändringar av de aktuariella antagandena. För enkelhetens skull bortses i detta exempel från den extra justering som krävs för att återspegla möjligheten att anställda lämnar företaget tidigare eller senare än beräknat.

År	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	VE	*VE*	*VE*	*VE*	*VE*
Ersättning hänförlig till:					
— *tidigare år*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *innevarande år (1 procent av slutlönen)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *innevarande och tidigare år*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Ingående förpliktelse	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Ränta 10 procent	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande år	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Utgående förpliktelse	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Anmärkning:

1 Den ingående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som är hänförlig till tidigare år.

2 Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande år.

3 Den utgående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande och tidigare år.

69 Företaget diskonterar hela förpliktelsen avseende ersättningar efter avslutad anställning, även om delar av förpliktelsen förväntas bli reglerad inom tolv månader från rapportperiodens slut.

▼B

Fördelning av ersättningar på tjänsteperioder

70 När företaget fastställer nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, ska detta ske genom att ersättningarna på tjänsteperioder fördelas enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år, ska emellertid företaget fördela ersättningarna linjärt från och med

(a) den tidpunkt då den anställdes tjänstgöring först medför ersättningar enligt planen (vare sig ersättningarna är avhängiga av fortsatt tjänstgöring eller ej) till och med

(b) den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna enligt planen, bortsett från ökningar till följd av lönehöjningar.

71 Enligt Projected Unit Credit Method ska företaget fördela ersättningarna på innevarande period (för att fastställa kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period) och innevarande och tidigare perioder (för att fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser). Företaget fördelar ersättningarna på de perioder då förpliktelsen att lämna ersättningar efter avslutad anställning uppstår. Denna förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster i utbyte mot ersättningar efter avslutad anställning som företaget förväntar sig att betala under framtida rapportperioder. Aktuariella metoder innebär att företaget kan beräkna förpliktelsen med tillräckligt stor tillförlitlighet för att en skuld ska kunna redovisas.

Exempel som illustrerar punkt 71

1 En förmånsbestämd plan betalar en klumpsumma om 100 VE för varje tjänsteår, vilken utbetalas vid pensioneringen.

En ersättning om 100 VE fördelas på varje år. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av 100 VE. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av 100 VE, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till rapportperiodens slut.

Om ersättningen ska betalas ut omedelbart när den anställde lämnar företaget tar det hänsyn till, vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen, den tidpunkt vid vilken den anställde beräknas lämna företaget. På grund av diskonteringseffekten kommer således dessa belopp att vara mindre än de belopp som skulle ha fastställts om den anställde lämnat företaget vid rapportperiodens slut.

2 En plan tillhandahåller en månatlig pension om 0,2 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Pensionen betalas från 65 års ålder.

På varje tjänsteår fördelas en ersättning som är lika med nuvärdet, vid den förväntade pensioneringstidpunkten, av en månatlig pension som uppgår till 0,2 procent av den beräknade slutlönen och som ska betalas från den förväntade pensioneringstidpunkten till den förväntade dödsdagen. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av denna ersättning. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av de månatliga pensionsutbetalningarna (0,2 procent av slutlönen, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till rapportperiodens slut). Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen diskonteras, eftersom pensionsbetalningarna börjar vid 65 års ålder.

▼B

72 Anställdas tjänstgöring ger upphov till en förpliktelse enligt en förmånsbestämd plan även om ersättningarna beror på framtida anställning (de är med andra ord ej intjänade). Anställdas tjänstgöring innan ersättningen blir intjänad ger upphov till en informell förpliktelse, eftersom omfattningen av de framtida tjänster som en anställd måste utföra innan denne får rätt till ersättningen minskar vid varje efterföljande rapportperiods slut. När företaget beräknar sin förmånsbestämda förpliktelse beaktas sannolikheten att vissa anställda inte kommer att uppfylla kraven för att få ersättningarna. Även om vissa ersättningar efter avslutad anställning, exempelvis ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning, bara betalas ut om en viss händelse inträffar efter det att den anställde slutat sin anställning, skapas på liknande sätt en förpliktelse när den anställde utför tjänster som ger rätt till ersättningen om händelsen inträffar. Sannolikheten för att händelsen inträffar påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek, men avgör inte huruvida förpliktelsen föreligger.

Exempel som illustrerar punkt 72

1 I en plan utbetalas en ersättning om 100 VE för varje tjänsteår. Ersättningen blir intjänad efter tio års tjänstgöring.

En ersättning om 100 VE fördelas på varje år. Under vart och ett av de första tio åren beaktas vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och vid beräkningen av förpliktelsens nuvärde sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst.

2 I en plan utbetalas en ersättning om 100 VE för varje tjänsteår, förutom för tjänstgöring före 25 års ålder. Ersättningarna blir intjänade omedelbart.

Ingen ersättning fördelas på tjänstgöring före 25 års ålder, eftersom tjänstgöring dessförinnan inte medför några ersättningar (varken villkorade eller icke villkorade). En ersättning om 100 VE fördelas på varje efterföljande år.

73 Förpliktelsen ökar fram till den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte medför någon väsentlig ökning av ersättningarna. Därför fördelas alla ersättningar på perioder som slutar vid eller före denna tidpunkt. Ersättningarna fördelas på de enskilda redovisningsperioderna enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år fördelas emellertid ersättningarna linjärt till och med den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna. Detta beror på att den anställdes tjänstgöring under perioden i dess helhet slutligen leder till ersättningar på denna högre nivå.

Exempel som illustrerar punkt 73

1 I en plan utbetalas en klumpsumma om 1 000 VE som blir intjänad efter tio års tjänstgöring. Planen betalar inga ytterligare ersättningar för efterföljande tjänstgöring.

En ersättning om 100 VE (1 000 VE dividerat med tio) fördelas på vart och ett av de första tio åren.

Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år under de första tio åren beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst. Ingen ersättning fördelas på efterföljande år.

2 I en plan utbetalas en klumpsumma om 2 000 VE till alla anställda som fortfarande är anställda vid 55 års ålder efter tjugo års tjänstgöring, eller som fortfarande är anställda vid 65 års ålder, oavsett tjänstgöringstid.

▼B

För anställda som anställs i företaget före 35 års ålder börjar tjänstgöringen leda till ersättningar enligt planen först vid 35 års ålder (en anställd skulle kunna lämna företaget vid 30 års ålder och komma tillbaka vid 33 års ålder utan att ersättningsbeloppet eller tiden för intjänandet påverkas). Ett villkor för dessa ersättningar är fortsatt tjänstgöring. Tjänstgöring efter 55 års ålder leder inte heller till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 VE (2 000 VE dividerat med 20) på varje år från 35 års ålder till 55 års ålder.

För dem som anställs i företaget när de är mellan 35 och 45 år kommer mer än tjugo års tjänstgöring inte att leda till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 VE (2 000 VE dividerat med 20) på vart och ett av de första tjugo åren.

För en person som anställs i företaget vid 55 års ålder leder mer än tio års tjänstgöring inte till någon väsentligt högre ersättning. För en sådan anställd fördelar företaget en ersättning om 200 VE (2 000 VE dividerat med 10) på vart och ett av de första tio åren.

Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och av förpliktelsens nuvärde beaktas för alla anställda sannolikheten att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden.

3 En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 40 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Enligt planens formel för beräkning av ersättningar fördelar företaget 4 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (40 procent dividerat med tio) på vart och ett av de första tio åren och 1 procent (10 procent dividerat med tio) på vart och ett av de därpå följande tio åren. Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under respektive år beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden för att bli berättigade till hela ersättningen eller delar därav. Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

4 En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 10 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Tjänstgöring under senare år leder till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år. För anställda som förväntas lämna företaget efter tjugo år eller mer fördelar företaget därför ersättningarna linjärt enligt punkt 71. Tjänstgöring efter tjugo år leder inte till väsentligt högre ersättningsbelopp. Därför utgör den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tjugo åren 2,5 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (50 procent dividerat med 20).

För anställda som förväntas lämna företaget efter tio men före tjugo tjänsteår är den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tio åren 1 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna.

För dessa anställda fördelas inga ersättningar på tjänstgöringen mellan slutet av det tionde året och den beräknade tidpunkt då de anställda lämnar företaget.

Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

▼B

74 I de fall ersättningsbeloppet för vart och ett av tjänsteåren är en konstant andel av slutlönen kommer framtida löneökningar att påverka det belopp som krävs för att reglera den förpliktelse som föreligger beträffande tjänstgöring före rapportperiodens slut, men löneökningarna skapar inte någon tillkommande förpliktelse. Därför

(a) anses, vid tillämpningen av punkt 70 b, löneökningar inte leda till ytterligare ersättningar, även om ersättningsbeloppet beror på slutlönen, och

(b) är det ersättningsbelopp som fördelas på varje period en fast andel av den lön som ersättningen är knuten till.

Exempel som illustrerar punkt 74

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder.

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder. Detta är den tidpunkt då ytterligare tjänstgöring inte leder till någon väsentligt större ersättning enligt planen. Inga ersättningar fördelas på tjänstgöringsår efter denna ålder.

Aktuariella antaganden

75 Aktuariella antaganden ska vara neutrala och ömsesidigt förenliga.

76 Aktuariella antaganden är företagets bästa uppskattningar av de faktorer som avgör den slutliga kostnaden för att lämna ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella antaganden omfattar:

(a) Demografiska antaganden om framtida karakteristika hos nuvarande och tidigare anställda (och deras anhöriga) som är berättigade till ersättningar. Demografiska antaganden omfattar:

(i) Livslängd (se punkterna 81 och 82).

(ii) Personalomsättning samt omfattningen av arbetsoförmåga och förtidspensionering.

(iii) Andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som har anhöriga som blir berättigade till ersättningar.

(iv) Andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som kommer att välja varje form av betalningsalternativ som är tillgängligt enligt planens villkor.

(v) Utnyttjandet av sjukvård som omfattas av planen.

(b) Finansiella antaganden. Dessa rör bland annat

(i) diskonteringssatsen (se punkterna 83–86),

(ii) ersättningsnivåer, exklusive eventuella kostnader för ersättningen som ska betalas av anställda samt framtida lön (se punkterna 87–95),

(iii) beträffande sjukvårdsersättningar: framtida sjukvårdskostnader, inklusive kostnader för anspråkshantering (dvs. kostnader som kommer att uppstå när anspråk handläggs och regleras, inklusive arvoden för jurist och reglerare) (se punkterna 96–98), och

(iv) skatter för avgifter som hänför sig till tjänstgöring före redovisningsdagen eller för ersättningar som följer av denna tjänstgöring.

77 Aktuariella antaganden är neutrala om de varken är oförsiktiga eller överdrivet försiktiga.

▼B

78 Aktuariella antaganden är ömsesidigt förenliga om de återspeglar det ekonomiska sambandet mellan faktorer såsom inflation, löneökningstakt och diskonteringssatser. Detta innebär exempelvis att alla antaganden som beror på en viss inflationstakt under en viss framtida period (såsom antaganden om räntenivåer och löne- och ersättningsökningar) utgår från samma inflationstakt under denna period.

79 Företaget fastställer diskonteringssatsen och andra finansiella antaganden i nominella tal, såvida inte bedömningar i reala (inflationsjusterade) tal är mer tillförlitliga, exempelvis för ett höginflationsland (se IAS 29 *Redovisning i höginflationsländer*), eller i de fall ersättningen är indexreglerad och det finns en fungerande marknad för indexreglerade obligationer i samma valuta och med samma löptid.

80 Finansiella antaganden ska utgå från marknadens förväntningar vid rapportperiodens slut beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna ska regleras.

Aktuariella antaganden: livslängd

81 Företaget ska fastställa sina livslängdsantaganden utifrån sin bästa uppskattning av livslängden för deltagare i planen, både under och efter anställningen.

82 För att uppskatta den slutliga kostnaden för ersättningen ska företaget beakta förväntade förändringar av livslängden, t.ex. genom att ändra standardtabeller över livslängden med hänsyn till uppskattningar av livslängdsförbättringar.

Aktuariella antaganden: diskonteringssats

83 Den räntesats som används för att diskontera (både fonderade och ofonderade) förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning ska fastställas genom hänvisning till den marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer vid rapportperiodens slut. I länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer ska den marknadsmässiga avkastningen (vid rapportperiodens slut) på statsobligationer användas. Valutan och löptiden för företagsobligationerna eller statsobligationerna ska vara förenliga med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

84 Diskonteringssatsen är ett aktuariellt antagande som har väsentlig betydelse. Den återspeglar pengars tidsvärde men inte den aktuariella risken eller investeringsrisken. Vidare återspeglar diskonteringssatsen inte den företagsspecifika kreditrisk som bärs av företagets fordringsägare och inte heller risken att den framtida utvecklingen kan komma att avvika från de aktuariella antagandena.

85 Diskonteringssatsen återspeglar effekten av den uppskattade tidsmässiga fördelningen av betalningarna av ersättningarna. I praktiken uppnås detta ofta genom att företaget tillämpar en enda vägd genomsnittlig diskonteringssats som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa ska betalas i.

86 I vissa fall finns det inte någon fungerande marknad för obligationer med en löptid som är tillräckligt lång för att motsvara den beräknade förfallotiden för alla betalningarna. I sådana fall diskonterar företaget betalningar med kortare förfallotid med aktuella marknadsräntor för obligationer med motsvarande löptid och uppskattar diskonteringssatsen för förpliktelser med längre förfallotid genom att extrapolera aktuella marknadsräntor längs avkastningskurvan. Det sammanlagda nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är sannolikt inte särskilt känsligt för den diskonteringssats som används för den del av ersättningarna som ska betalas efter det att företags- eller statsobligationerna med den längsta löptiden förfallit till betalning.

▼B

Aktuariella antaganden: löner, ersättningar och sjukvårdskostnader

87 Företaget ska värdera sina förmånsbestämda förpliktelser med hänsyn till

(a) de ersättningar som anges i villkoren för planen (eller som följer av eventuella informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) vid rapportperiodens slut,

(b) alla uppskattade framtida löneökningar som påverkar de ersättningar som ska betalas,

(c) effekten av varje eventuell begränsning av arbetsgivarens andel av kostnaden för framtida ersättningar,

(d) avgifter från anställda eller tredje parter som minskar företagets slutliga kostnad för dessa ersättningar, och

(e) uppskattade framtida nivåförändringar för eventuella statliga ersättningar som påverkar de ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, dock endast om antingen

(i) dessa förändringar var beslutade före rapporteringsperiodens utgång, eller

(ii) historik eller andra tillförlitliga tecken tyder på att dessa statliga ersättningar kommer att ändras på ett förutsägbart sätt, exempelvis i takt med framtida förändringar av den allmänna prisnivån eller den allmänna lönenivån.

88 Aktuariella antaganden beaktar framtida förändringar av ersättningarna som finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser utöver dessa villkor) vid rapportperiodens slut. Så är exempelvis fallet när

(a) företaget under en längre tid har ökat ersättningarna, exempelvis för att mildra effekterna av inflationen, och det inte finns några tecken på att denna praxis kommer att ändras i framtiden, eller

(b) företaget är förpliktigat, antingen enligt planens formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller enligt lagstiftning, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen (se punkt 108 c), eller

(c) ersättningen varierar i förhållande till ett prestationsmål eller andra kriterier. I villkoren för planen kan det t.ex. anges att lägre ersättningar kommer att betalas ut eller ytterligare avgifter krävas från de anställda om förvaltningstillgångarna är otillräckliga. Beräkningen av förpliktelsen återspeglar bästa uppskattning av effekten av prestationsmålet eller andra kriterier.

89 Aktuariella antaganden beaktar inte framtida förändringar av ersättningarna som inte finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser) vid rapportperiodens slut. Sådana förändringar medför

(a) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster före förändringen, och

(b) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period för perioder efter förändringen, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster efter förändringen.

90 Uppskattningar av framtida löneökningar tar hänsyn till inflation, tjänstetid, befordran och andra relevanta faktorer, såsom utbud och efterfrågan på arbetsmarknaden.

91 Vissa förmånsbestämda planer begränsar de avgifter som ett företag ska betala. När det gäller den slutliga kostnaden för ersättningarna beaktas effekten av en begränsning av avgifterna. Effekten av en begränsning av avgifterna fastställs genom det som är kortast av

(a) företagets beräknade livslängd,

(b) planens beräknade löptid.

▼B

92 Enligt vissa förmånsbestämda planer ska anställda eller tredje parter bidra till kostnaden för planen. Avgifter från arbetstagarna minskar företagets kostnader för ersättningar. Företaget bör överväga om avgifter från tredje part minskar företagets kostnader för ersättningen eller om de utgör en rätt till ersättning som beskrivs i punkt 116. Avgifter från arbetstagare eller tredje parter finns antingen fastställda i planens formella villkor (eller uppstår genom informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller är också skönsmässiga. Skönsmässiga avgifter från arbetstagare eller tredje parter minskar kostnaden avseende tjänstgöring vid betalning av dessa avgifter till planen.

93 Avgifter från anställda eller tredje parter som finns fastställda i planens formella villkor minskar antingen kostnaderna avseende tjänstgöring (om de är kopplade till tjänstgöringen) eller också omvärderingarna av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (dvs. om avgifterna krävs för att minska ett underskott som uppstår genom förluster på förvaltningstillgångar eller aktuariella förluster). Avgifter från anställda eller tredje parter som avser tjänstgöring fördelas på tjänstgöringsperioderna som en negativ ersättning i enlighet med punkt 70 (det vill säga nettoersättningen fördelas i enlighet med den punkten).

94 Förändringar i anställdas eller tredje parters avgifter avseende tjänstgöring resulterar i

(a) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (om förändringarna inte finns fastställda i planens formella villkor och inte härrör från en informell förpliktelse), eller

(b) aktuariella vinster och förluster (om förändringar i anställdas avgifter finns fastställda i en plans formella villkor eller härrör från en informell förpliktelse).

95 Vissa ersättningar efter avslutad anställning är kopplade till olika variabler, såsom nivån för statliga ersättningar efter avslutad anställning eller statlig sjukvård. Värderingen av dessa ersättningar återspeglar den bästa uppskattningen av dessa variabler, baserat på historik och andra tillförlitliga belägg.

96 Antaganden om sjukvårdskostnader ska beakta uppskattade framtida kostnadsförändringar både på grund av allmän inflation och särskilda förändringar av sjukvårdskostnader.

97 Värderingen av ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning kräver antaganden om nivån på och förekomsten av framtida ersättningskrav samt om kostnaden för att tillmötesgå dessa krav. Företaget uppskattar framtida sjukvårdskostnader utifrån historik över sina egna erfarenheter, vid behov kompletterade med historik från andra företag, försäkringsföretag, sjukvårdsorgan eller andra källor. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas effekterna av tekniska framsteg, förändringar i nyttjandegrad och tillhandahållande av hälsovård samt förändringar av hälsotillståndet hos dem som omfattas av planen.

98 Omfattningen och storleken på ersättningskraven påverkas särskilt av de anställdas (och deras anhörigas) ålder, hälsotillstånd och kön och kan påverkas av andra faktorer, exempelvis geografiskt läge. Därför justeras historiken i den mån populationens demografiska sammansättning avviker från den population som historiken bygger på. Historiken justeras också i de fall det finns tillförlitliga belägg för att den tidigare trenden inte kommer att fortsätta.

▼B

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar

99 Innan företaget fastställer kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder eller vinster eller förluster från regleringar, ska det omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med användning av förvaltningstillgångarnas aktuella verkliga värde och aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser) som återspeglar de ersättningar som erbjuds enligt planen före ändringen i planen, reduceringen eller regleringen.

100 Företaget behöver inte skilja mellan kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som är en följd av en ändring i planen, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som är en följd av reduceringar och vinster eller förluster från regleringar om dessa transaktioner sker i förening. I vissa fall sker en ändring i planen före en reglering, exempelvis när företaget förändrar ersättningarna enligt planen och reglerar de ändrade ersättningarna senare. I sådana fall redovisar företaget kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder före eventuella vinster eller förluster från regleringar.

101 En reglering inträffar i förening med en ändring i planen och en reducering, om en plan avvecklas på sådant sätt att förpliktelsen regleras och planen upphör att existera. Avvecklingen av en plan är dock inte en reglering om planen ersätts med en ny plan som erbjuder i allt väsentligt samma ersättningar.

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder

102 Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder är den förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen som är en följd av en ändring i planen eller en reducering.

103 Företaget ska redovisa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som en kostnad vid den tidigaste av följande tidpunkter:

(a) När ändringen i planen eller reduceringen inträffar.

(b) När företaget redovisar relaterade omstruktureringskostnader (se IAS 37) och ersättningar vid uppsägning (se punkt 165).

104 En ändring i planen inträffar när företaget inför eller återkallar en förmånsbestämd plan eller ändrar de ersättningar som ska betalas enligt en befintlig förmånsbestämd plan.

105 En reducering inträffar när företaget gör en betydande minskning av antalet anställda som omfattas av en plan. En reducering kan uppkomma genom en enstaka händelse, såsom att företaget lägger ned en fabrik, upphör med en verksamhet eller avvecklar eller upphäver en plan.

106 Kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder kan antingen vara positiva (när ersättningar införs eller ändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen ökar) eller negativa (när ersättningar återkallas eller ändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen minskar).

107 När företaget minskar vissa ersättningar som ska utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan och samtidigt ökar andra ersättningar som ska betalas enligt planen till samma anställda redovisar företaget nettot av ändringarna.

108 Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder innefattar inte:

(a) Effekter av skillnader mellan faktiska och tidigare antagna löneökningar på förpliktelsen att betala ersättningar för tjänster utförda under tidigare perioder (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar den beräknade framtida löneutvecklingen).

▼B

(b) Under- och överskattningar av skönsmässiga pensionsökningar när företaget har en informell förpliktelse att bevilja sådana ökningar (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar sådana ökningar).

(c) Uppskattningar av ökningar av ersättningarna som härrör från aktuariella vinster eller från den avkastning på förvaltningstillgångar som har redovisats om företaget är skyldigt, enligt planens formella villkor (eller en informell förpliktelse som går utöver dessa villkor) eller enligt lag, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen, även om ökningen av ersättningen ännu inte formellt har beviljats (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder eftersom den ökning av förpliktelsen som blir resultatet utgör en aktuariell förlust, se punkt 88).

(d) Ökningar av intjänade ersättningar (dvs. ersättningar som inte är villkorade av framtida anställning, se punkt 72) när ej intjänade ersättningar blir intjänade (det finns ingen kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom företaget redovisade de uppskattade kostnaderna för ersättningen som kostnader då tjänsterna utfördes).

Vinster och förluster från regleringar

109 Vinster och förluster från regleringar är skillnaden mellan

(a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelse som regleras, som fastställts på regleringsdagen, och

(b) regleringskursen, inklusive eventuella överlåtna förvaltningstillgångar samt eventuella betalningar som gjordes direkt av företaget i samband med regleringen.

110 Företaget ska redovisa vinster eller förluster från regleringen av en förmånsbestämd plan när regleringen inträffar.

111 En reglering inträffar när företaget genomför en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan (förutom betalning av ersättning till anställda eller för deras räkning i enlighet med villkoren i planen och som redan inkluderats i de aktuariella antagandena). Som reglering räknas t.ex. en engångsöverföring av betydande arbetsgivarförpliktelser enligt planen till ett försäkringsföretag genom köp av ett försäkringsbrev, men däremot inte en klumpsumma som enligt planen betalas till dem som omfattas av planen i utbyte mot deras rätt till vissa ersättningar efter avslutad anställning.

112 I vissa fall tecknar företag en försäkring för att finansiera vissa eller alla ersättningar till de anställda, som hänför sig till tjänstgöring under innevarande eller tidigare perioder. Att teckna en försäkring utgör inte en reglering om företaget även därefter har kvar en legal eller informell förpliktelse (se punkt 46) att betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar de ersättningar till anställda som anges i försäkringsbrevet. Punkterna 116–119 behandlar redovisning och värdering av rättigheter till ersättningar enligt försäkringsbrev som inte är förvaltningstillgångar.

▼B

Redovisning och värdering: förvaltningstillgångar

Förvaltningstillgångarnas verkliga värde

113 Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av från nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen när underskottet eller överskottet ska fastställas. När det inte finns något marknadspris uppskattas förvaltningstillgångarnas verkliga värde, exempelvis genom diskontering av förväntade framtida kassaflöden med en diskonteringssats som beaktar både den risk som är förbunden med förvaltningstillgångarna och dessa tillgångars förfallotid eller förväntade avyttringstidpunkt (eller, om de inte har någon förfallotid, den tid som beräknas förflyta tills förpliktelsen i fråga ska regleras).

114 Förvaltningstillgångarna omfattar inte förfallna avgifter från det rapporterande företaget till fonden och inte heller eventuella icke överlåtbara finansiella instrument som företaget har emitterat och som innehas av fonden. Förvaltningstillgångarna minskas med fondens eventuella skulder som inte är hänförliga till ersättningar till anställda, exempelvis rörelseskulder och andra leverantörsskulder samt skulder som härrör från derivatinstrument.

115 I de fall förvaltningstillgångarna omfattar försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt planen, bedöms det verkliga värdet av dessa försäkringsbrev vara lika med nuvärdet av förpliktelsen (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om planens rättigheter enligt försäkringsbreven inte är möjliga att helt återvinna).

Gottgörelser

116 Endast när det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla kostnader som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse ska företaget:

(a) Redovisa sin rätt till ersättning som en separat tillgång. Företaget ska redovisa tillgången till verkligt värde.

(b) Dela upp och redovisa ändringar i det verkliga värdet av sin rätt till ersättning på samma sätt som ändringar i det verkliga värdet av förvaltningstillgångar (se punkterna 124 och 125). Den förmånsbestämda kostnadens delar som redovisas i enlighet med punkt 120 får redovisas som nettobelopp som avser förändringar i redovisat värde för rätten till ersättning.

117 Ibland kan ett företag räkna med att en annan part, såsom en försäkringsgivare, betalar alla eller en del av de kostnader som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse. Försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 8 är förvaltningstillgångar. Företaget redovisar dylika försäkringsbrev på samma sätt som alla andra förvaltningstillgångar och punkt 116 är inte relevant (se punkterna 46–49 och 115).

118 När ett försäkringsbrev som innehas av ett företag inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång är det försäkringsbrevet sålunda inte en förvaltningstillgång. Punkt 116 är relevant för sådana fall: företaget redovisar sin rätt till ersättning enligt försäkringsbrevet som en separat tillgång och inte som en avdragspost vid fastställandet av det förmånsbestämda underskottet eller överskottet. Enligt punkt 140 b ska företaget lämna en kort beskrivning av kopplingen mellan rätten till ersättning och förpliktelsen.

▼B

119 Om rätten till ersättning uppkommer enligt ett försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, bedöms ersättningens verkliga värde vara lika med nuvärdet av förpliktelsen (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om ersättningen inte är möjlig att helt återvinna).

Den förmånsbestämda kostnadens delar

120 Ett företag ska redovisa den förmånsbestämda kostnadens delar, utom till den del någon annan standard kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar, på följande sätt:

(a) Kostnader avseende tjänstgöring (se punkterna 66–112) i resultaträkningen.

(b) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126) i resultaträkningen.

(c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 127–130) i övrigt totalresultat.

121 Andra IFRS kräver att vissa kostnader för ersättningar till anställda inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar såsom lager och materiella anläggningstillgångar (se IAS 2 och IAS 16). Eventuella kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning som inkluderas i anskaffningsvärdet innefattar tillämplig andel av de komponenter som räknas upp i punkt 120.

122 Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som har redovisats under övrigt totalresultat ska inte omklassificeras till resultaträkningen i en efterföljande period. Företaget kan dock överföra dessa belopp som redovisats under övrigt totalresultat i eget kapital.

Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången)

123 Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) ska fastställas genom att den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) multipliceras med den diskonteringssats som anges i punkt 83, båda per början av rapportperioden, beräknat med hänsyn till eventuella förändringar i den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) under perioden till följd av avgifts- och ersättningsbetalningar.

124 Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) kan anses omfatta ränteintäkter på förvaltningstillgångarna, räntekostnad på den förmånsbestämda skulden och ränta på effekten av det tillgångstak som anges i punkt 64.

125 Ränteintäkter på förvaltningstillgångarna utgör en del av avkastningen på förvaltningstillgångar och fastställs genom att det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna multipliceras med den diskonteringssats som anges i punkt 83, per början av rapportperioden, beräknad med hänsyn till eventuella förändringar av de förvaltningstillgångar som innehas under perioden till följd av avgifts- och ersättningsbetalningar. Skillnaden mellan ränteintäkter på förvaltningstillgångar och avkastning på förvaltningstillgångar inkluderas i omvärderingen av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

▼B

126 Ränta på effekten av tillgångstaket är del av den totala förändringen av effekten på tillgångstaket och fastställs genom att effekten av tillgångstaket multipliceras med den diskonteringssats som anges i punkt 83, båda per början av rapportperioden. Skillnaden mellan det beloppet och den totala förändringen av effekten av tillgångstaket inkluderas i omvärderingen av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången)

127 Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) omfattar följande:

(a) Aktuariella vinster och förluster (se punkterna 128 och 129).

(b) Avkastning på förvaltningstillgångar (se punkt 130), exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 125).

(c) Varje förändring i effekten av tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 126).

128 Aktuariella vinster och förluster härrör från ökningar eller minskningar av nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse till följd av ändringar i aktuariella antaganden och erfarenhetsbaserade justeringar. Aktuariella vinster och förluster kan bland annat ha följande orsaker:

(a) Oväntat höga eller låga tal för personalomsättning, förtidspensionering, livslängd eller ökningar av löner (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

(b) Effekten av förändringar i antaganden avseende betalningsalternativ för ersättningar.

(c) Effekter av förändringar i uppskattningarna av framtida personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller av ökningar av löner, ersättningar (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

(d) Effekter av ändringar av diskonteringssatsen.

129 Aktuariella vinster och förluster innefattar inte förändringar av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på grund av införande, ändring, reducering eller reglering av den förmånsbestämda planen eller förändringar av de ersättningar som ska betalas enligt den förmånsbestämda planen. Sådana förändringar resulterar i kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder eller vinster eller förluster från regleringar.

130 För att fastställa avkastningen på förvaltningstillgångar ska företaget dra av kostnaderna för administration av förvaltningstillgångarna och eventuell skatt, med undantag för den skatt som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera den förmånsbestämda förpliktelsen (punkt 76). Andra administrationskostnader ska inte dras av från avkastningen på förvaltningstillgångar.

▼B

Klassificering

Kvittning

131 Företaget ska kvitta en tillgång som hänför sig till en plan mot en skuld som hänför sig till en annan plan endast när företaget

(a) har en laglig rätt att använda ett överskott i en plan till att reglera förpliktelser enligt en annan plan, och

(b) avser att antingen reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera överskottet i en plan och samtidigt reglera sin förpliktelse enligt en annan plan.

132 Villkoren för kvittning liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*.

Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder

133 Vissa företag skiljer mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder. Denna standard anger inte huruvida ett företag i balansräkningen ska skilja mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder härrörande från ersättningar efter avslutad anställning.

Den förmånsbestämda kostnadens delar

134 Enligt punkt 120 ska företaget redovisa kostnader avseende tjänstgöring och nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i resultaträkningen. Denna standard anger inte hur ett företag ska redovisa kostnader avseende tjänstgöring och nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången). Företaget ska redovisa dessa delar i enlighet med IAS 1.

Upplysningar

135 Företaget ska lämna upplysningar som

(a) förklarar det som kännetecknar dess förmånsbestämda planer och riskerna med dem (se punkt 139),

(b) identifierar och förklarar beloppen i företagets finansiella rapporter som uppkommer från dess fastställda förmånsbestämda planer (se punkterna 140–144), och

(c) beskriver hur dess förmånsbestämda planer kan påverka belopp, tidpunkt och risker för företagets framtida kassaflöden (se punkterna 145–147).

136 För att uppfylla målen i punkt 135 ska företaget beakta samtliga följande punkter:

(a) Den detaljnivå som krävs för att uppfylla informationskraven.

(b) Hur mycket vikt som ska läggas vid vart och ett av dessa olika krav.

(c) Hur hög aggregations- eller disaggregeringssnivå som ska tillämpas.

(d) Om användare av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna bedöma den kvantitativa information som lämnas ut.

▼B

137 Om de upplysningar som lämnats i enlighet med kraven i denna standard och andra standarder inte räcker till för att uppfylla målen i punkt 135, ska företaget lämna ytterligare information som är nödvändig för att uppfylla dessa mål. Företaget kan exempelvis redovisa en analys av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen där man skiljer mellan förpliktelsens beskaffenhet, egenskaper och risker. Vid ett sådant offentliggörande skulle man kunna skilja

(a) mellan skulder till aktiva medlemmar, antal medlemmar med vilande pensionsrättigheter och pensionärer,

(b) mellan intjänade ersättningar och ackumulerade och ej intjänade ersättningar,

(c) mellan villkorade ersättningar, belopp som är hänförliga till framtida löneökningar och andra ersättningar.

138 Ett företag ska bedöma om alla eller vissa upplysningar ska delas upp för att skilja mellan planer eller grupper av planer med väsentligt annorlunda risker. Ett företag kan exempelvis dela in upplysningar om planer utifrån en eller flera av följande egenskaper:

(a) Olika geografiska platser.

(b) Olika beskaffenhet, t.ex. planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning.

(c) Olika regelverk.

(d) Olika redovisningssegment.

(e) Olika finansieringssystem (t.ex. helt ofonderade, helt eller delvis fonderade).

De förmånsbestämda planernas beskaffenhet och riskerna med dem

139 Ett företag ska lämna upplysningar om

(a) det som kännetecknar dess förmånsbestämda planer, inklusive:

(i) Vilka slags ersättningar som tillhandahålls genom planen (t.ex. en förmånsbestämd plan med slutlön eller en avgiftsbaserad plan med garanterad avkastning).

(ii) En beskrivning av den rättsliga ram inom vilken planen fungerar, t.ex. nivån för varje lägsta fonderingskrav, och regelverkets eventuella verkningar på planen, såsom tillgångstaket (se punkt 64).

(iii) En beskrivning av eventuella andra företags ansvar för förvaltningen av planen, t.ex. förvaltares eller styrelseledamöters ansvar för planen.

(b) En beskrivning av vilka risker som planen exponerar företaget för, med fokus på eventuella ovanliga, företagsspecifika eller planspecifika risker samt eventuella väsentliga riskkoncentrationer. Om förvaltningstillgångar t.ex. investeras främst i en investeringsklass som fastigheter, kan planen exponera företaget för en koncentration av marknadsrisk för fastigheter.

(c) En beskrivning av eventuella ändringar i planen, reduceringar och regleringar.

▼B

Förklaring av belopp i de finansiella rapporterna

140 Företag ska göra en avstämning av ingående balans till utgående saldo för vardera av följande kategorier, om tillämpligt:

(a) Den förmånsbestämda nettoskulden (tillgången), med angivande av följande avstämningar:

(i) Förvaltningstillgångar.

(ii) Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

(iii) Effekten av tillgångstaket.

(b) Alla eventuella rättigheter till ersättning. Företaget ska också beskriva förhållandet mellan rättigheten till ersättning och förpliktelsen.

141 Varje avstämning som anges i punkt 140 ska redovisa följande, i tillämpliga fall:

(a) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period.

(b) Ränteintäkter eller räntekostnader.

(c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), i vilken det separat framgår

(i) avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntan i punkt b.

(ii) aktuariella vinster och förluster som uppstår till följd av förändringar i demografiska antaganden (se punkt 76 a),

(iii) aktuariella vinster och förluster som uppstår till följd av förändringar i finansiella antaganden (se punkt 76 b),

(iv) förändringar i effekten av att en förmånsbestämd nettotillgång begränsas till tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i räntan under punkt b. Företaget ska också upplysa om hur det har fastställt den högsta tillgängliga ekonomiska fördelen, det vill säga om dessa också skulle ge fördelar i form av återbetalningar, minskningar av framtida avgifter eller en kombination av båda.

(d) Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar. Enligt vad som är tillåtet enligt punkt 100 behöver kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar inte särskiljas när de sker i förening.

(e) Effekten av ändrade valutakurser.

(f) Avgifter till planen, med separat angivelse av avgifter från arbetsgivaren och avgifter från deltagarna i planen.

(g) Betalningar från planen, med separat angivelse av belopp som betalats för eventuella regleringar.

(h) Effekterna av rörelseförvärv och avyttringar.

142 Företaget ska dela upp förvaltningstillgångarnas verkliga värde i klasser uppdelat efter beskaffenhet och risker för dessa tillgångar, där varje klass av förvaltningstillgångar underindelas i tillgångar som har ett noterat pris på en aktiv marknad (enligt definitionen i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* (*)) och andra. Med beaktande av den informationsnivå som diskuteras i punkt 136 skulle ett företag t.ex. kunna skilja mellan:

(*) Om ett företag ännu inte har tillämpat IFRS 13, kan det hänvisa till punkt AG71 i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* eller punkt B.5.4.3 i IFRS 9 *Finansiella instrument* (oktober 2010), i tillämpliga fall.

▼B

(a) Likvida medel.

(b) Egetkapitalinstrument (uppdelade efter branschtyp, företagsstorlek, geografi etc.).

(c) Skuldinstrument (uppdelade efter typ av emittent, kreditkvalitet, geografi etc.).

(d) Fastigheter (uppdelade efter geografi etc.).

(e) Derivat (uppdelade efter typ av underliggande risk i kontraktet, t.ex. räntekontrakt, valutakontrakt, egetkapitalkontrakt, kreditkontrakt och livslängdsrelaterade swappar).

(f) Investeringsfonder (uppdelade efter typ av fond).

(g) Värdepapper med bakomliggande tillgångar.

(h) Strukturerade skuldförbindelser.

143 Företaget ska lämna upplysningar om det verkliga värdet på företagets egna överlåtbara finansiella instrument som innehas som förvaltningstillgångar, och det verkliga värdet av de förvaltningstillgångar som är tillgångar som används av företaget.

144 Företaget ska lämna upplysningar om betydande aktuariella antaganden som används för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen (se punkt 76). Dessa upplysningar ska vara i absoluta tal (dvs. som en procentsats, och inte endast som skillnaden mellan olika procentsatser eller andra variabler). När företag lämnar totalsummor för en grupp planer ska de tillhandahålla sådana upplysningar i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.

Storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden

145 Företaget ska lämna

(a) en känslighetsanalys för varje betydande aktuariellt antagande (som lämnas enligt punkt 144) från och med rapportperiodens slut, som visar hur den förmånsbestämda förpliktelsen skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i det relevanta aktuariella antagandet vid den tidpunkten,

(b) upplysningar om de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna enligt punkt a bygger på och dessa metoders begränsningar,

(c) upplysningar om förändringar i de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna bygger på sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.

146 Företaget ska lämna en beskrivning av eventuella matchningsstrategier mellan tillgångar och skulder som tillämpas av planen eller företaget, inklusive användning av livräntor och andra metoder, t.ex. livslängdsrelaterade swappar, för att hantera riskerna.

147 För att ge en indikation om den förmånsbestämda planens effekt på företagets framtida kassaflöden ska företaget lämna

(a) en beskrivning av eventuella finansieringslösningar och finansieringspolicy som påverkar framtida avgifter,

(b) upplysningar om förväntade avgifter till planen för nästa rapportperiod,

▼B

(c) information om löptidsprofil för den förmånsbestämda förpliktelsen. Detta kommer att omfatta den vägda genomsnittliga löptiden för den förmånsbestämda förpliktelsen och kan innefatta andra upplysningar om den tidsmässiga fördelningen av ersättningsbetalningarna, exempelvis en löptidsanalys av betalningarna.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

148 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska det ge

(a) en beskrivning av finansieringslösningarna, inklusive den metod som använts för att fastställa företagets avgifter och varje lägsta fonderingskrav,

(b) en beskrivning av i vilken utsträckning som företaget kan hållas ansvarigt för planen när det gäller andra företags förpliktelser enligt villkoren för en plan som omfattar flera arbetsgivare,

(c) en beskrivning av varje godkänd tilldelning av ett underskott eller överskott på

(i) en avveckling av planen, eller

(ii) företagets utträde från planen

(d) om företaget redovisar planen som om den vore en avgiftsbestämd plan enligt punkt 34, ska det, utöver den information som krävs enligt punkterna a–c och i stället för den information som krävs enligt punkterna 139–147 lämna upplysningar om

(i) planen är en förmånsbestämd plan,

(ii) skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att företaget ska kunna redovisa planen som en förmånsbestämd plan,

(iii) upplysningar om förväntade avgifter till planen för nästa rapportperiod,

(iv) information om eventuella underskott eller överskott i planen som kan påverka storleken av framtida avgifter, inklusive det sätt på vilket detta underskott eller överskott fastställts, och eventuella konsekvenser för företaget,

(v) en indikering om företagets nivå av deltagande i planen jämfört med andra deltagande företag. Exempel på åtgärder som skulle kunna ge en sådan indikering är företagets andel av de sammanlagda avgifterna till planen eller företagets andel av det totala antalet aktiva medlemmar, pensionerade medlemmar och tidigare medlemmar som är berättigade till ersättningar, om sådan information finns tillgänglig.

Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande

149 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som delar risker mellan företag under samma bestämmande inflytande, ska det lämna följande upplysningar:

(a) Avtal eller angiven policy för debitering av den förmånsbestämda kostnaden eller det faktum att en sådan policy inte finns.

(b) Den policy som används för att fastställa den avgift företaget ska betala.

(c) Om företaget redovisar en fördelning av den förmånsbestämda nettokostnaden i enlighet med punkt 41: All information om planen i sin helhet i enlighet med punkterna 135–147.

▼B

(d) Om ett företag redovisar den avgift som ska betalas för perioden i enlighet med punkt 41: Information om planen i sin helhet enligt vad som krävs i enlighet med punkterna 135–137, 139, 142–144 och 147 a och b.

150 De upplysningar som krävs i punkt 149 c och d kan lämnas genom korshänvisningar till upplysningar i ett annat koncernföretags finansiella rapporter om

(a) detta koncernföretags finansiella rapporter separat redovisar och lämnar de upplysningar som krävs om planen, och

(b) detta koncernföretags finansiella rapporter är tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor som företagets finansiella rapporter och samtidigt med, eller tidigare än, företagets finansiella rapporter.

Upplysningskrav i andra standarder

151 När så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om

(a) närståendetransaktioner med planer för ersättningar efter avslutad anställning, och

(b) ersättningar efter avslutad anställning till nyckelpersoner i ledande ställning.

152 När så krävs enligt IAS 37 lämnar företaget upplysning om eventualförpliktelser som härrör från förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

ÖVRIGA LÅNGFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

153 Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis följande, med undantag för sådana ersättningar som förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna:

(a) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).

(b) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.

(c) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.

(d) Vinstandelar och bonus.

(e) Uppskjuten lön.

154 Beräkningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är vanligtvis inte föremål för samma grad av osäkerhet som beräkningen av ersättningar efter avslutad anställning. Av detta skäl anger denna standard en förenklad redovisningsmetod för övriga långfristiga ersättningar till anställda. Till skillnad från den redovisning som krävs för ersättningar efter avslutad anställning redovisas inte omvärderingarna i övrigt totalresultat enligt denna metod.

Redovisning och värdering

155 Vid redovisning och värdering av överskott eller underskott i en annan långsiktig pensionsplan ska företag tillämpa punkterna 56–98 och 113–115. Företaget ska redovisa och beräkna eventuell rätt till ersättningar enligt punkterna 116–119.

156 För övriga långfristiga ersättningar till anställda ska företaget redovisa nettot av följande belopp i resultaträkningen, utom i den mån någon annan standard kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i tillgångens anskaffningsvärde:

(a) Kostnader avseende tjänster (se punkterna 66–112).

(b) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126).

▼B

(c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 127–130).

157 Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga är en form av långfristiga ersättningar till anställda. Om ersättningsnivån beror på tjänstgöringstiden uppstår en förpliktelse när tjänsten utförs. Vid värdering av förpliktelsen beaktas sannolikheten för att en utbetalning kan bli aktuell samt den tid för vilken betalningen förväntas ske. Om ersättningsnivån är densamma oavsett tjänstetid redovisas den förväntade kostnaden när det inträffar en händelse som orsakar långvarig arbetsoförmåga.

Upplysningar

158 Även om denna standard inte kräver särskilda upplysningar om andra långfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Enligt IAS 24 krävs exempelvis upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 krävs upplysningar om kostnaden för ersättningar till anställda.

ERSÄTTNINGAR VID UPPSÄGNING

159 Denna standard behandlar ersättningar vid uppsägning skilt från andra ersättningar till anställda, eftersom den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes tjänstgöring. Ersättningar vid uppsägning härrör antingen från ett företags beslut om uppsägning eller en anställds beslut att acceptera ett företags erbjudande om ersättningar i utbyte mot uppsägningen.

160 Ersättningar vid uppsägning omfattar inte ersättningar till anställda som är ett resultat av att anställningen avslutas på den anställdes begäran utan något erbjudande från företaget eller som är ett resultat av obligatoriska pensionskrav, eftersom dessa ersättningar utgör ersättningar efter avslutad anställning. Vissa företag tillhandahåller en lägre ersättningsnivå vid avgång på den anställdes begäran (i allt väsentligt en ersättning efter avslutad anställning) än vid uppsägning från företagets sida. Skillnaden mellan den ersättning som tillhandahålls för anställning som avslutas på den anställdes begäran och en högre ersättning som tillhandahålls på företagets begäran utgör en ersättning vid uppsägning.

161 Formen av ersättning till anställda avgör inte om den tillhandahålls i utbyte mot tjänster eller i utbyte mot den anställdes uppsägning. Ersättningar vid uppsägning utgörs normalt av utbetalningar av klumpsummor men innefattar ibland även

(a) ökning av andra ersättningar efter avslutad anställning, antingen indirekt genom en pensionsstiftelse eller direkt,

(b) lön under en angiven uppsägningstid om den anställde inte utför några fortsatta tjänster som ger företaget ekonomiska fördelar.

162 Indikatorer på att en ersättning till anställda tillhandahålls i utbyte mot tjänster är bland annat följande:

(a) Ersättningen är villkorad av att framtida tjänster tillhandahålls (inklusive ersättning som ökar om ytterligare tjänster tillhandahålls).

(b) Ersättningen tillhandahålls i enlighet med villkoren i en pensionsplan.

▼B

163 Vissa ersättningar vid uppsägning tillhandahålls i enlighet med villkoren i en befintlig pensionsplan. De kan till exempel fastställas genom tjänsteföreskrifter, anställningskontrakt eller fackföreningsavtal, eller kan vara ett resultat av arbetsgivarens tidigare praxis att ge liknande ersättningar. Ett annat exempel: om ett företag låter ett erbjudande om ersättningar vara tillgängligt under mer än en kort period, eller om det är mer än en kort period mellan erbjudandet och den förväntade dagen för den faktiska uppsägningen, får företaget överväga om det har inrättat en ny pensionsplan och därmed om de ersättningar som erbjuds enligt denna plan utgör ersättningar vid uppsägning eller ersättningar efter avslutad anställning. Ersättningar till anställda som lämnas i enlighet med villkoren i en pensionsplan utgör ersättningar vid uppsägning om de både är ett resultat av ett företags beslut att avsluta en anställds anställning och inte är villkorade av att framtida tjänster tillhandahålls.

164 Vissa ersättningar till anställda ska tillhandahållas oavsett skälet till att den anställde lämnar företaget. Att betalning av sådana ersättningar kommer att ske är säkert (med förbehåll för eventuella villkor för intjänande eller krav på minsta tjänstgöringstid) men tidpunkten för betalningen är osäker. Även om sådana ersättningar i vissa rättsordningar betecknas som avgångsvederlag eller avgångsgratifikationer utgör de ersättningar efter avslutad anställning snarare än ersättningar vid uppsägning och företaget redovisar dem som ersättningar efter avslutad anställning.

Redovisning

165 Företaget ska redovisa en skuld och kostnader för ersättningar vid uppsägning vid den tidigaste av följande tidpunkter:

(a) När företaget inte längre kan dra tillbaka erbjudandet om dessa ersättningar.

(b) När företaget redovisar kostnader för en omstrukturering som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 37 och omfattar utbetalning av ersättningar vid uppsägning.

166 För ersättningar vid uppsägning som ska betalas till följd av en anställds beslut att acceptera ett erbjudande om ersättningar i utbyte mot att anställningen avslutas ska den tidpunkt när ett företag inte längre kan återkalla erbjudandet om ersättningar vid uppsägning vara den tidigaste av följande tidpunkter:

(a) När den anställde accepterar erbjudandet.

(b) När en begränsning (t.ex. ett rättsligt, ett lag- eller avtalsmässigt krav eller andra begränsningar) av företagets förmåga att dra tillbaka erbjudandet träder i kraft. Detta skulle vara när erbjudandet görs, om begränsningen förelåg vid tidpunkten för erbjudandet.

167 För ersättningar vid uppsägning som ska betalas på grund av företagets beslut att avsluta en anställds anställning kan företaget inte längre dra tillbaka erbjudandet när företaget har informerat de berörda anställda om en uppsägningsplan som uppfyller samtliga följande kriterier:

(a) De åtgärder som krävs för att sätta planen i verket ska visa att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar.

(b) Planen anger det antal anställda vars anställning kommer att avslutas, yrkesklassificering eller funktioner och deras placering (men planen behöver inte identifiera varje enskild anställd) och ett förmodat slutdatum.

▼B

(c) I planen fastställs det vilka ersättningar vid uppsägning som de anställda kommer att erhålla, med tillräcklig detaljeringsnivå för att de anställda ska kunna fastställa vilken typ och omfattning av ersättningar de kommer att erhålla när deras anställning har upphört.

168 I de fall företaget redovisar ersättningar vid uppsägning kan det också behöva redovisa en ändring i planen eller en reducering av andra ersättningar till anställda (se punkt 103).

Värdering

169 Företaget ska värdera ersättningar vid uppsägning vid första redovisningstillfället samt värdera och redovisa efterföljande förändringar i enlighet med beskaffenheten för ersättningen till anställda. Detta gäller under förutsättning att om ersättningarna vid uppsägning utgör en förbättring i förhållande till ersättningarna efter avslutad anställning, ska företaget tillämpa kraven för ersättningar efter avslutad anställning. I övriga fall:

(a) Om ersättningar vid uppsägning förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken ersättningar vid uppsägning redovisas, ska företaget tillämpa kraven för kortfristiga ersättningar till anställda.

(b) Om ersättningar vid uppsägning inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av rapportperioden, ska företaget tillämpa kraven för övriga långfristiga ersättningar till anställda.

170 Eftersom ersättningar vid uppsägning inte tillhandahålls i utbyte mot tjänster, är punkterna 70–74 om fördelning av ersättning på tjänstgöringsperioder inte relevanta.

Exempel som illustrerar punkterna 159–170

Bakgrund

Till följd av ett nyligen gjort förvärv planerar ett företag att lägga ned en fabrik om tio månader och vid denna tidpunkt avsluta anställningen för alla de återstående anställda i fabriken. Eftersom företaget behöver den sakkunskap som finns hos fabrikens anställda för att slutföra vissa kontrakt, aviserar det en uppsägningsplan enligt följande.

Varje anställd som stannar och tjänstgör tills fabriken har lagts ned får på uppsägningsdagen en kontant utbetalning av 30 000 VE. Anställda som slutar innan fabriken har lagts ned får 10 000 VE.

Fabriken har 120 anställda. När planen aviseras räknar företaget med att 20 av dem kommer att sluta innan fabriken har lagts ned. De totala förväntade kontantutflödena enligt planen är därför 3 200 000 VE (dvs. 20 × 10 000 VE + 100 × 30 000 VE). Som krävs i punkt 160 redovisar företaget de ersättningar som tillhandahållits i utbyte mot uppsägning som ersättningar vid uppsägning och de ersättningar som har tillhandahållits i utbyte mot tjänster som kortfristiga ersättningar till anställda.

▼B

Ersättningar vid uppsägning

Den ersättning som tillhandahålls i utbyte mot uppsägning uppgår till 10 000 VE. Detta är det belopp som ett företag skulle få betala för att avsluta anställningen, oberoende av om de anställda stannar kvar och tjänstgör till dess att fabriken lagts ned eller om de slutar före nedläggningen. Även om de anställda kan komma att sluta före nedläggningen, är uppsägningen av alla anställda ett resultat av företagets beslut att lägga ned fabriken och avsluta deras anställningar (dvs. alla anställdas anställning kommer att upphöra när fabriken läggs ned). Därför redovisar företaget en skuld på 1 200 000 VE (dvs. 120 × 10 000) för de ersättningar vid uppsägning som tillhandahålls i enlighet med pensionsplanen vid den tidigaste av följande tidpunkter: när planen för uppsägningen aviseras och när företaget redovisar omstruktureringskostnaderna i samband med nedläggningen av fabriken.

Ersättningar som tillhandahålls i utbyte mot tjänster

De stegvis ökande ersättningar som de anställda kommer att erhålla om de tillhandahåller tjänster under hela tiomånadersperioden görs i utbyte mot de tjänster som tillhandahålls under denna period. Företaget redovisar dem som kortfristiga ersättningar till anställda, eftersom företaget förväntar sig att reglera dem inom tolv månader efter utgången av rapportperioden. I detta exempel krävs ingen diskontering, så en kostnad på 200 000 VE (dvs. 2 000 000 VE ÷ 10) redovisas varje månad under tjänstgöringsperioden på tio månader, med en motsvarande ökning av det redovisade värdet för skulden.

Upplysningar

171 Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om ersättningar vid uppsägning, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Enligt IAS 24 krävs exempelvis upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

172 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden för en tidigare period, ska det upplysa om detta.

173 Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med följande undantag:

(a) Företag behöver inte justera det redovisade värdet för tillgångar utanför tillämpningsområdet för denna standard för förändringar i kostnader för ersättningar till anställda som inkluderats i det redovisade värdet före den första tillämpningsdagen. Den första tillämpningsdagen är början av den tidigaste redovisade perioden i de första finansiella rapporter i vilka företaget tillämpar denna standard.

(b) I finansiella rapporter för perioder som börjar före den 1 januari 2014 behöver företag inte presentera jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkt 145 av den förmånsbestämda förpliktelsens känslighet.

▼B

TILLÄGG

Ändringar i andra standarder

I detta tillägg anges ändringar i andra standarder som är en följd av styrelsens ändring av IAS 19 i juni 2011. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 enligt omarbetningen.

IFRS 1 ***Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas***

A1 I punkt 39L ska följande läggas till:

39L IAS 19 *Ersättningar till anställda* (enligt omarbetning i juni 2011) punkt D1 ändras, punkterna D10 och D11 utgår och punkt E5 läggs till. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 (enligt omarbetning i juni 2011).

A2 I tillägg D (Undantag från andra IFRS) ska den rubrik som föregår punkt D10 samt punkterna D10 och D11 utgå och punkt D1 ändras enligt följande:

D1 Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag:

(a) …

(e) [utgår] …

A3 I tillägg E (Kortfristiga undantag från IFRS) har en rubrik och punkt E5 lagts till enligt följande:

Ersättningar till anställda

E5 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt 173 b i IAS 19.

IFRS 8 ***Rörelsesegment***

A4 Punkt 24 ska ändras på följande sätt:

24 Företag ska lämna följande upplysningar om de segment för vilka information ska lämnas, om upplysningarna ingår i det mått för tillgångar i segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i måttet för tillgångar i segmentet:

(a) …

(b) Belopp avseende investeringar i anläggningstillgångar* som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, förmånsbestämda nettotillgångar (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*) eller rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal.

[utelämnad fotnot]

IFRS 13 ***Värdering till verkligt värde***

A5 Den rubrik som föregår punkt D61 ska ändras enligt nedan:

▼B

IAS 19 ***Ersättningar till anställda*** **(enligt omarbetning i juni 2011)**

A6 Punkterna D62 och D63 ska ändras på följande sätt:

D62 Punkt 113 ska ändras på följande sätt:

50 [utgår]

(c) [utgår]

~~102~~ 113 Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av vid fastställandet av underskott eller överskott.

D63 Punkt 174 ska ändras på följande sätt:

~~162~~ 174 Genom IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, ändrades definitionen av verkligt värde i punkt 8 och punkt 113 ändrades. Företaget ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 13.

IAS 1 ***Utformning av finansiella rapporter***

A7 I punkt 7 ska definitionen av ”Övrigt totalresultat” ändras på följande sätt:

7 …

Övrigt totalresultat består av intäkts- och kostnadsposter (inklusive omklassificeringsjusteringar) som inte redovisas i resultatet enligt vad som krävs eller tillåts enligt andra IFRS.

Komponenterna i övrigt totalresultat innefattar

(a) förändringar i omvärderingsreserv (se IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 38 *Immateriella tillgångar*),

(b) omvärderingar av förmånsbestämda planer (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*),

(c) …

A8 Punkt 96 ska ändras och punkt 139K ska läggas till enligt följande:

96 Omklassificeringsjusteringar uppkommer inte vid förändringar i omvärderingsreserv som redovisas enligt IAS 16 eller IAS 38 eller vid omvärderingar av förmånsbestämda planer som redovisas enligt IAS 19. Dessa komponenter redovisas i övrigt totalresultat och omklassificeras inte till resultatet under efterföljande perioder. Förändringar i omvärderingsreserv kan överföras till balanserade vinstmedel i efterföljande perioder när tillgången används eller när den tas bort från rapporten över finansiell ställning (se IAS 16 och IAS 38).

139K Genom IAS 19 *Ersättningar till anställda* (enligt omarbetning i juni 2011) ändrades definitionen av ”Övrigt totalresultat” i punkterna 7 och 96. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 (enligt omarbetning i juni 2011).

IAS 24 ***Upplysningar om närstående***

A9 Punkt 22 ska ändras på följande sätt:

22 Deltagande av ett moderföretag eller dotterföretag i en förmånsbestämd plan där riskerna delas upp mellan koncernföretag är en transaktion mellan närstående (se punkt 42 i IAS 19 (enligt omarbetning 2011)).

▼B

IFRIC 14 ***IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan***

A10 Under rubriken ”Hänvisningar”, efter hänvisningen till IAS 19 *Ersättningar till anställda*, ska det läggas till ”(enligt omarbetning 2011)”.

Punkterna 25 och 26 ska utgå, punkterna 1, 6, 17 och 24 ska ändras och punkt 27C ska läggas till enligt följande:

1 I punkt 64 i IAS 19 begränsas värderingen av en förmånsbestämd nettotillgång till det lägsta av överskottet i den förmånsbestämda planen och tillgångstaket. I punkt 8 i IAS 19 definieras tillgångstaket som ”nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller i form av minskningar av framtida avgifter till planen”. Det har uppkommit frågor om när återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter ska betraktas som tillgängliga, i synnerhet när det föreligger ett lägsta fonderingskrav.

6 De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är:

(a) När återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter bör betraktas som tillgängliga i enlighet med definitionen av tillgångstak i punkt 8 i IAS 19.

…

17 Ett företag ska fastställa de framtida kostnaderna för tjänstgöringen med antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger i slutet av rapportperioden, som har fastställts genom IAS 19. Därför ska ett företag inte göra antaganden om ändringar av ersättningarna i planen i framtiden innan dess planen ändras och utgå från ett antagande om en stabil framtida arbetsstyrka såvida inte företaget minskar antalet anställda som omfattas av planen. I det senare fallet ska antagandet om den framtida arbetsstyrkan innefatta minskningen.

24 I den mån de avgifter som ska erläggas inte är tillgängliga efter att de har betalats in till planen, ska företaget redovisa en förpliktelse när förpliktelsen uppkommer. Förpliktelsen ska minska den förmånsbestämda nettotillgången eller öka den förmånsbestämda nettoskulden så att ingen vinst eller förlust väntas bli följden av tillämpning av punkt 64 i IAS 19 när avgifterna erläggs.

27C Genom IAS 19 (enligt omarbetning 2011) ändrades punkterna 1, 6, 17 och 24 och punkterna 25 och 26 ströks. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 (enligt omarbetning 2011).