

KOMMISJONSFORORDNING (EU) nr. 475/2012**2017/EØS/42/35**

av 5. juni 2012

om endring av forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til internasjonal regnskapsstandard (IAS) nr. 1 og IAS 19(*)

EUROPAKOMMISJONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den europeiske unions virkemåte,

under henvisning til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder⁽¹⁾, særlig artikkel 3 nr. 1, og

ut fra følgende betraktninger:

1) Ved kommisjonsforordning (EF) nr. 1126/2008⁽²⁾ ble det vedtatt visse internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger som forelå 15. oktober 2008.

2) 16. juni 2011 kunngjorde IASB (International Accounting Standards Board) endringer av IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap — Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader» (heretter kalt «endringene av IAS 1») og av IAS 19: «Ytelser til ansatte» (heretter kalt «endringene av IAS 19»). Formålet med endringene av IAS 1 er å gjøre presentasjonen av det økende antallet poster i andre inntekter og kostnader klarere, og hjelpe brukere av finansregnskap til å skille mellom poster i andre inntekter og kostnader som senere kan omklassifiseres til resultatet, og de som aldri vil bli omklassifisert til resultatet. Når det gjelder endringene av IAS 19, bør de kunne hjelpe brukere av finansregnskap til å få en bedre forståelse av hvordan ytelsesbaserte pensjonsordninger påvirker et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. Formålet med standarden er å fastsette regnskapsmessig behandling av og opplysninger om ytelser til ansatte.

(*) Denne unionsrettsakten, kunngjort i EUT L 146 av 6.6.2012, s. 1, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 47/2013 av 15. mars 2013 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende* nr. 49 av 29.8.2013, s. 23.

⁽¹⁾ EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ EUT L 320 av 29.11.2008, s. 1.

3) Samråd med gruppen av teknisk sakkyndige (TEG) innenfor EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) bekrefter at endringene av IAS 1 og IAS 19 oppfyller de tekniske kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 nr. 2 i forordning (EF) nr. 1606/2002.

4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor endres.

5) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

Artikkel 1

I vedlegget til forordning (EF) nr. 1126/2008 gjøres følgende endringer:

1) Internasjonal regnskapsstandard (IAS) nr. 1: «Presentasjon av finansregnskap» endres som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

2) Internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) 1, IFRS 5, IFRS 7, IAS 12, IAS 20, IAS 21, IAS 32, IAS 33 og IAS 34 endres i samsvar med endringene av IAS 1 som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

3) Internasjonal regnskapsstandard (IAS) nr. 19: «Ytelser til ansatte» endres som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

4) Internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) 1, IFRS 8, IFRS 13, IAS 1, IAS 24 og tolkning nr. 14 fra Den faste tolkningskomité (SIC) endres i samsvar med endringene i IAS 19 som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

Artikkel 2

1. Alle selskaper skal anvende endringene av standardene nevnt i artikkel 1 nr. 1 og 2 senest fra første dag i det regnskapsåret som begynner 1. juli 2012 eller senere.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Brussel, 5. juni 2012.

2. Alle selskaper skal anvende endringene av standardene nevnt i artikkel 1 nr. 3 og 4 senest fra første dag i det regnskapsåret som begynner 1. januar 2013 eller senere.

Artikkel 3

Denne forordning trer i kraft den tredje dag etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

For Kommisjonen

José Manuel BARROSO

President

VEDLEGG

INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

IAS 1	IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap — Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader»
IAS 19	IAS 19: «Ytelser til ansatte»

ENDRINGER AV IAS 1***Presentasjon av finansregnskap***

Nr. 7 endres.

7 Følgende begreper anvendes i denne standard:

...

«*Noter*» inneholder opplysninger utover dem som presenteres i balanseoppstillingen samt oppstilling(er) over resultatet og andre inntekter og kostnader, ...

Nr. 10 endres, nytt nr. 10A tilføyes og nr. 12 oppheves.

10 Et fullstendig finansregnskap inneholder:

... en oppstilling over resultatet og andre inntekter og kostnader for perioden,

...

Et foretak kan benytte andre overskrifter for disse oppstillingene enn dem som er benyttet i denne standard. For eksempel kan et foretak benytte overskriften «oppstilling over totalresultat» i stedet for «oppstilling over resultat og andre inntekter og kostnader».

10A Et foretak kan presentere en enkelt oppstilling over resultatet og andre inntekter og kostnader, med resultatet og andre inntekter og kostnader presentert i to avsnitt. Avsnittene skal presenteres sammen, avsnittet med resultatet presentert først, direkte fulgt av avsnittet med andre inntekter og kostnader. Et foretak kan presentere avsnittet med resultatet i en separat resultatoppstilling. Dersom det gjøres på denne måten, skal den separate resultatoppstillingen komme umiddelbart foran oppstillingen som presenterer totalresultatet, som skal begynne med resultatet.

Overskriftene over nr. 81 og 82 og nr. 82 endres, og nr. 81 oppheves. Nr. 81A og 81B, en overskrift og nytt nr. 82A tilføyes, og nr. 83 og 84 oppheves.

Oppstilling over resultatet og andre inntekter og kostnader

81A Oppstillingen over resultatet og andre inntekter og kostnader (oppstilling over totalresultatet) skal, i tillegg til avsnittene med resultatet og andre inntekter og kostnader, presentere:

- a) resultatet,
- b) totalresultatet,
- c) totalresultatet for perioden, som er summen av resultatet og andre inntekter og kostnader.

Dersom et foretak presenterer en separat oppstilling over resultatet, presenterer det ikke avsnittet med resultatet i oppstillingen som presenterer totalresultatet.

81B Et foretak skal presentere følgende opplysninger, i tillegg til avsnittene med resultatet og andre inntekter og kostnader, som fordeling av resultatet og andre inntekter og kostnader for perioden:

- a) Periodens resultat som er henførbart til
 - i) ikke-kontrollerende eierinteresser, og
 - ii) eiere av morforetaket,
- b) periodens totalresultat som er henførbart til
 - i) ikke-kontrollerende eierinteresser, og
 - ii) eiere av morforetaket.

Dersom et foretak presenterer resultatet i en separat oppstilling, skal det presentere bokstav a) i denne oppstillingen.

Opplysninger som skal presenteres i avsnittet for resultatet eller i oppstillingen over resultatet

82 I tillegg til de opplysningene som kreves av andre IFRS-er, skal avsnittet for resultatet eller oppstillingen over resultatet omfatte opplysninger som presenterer følgende beløp for perioden:

- a) Driftsinntekter,

- b) finanskostnader,
- c) resultatandeler fra tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter, regnskapsført etter egenkapitalmetoden,
- d) kostnad ved skatt,
- e) [Opphevet]
- ea) et enkeltbeløp for summen av avviklet virksomhet (se IFRS 5).
- f)–i) [Opphevet]

Informasjon som skal presenteres i avsnittet for andre inntekter og kostnader

82A Avsnittet for andre inntekter og kostnader skal presentere beløpsposter for andre inntekter og kostnader i perioden, klassifisert etter art (inkludert andel av andre inntekter og kostnader for tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter, regnskapsført etter egenkapitalmetoden) og gruppert i de som, i samsvar med andre IFRS-er,

- a) senere ikke vil bli omklassifisert til resultatet, og
- b) senere vil bli omklassifisert til resultatet når særlige vilkår er oppfylt.

Nr. 85–87, 90, 91, 94, 100 og 115 og overskriften over nr. 97 endres, og nytt nr. 139J tilføyes.

85 Ytterligere poster, overskrifter og mellomsummer skal presenteres i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader når det er relevant for forståelsen av foretakets finansielle inntjening.

86 Ettersom virkningene av et foretaks ulike aktiviteter, transaksjoner og andre hendelser varierer med hensyn til hyppighet, gevinst- eller tapspotensial og forutsigbarhet, bidrar opplysninger om forhold som påvirker den finansielle inntjeningen til forståelsen av oppnådd finansiell inntjening og til utarbeiding av prognoser for framtidige finansiell inntjening. Et foretak inkluderer ytterligere poster i oppstillingen(e) som presenterer resultatet og andre inntekter og kostnader, og det endrer de beskrivelsene som benyttes og rekkefølgen av poster når dette er nødvendig for å forklare forholdene omkring finansiell inntjening. ...

87 Et foretak skal ikke presentere noen inntekts- eller kostnadsposter som ekstraordinære poster i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader eller i notene.

90 Et foretak skal opplyse om beløpet for inntektsskatt knyttet til hver enkelt post av andre inntekter og kostnader, herunder omklassifiseringsjusteringer, enten i oppstillingen over resultatet og andre inntekter og kostnader eller i notene.

91 Et foretak kan presentere poster i andre inntekter og kostnader enten

- a) fratrukket tilknyttede skattemessige virkninger, eller
- b) før tilknyttede skattemessige virkninger med ett beløp som viser det samlede beløpet for inntektsskatt knyttet til disse postene.

Dersom et foretak velger alternativ b), skal det fordele skatten mellom de poster som senere kan bli omklassifisert til avsnittet for resultatet og de som senere ikke vil bli omklassifisert til avsnittet for resultatet.

94 Et foretak kan presentere omklassifiseringsjusteringer i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader eller i notene. Et foretak som presenterer omklassifiseringsjusteringer i notene, skal presentere postene for andre inntekter og kostnader etter alle tilknyttede omklassifiseringsjusteringer.

Informasjon som skal presenteres i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader eller i notene.

100 Foretak oppfordres til å presentere analysen i nr. 99 i oppstillingen(e) som presenterer resultatet og andre inntekter og kostnader.

115 I noen tilfeller kan det være nødvendig eller ønskelig å variere rekkefølgen på bestemte poster i notene. Et foretak kan for eksempel slå sammen informasjon om endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet med informasjon om forfall for finansielle instrumenter, selv om de førstnevnte opplysningene gjelder oppstillingen som presenterer resultatet og andre inntekter og kostnader, og de sistnevnte gjelder balanseoppstillingen. Et foretak skal så langt det er praktisk mulig likevel beholde en systematisk struktur for notene.

139J *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, endret nr. 7, 10, 82, 85–87, 90, 91, 94, 100 og 115, tilføyde nr. 10A, 81A, 81B og 82A, og opphevet nr. 12, 81, 83 og 84. Et foretak skal anvende disse endringene på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. juli 2012 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Dersom et foretak anvender endringene på en tidligere periode, skal foretaket opplyse om dette.

ENDRINGER AV ANDRE IFRS-ER

Dette vedlegg inneholder endringene av andre IFRS-er som er en følge av at Styret utgav endringene av IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap». En foretak skal anvende endringene når det anvender endringene av IAS 1 i *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader*.

IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering»

Nr. 21 endres, og nytt nr. 56 tilføyes.

21 For å overholde IAS 1 skal et foretaks første IFRS-finansregnskap minst inneholde tre balanseoppstillinger, to oppstillinger over totalresultatet, to separate resultatoppstillinger (dersom disse presenteres), to oppstillinger over kontantstrømmer og to oppstillinger over endringer i egenkapital, samt tilhørende noter, herunder sammenligningsinformasjon.

39K Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 21 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IFRS 5: «Anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet»

Nr. 33A endres, og nytt nr. 44I tilføyes.

33A Dersom et foretak presenterer postene i resultatet i en separat oppstilling som beskrevet i nr. 10A i IAS 1 (som endret i 2011), skal et avsnitt identifisert som avvirket virksomhet presenteres i denne oppstillingen.

44I Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 33A endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IFRS 7: «Finansielle instrumenter — opplysninger»

Nr. 27B endres, og nytt nr. 44Q tilføyes.

27B For målinger av virkelig verdi som innregnes i balanseoppstillingen skal et foretak for hver klasse av finansielle instrumenter opplyse om følgende:

...

c) For målinger av virkelig verdi på nivå 3 i hierarkiet for virkelig verdi, en avstemming av inngående og utgående saldoer av målinger av virkelig verdi, med separat opplysning om endringer i perioden som er henførbare til

i) samlede gevinster og tap for perioden innregnet i resultatet, og en beskrivelse av hvor de blir presentert i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader,

...

d) Periodens samlede gevinster og tap i bokstav c) i) ovenfor, som er inkludert i resultatet og som er henførbare til gevinster eller tap knyttet til disse eiendelene og forpliktelsene som holdes ved slutten av rapporteringsperioden og en beskrivelse av hvor disse gevinstene eller tapene er presentert i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader.

...

44Q Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 27B endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IAS 12: «Inntektsskatt»

Nr. 77 endres, nr. 77A oppheves og nytt nr. 98B tilføyes.

77 Kostnad (inntekt) ved skatt tilknyttet resultatet av ordinær virksomhet skal presenteres som en del av resultatet i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader.

98B Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 77 endret og nr. 77A opphevet. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte»

Nr. 29 endres, nr. 29A oppheves og nytt nr. 46 tilføyes.

29 Tilskudd knyttet til inntekt blir presentert som en del av resultatet, enten separat eller under en generell overskrift som «Annen inntekt», eller de blir trukket fra ved rapportering av den tilknyttede kostnaden.

46 Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 29 endret og nr. 29A opphevet. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»

Nr. 39 endres, og nytt nr. 60H tilføyes.

39 Resultatene og den finansielle stillingen til et foretak hvis funksjonelle valuta ikke er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal omregnes til en annen presentasjonsvaluta etter følgende framgangsmåte:

...

b) inntekter og kostnader i hver oppstilling som presenterer resultatet og andre inntekter og kostnader (herunder sammenligningstall) skal omregnes til valutakursene på transaksjonstidspunktene, og

c) ...

60H Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 39 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IAS 32: «Finansielle instrumenter — presentasjon»

Nr. 40 endres, og nytt nr. 97K tilføyes.

40 Utbytte klassifisert som kostnad kan presenteres i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader enten sammen med renter på andre forpliktelser eller som en separat post. I tillegg til kravene i denne standard er opplysninger om renter og utbytte underlagt kravene i IAS 1 og IFRS 7. På grunn av forskjeller mellom rente og utbytte med hensyn til skattemessig fradragsrett er det under enkelte omstendigheter ønskelig å opplyse om disse separat i oppstillingen(e) over resultatet og andre inntekter og kostnader. Opplysninger om skattemessige virkninger skal gis i samsvar med IAS 12.

97K Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 40 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IAS 33: «Resultat per aksje»

Nr. 4A, 67A, 68A og 73A endres, og nytt nr. 74D tilføyes.

4A Dersom et foretak presenterer postene i resultatet i en separat oppstilling som beskrevet i nr. 10A i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (som endret i 2011), skal det bare presentere resultat per aksje i den nevnte separate oppstillingen.

67A Dersom et foretak presenterer postene i resultatet i en separat oppstilling som beskrevet i nr. 10A i IAS 1 (som endret i 2011), skal det presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje i den nevnte separate oppstillingen, slik nr. 66 og 67 krever.

68A Dersom et foretak presenterer postene i resultatet i en separat oppstilling som beskrevet i nr. 10A i IAS 1 (som endret i 2011), skal det presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje for den avviklede virksomheten i den nevnte separate oppstillingen eller i notene, slik nr. 68 krever.

73A Nr. 73 får også anvendelse på et foretak som i tillegg til basisresultat og utvannet resultat per aksje, opplyser om beløp per aksje for en annen rapportert post i resultatet enn den som kreves av denne standard.

74D Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 4A, 67A, 68A og 73A endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

IAS 34: «Delårsrapportering»

Nr. 8, 8A, 11A og 20 endres, og nytt nr. 51 tilføyes.

8 En delårsrapport skal minst inneholde følgende bestanddeler:

...

b) en eller flere sammendratte oppstillinger over resultatet og andre inntekter og kostnader,

c) ...

8A Dersom et foretak presenterer poster i resultatet i en separat oppstilling som beskrevet i nr. 10A i IAS 1 (som endret i 2011), skal det presentere komprimert informasjon fra delårsrapporten fra den nevnte separate oppstillingen.

11A Dersom et foretak presenterer poster i resultatet i en separat oppstilling som beskrevet i nr. 10A i IAS 1 (som endret i 2011), skal det presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje i den nevnte separate oppstillingen.

20 Delårsrapporter skal inneholde delårsregnskap (sammendratt eller fullstendig) i henhold til følgende:

...

b) oppstillinger over resultatet og andre inntekter og kostnader for inneværende delårsperiode og hittil i år, med sammenlignbare tall for tilsvarende delårsperioder i foregående regnskapsår. Som tillatt etter IAS 1 (som endret i 2011) kan en delårsrapport for hver periode presentere en eller flere oppstillinger over resultatet og andre inntekter og kostnader.

51 Ved *Presentasjon av poster i andre inntekter og kostnader* (Endringer av IAS 1), utstedt i juni 2011, ble nr. 8, 8A, 11A og 20 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 1 som endret i juni 2011.

INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 19

Ytelser til ansatte

FORMÅL

1 Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av og opplysninger om ytelser til ansatte. Standarden krever at et foretak innregner

a) en forpliktelse når en ansatt har utført arbeid i bytte mot ytelser som skal betales i framtiden, og

b) en kostnad når foretaket forbruker den økonomiske fordelene som oppstår av arbeid som en ansatt har utført i bytte mot ytelser.

VIRKEOMRÅDE

2 Denne standard skal anvendes av arbeidsgiver ved regnskapsføring av alle ytelser til ansatte, bortsett fra ytelser som omfattes av IFRS 2: «Aksjebasert betaling».

3 Denne standard omhandler ikke pensjonsinnetningers egen regnskapsrapportering (se IAS 26: «Regnskapsføring og rapportering av pensjonsinnetninger»).

4 De ytelser til ansatte som denne standard kommer til anvendelse på, omfatter slike som ytes

a) i henhold til formelle ordninger eller andre formelle avtaler mellom et foretak og den enkelte ansatte, grupper av ansatte eller deres representanter,

b) i henhold til lovgivningsmessige krav eller gjennom bransjeavtaler, der det kreves at foretak bidrar til nasjonale eller offentlige pensjonsordninger, bransjeordninger eller andre flerforetaksordninger, eller

c) av slik uformell praksis som fører til en underforstått plikt. Uformell praksis fører til en underforstått plikt i de tilfeller der foretaket ikke har annet realistisk alternativ enn å betale ytelser til ansatte. Et eksempel på en underforstått plikt er der en endring i foretakets uformelle praksis ville føre til uakseptabel skade for foretakets forhold til de ansatte.

5 Ytelser til ansatte omfatter

a) kortsiktige ytelser til ansatte, dersom disse forventes å bli gjort opp i sin helhet innen tolv måneder etter slutten av den årsrapporteringsperioden der de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet, for eksempel

- i) lønn og trygdeavgifter,
- ii) ferie og sykefravær med lønn,
- iii) overskuddsdeling og bonuser, og
- iv) ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte,

b) pensjonsytelser, for eksempel

- i) pensjonsytelser (f.eks. pensjoner og engangsutbetalinger ved fratredelse), og
- ii) andre pensjonsytelser, for eksempel livsforsikring og legehjelp etter fratredelse,

c) andre langsiktige ytelser til ansatte, for eksempel

- i) langsiktig betalt fravær, for eksempel ansiennitetspermisjon eller tjenestefri (sabbatsår),
- ii) ytelser knyttet til jubileer eller andre ytelser knyttet til ansiennitet, og
- iii) ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet, og

d) sluttvederlag.

6 Ytelser til ansatte omfatter ytelser til enten ansatte eller til deres forsørgede eller til deres begunstigede og som kan gjøres opp ved betalinger (eller ved levering av varer eller tjenester) enten direkte til de ansatte, til deres ektefeller, barn eller andre forsørgede eller til andre, for eksempel til forsikringsselskaper.

7 En ansatt kan utføre arbeid for et foretak på fulltid eller deltid eller på fast, tilfeldig eller midlertidig grunnlag. I denne standard omfatter ansatte også styremedlemmer og annet ledelsespersonell.

DEFINISJONER

8 Følgende begreper anvendes i denne standard:

Definisjoner av ytelser til ansatte

«Ytelser til ansatte» er alle former for vederlag som utbetales av et foretak som motytelse for arbeid som utføres av ansatte, eller for fratredelse.

«Kortsiktige ytelser til ansatte» er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag) som i sin helhet forventes å forfalle til utbetaling innen tolv måneder etter avslutning av den årsregnskapsperioden da de ansatte utførte det tilknyttede arbeidet.

«Pensjonsytelser» er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag og kortsiktige ytelser til ansatte) som skal utbetales etter at ansettelsesforholdet er avsluttet.

«Andre langsiktige ytelser til ansatte» er alle andre ytelser til ansatte enn kortsiktige ytelser til ansatte, pensjonsytelser og sluttvederlag.

«Sluttvederlag» er ytelser til ansatte gitt som motytelse for avslutningen av en ansatts ansettelsesforhold som et resultat av enten

- a) et foretaks avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato, eller
- b) en ansatts beslutning om å godta et tilbud om ytelser som motytelse for fratredelse.

Definisjoner knyttet til klassifisering av pensjonsordninger

«Pensjonsordninger» er formelle eller uformelle ordninger for et foretaks pensjonsytelser til én eller flere ansatte.

«Innskuddsbaserte pensjonsordninger» er pensjonsordninger der et foretak betaler inn faste bidrag til et atskilt foretak (et fond), og ikke har noen juridisk eller underforstått plikt til å utbetale ytterligere bidrag dersom fondet ikke har tilstrekkelige eiendeler til å betale alle ytelser til ansatte knyttet til arbeid som ansatte utfører eller har utført i innværende og tidligere regnskapsperioder.

«Ytelserbaserte pensjonsordninger» er pensjonsordninger som ikke er innskuddsbaserte pensjonsordninger.

«Flerforetaksordninger» er innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte pensjonsordninger (andre ordninger enn lovregulerte pensjonsordninger) som

- a) slår sammen eiendeler fra foretak som ikke er under samme kontroll, og
- b) bruker disse eiendelene til ytelser til ansatte i flere enn ett foretak, på en slik måte at bidrags- og ytelsesnivået fastsettes uten hensyn til hvilket foretak som sysselsetter de ansatte.

Definisjoner knyttet til en netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel)

En «netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel)» er et overskudd eller et underskudd, justert for enhver virkning av å begrense en netto ytelsesbasert pensjonseiendel til den øvre grensen for eiendelen.

«Overskudd eller underskudd» er

- a) nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen minus
- b) den virkelige verdien av eventuelle pensjonsmidler.

«Øvre grense for eiendelen» er nåverdien av alle økonomiske fordeler som materialiseres i form av tilbakebetalinger fra ordningen eller reduksjoner i framtidige bidrag til ordningen.

«Nåverdi av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse» er nåverdien, uten fradrag av eventuelle pensjonsmidler, av forventede framtidige betalinger som er nødvendige for å gjøre opp plikten knyttet til arbeid som ansatte utfører eller har utført i innværende eller tidligere perioder.

«Pensjonsmidler» omfatter

- a) eiendeler i pensjonskasse, og
- b) kvalifiserende forsikringspoliser.

«Eiendeler i pensjonskasse» er eiendeler (unntatt ikke-overførbare finansielle instrumenter utstedt av det rapporterende foretaket) som

- a) befinner seg i et foretak (et fond) som er juridisk atskilt fra det rapporterende foretaket og bare eksisterer for å betale for eller finansiere ytelser til ansatte, og
- b) bare er tilgjengelige for utbetaling eller finansiering av ytelser til ansatte, ikke er tilgjengelige for det rapporterende foretakets egne kreditorer (selv ikke ved konkurs) og ikke kan tilbakeføres til det rapporterende foretaket, med mindre

- i) de gjenværende eiendelene i fondet enten er tilstrekkelig til å oppfylle alle tilknyttede plikter om ytelser til ansatte i ordningen eller det rapporterende foretaket, eller
- ii) eiendelene tilbakeføres til det rapporterende foretaket som refusjon av ytelser til ansatte som foretaket allerede har utbetalt.

«Kvalifiserende forsikringspolise» er en forsikringspolise^(*) utstedt av en forsikringsgiver som ikke er en nærstående part (som definert i IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter») til det rapporterende foretaket, dersom utkommet av polisen

- a) bare kan benyttes til betaling eller finansiering av ytelser til ansatte i henhold til en ytelsesbasert pensjonsordning, og
- b) ikke er tilgjengelige for det rapporterende foretakets egne kreditorer (selv ikke ved konkurs) og ikke kan utbetales til det rapporterende foretaket, med mindre
 - i) utkommet enten representerer overskuddseiendeler som ikke er nødvendige for at polisen skal oppfylle alle tilknyttede plikter om ytelser til ansatte, eller
 - ii) utkommet tilbakeføres til det rapporterende foretaket som refusjon av ytelser til ansatte som foretaket allerede har utbetalt.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse kan gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, villige parter.

Definisjoner knyttet til ytelsesbasert pensjonskostnad

«Kostnad ved pensjonsopptjening» omfatter

- a) «kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening» som er den økning i nåverdien av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse som følger av arbeid som ansatte utfører i inneværende periode,
- b) «tidligere perioders pensjonsopptjening» som er endringen i nåverdien til den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen for arbeid som ansatte har utført i tidligere perioder, som er resultatet av en endring av ordningen (innføring eller tilbaketrekking av, eller endringer i, en ytelsesbasert pensjonsordning) eller en avkorting (en betydelig reduksjon foretatt av foretaket i antallet ansatte som omfattes av en ordning), og
- c) eventuelle gevinster eller tap ved oppgjør.

«Nettorente på netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel)» er endringen i løpet av perioden av en netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel) som oppstår over tid.

«Ny måling av netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel)» omfatter

- a) aktuarmessige gevinster og tap,
- b) avkastningen på pensjonsmidler, unntatt beløp som er inkludert i nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen), og
- c) enhver endring i virkningen av den øvre grensen for eiendelen, unntatt beløp som er inkludert i nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen).

«Aktuarmessige gevinster og tap» er endringer i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som er resultatet av

- a) erfaringsavvik (virkningene av differanser mellom de tidligere aktuarmessige forutsetningene og hva som faktisk skjedde), og
- b) virkningene av endringer i aktuarmessige forutsetninger.

«Avkastning på pensjonsmidler» er rente, utbytte og andre inntekter som skriver seg fra pensjonsmidlene, sammen med realiserte og urealiserte gevinster eller tap på pensjonsmidlene, minus

- a) eventuelle kostnader ved forvaltning av pensjonsmidler, og
- b) eventuell skatt som skal dekkes av ordningen selv, bortsett fra skatt som er inkludert i de aktuarmessige forutsetningene som benyttes til å måle nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen.

(*) En kvalifiserende forsikringspolise er ikke nødvendigvis en forsikringskontrakt som definert i IFRS 4: «Forsikringskontrakter».

Et «oppgjør» er en transaksjon som fjerner alle ytterligere rettslige eller underforståtte plikter for en del av eller alle ytelser som hører inn under en ytelsesbasert pensjonsordning, bortsett fra en betaling av ytelser til, eller på vegne av, ansatte som er fastsatt i vilkårene i ordningen og inkludert i de aktuarmessige forutsetningene.

KORTSIKTIGE YTELSER TIL ANSATTE

- 9 Kortsiktige ytelser til ansatte omfatter for eksempel følgende poster, dersom ytelsene forventes å bli gjort opp i sin helhet innen tolv måneder etter slutten av den årsrapporteringsperioden der de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet:
- a) lønn og trygdeavgifter,
 - b) ferie og sykefravær med lønn,
 - c) overskuddsdeling og bonuser, og
 - d) ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte.
- 10 Et foretak trenger ikke omklassifisere kortsiktige ytelser til ansatte dersom foretakets forventninger om oppgjørstidspunktet endres midlertidig. Men dersom kjennetegnene til ytelsen endres (for eksempel en endring fra en ikke-akkumulerbar ytelse til en akkumulerbar ytelse) eller dersom en endring i forventninger om oppgjørstidspunktet ikke er midlertidig, vurderer foretaket om ytelsen fremdeles oppfyller definisjonen av en kortsiktig ytelse til ansatte.

Innregning og måling

Alle kortsiktige ytelser til ansatte

- 11 Når en ansatt har utført arbeid for et foretak i løpet av en regnskapsperiode, skal foretaket innregne det udiskonterte beløpet for kortsiktige ytelser til ansatte som forventes å bli utbetalt som motytelse for arbeidet
- a) som forpliktelse (påløpt kostnad), etter fradrag for eventuelle beløp som allerede er utbetalt. Dersom beløpet som allerede er betalt, overstiger det udiskonterte beløpet for ytelsene, skal et foretak innregne det overskytende som eiendel (førtidig betalt kostnad) i den utstrekning den førtidige betalingen for eksempel vil føre til en reduksjon i framtidige utbetalinger eller en kontantrefusjon,
 - b) som kostnad, med mindre en annen internasjonal standard for finansiell rapportering krever eller tillater at ytelsene inkluderes i anskaffelseskost for en eiendel (se for eksempel IAS 2: «Beholdninger» og IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»).
- 12 Nr. 13, 16 og 19 forklarer hvordan et foretak skal anvende nr. 11 på kortsiktige ytelser til ansatte i form av betalt fravær og overskuddsdelings- og bonusordninger.

Kortsiktig betalt fravær

- 13 Et foretak skal innregne den forventede utgiften ved kortsiktige ytelser til ansatte i form av betalt fravær i henhold til nr. 11 på følgende måte:
- a) når det gjelder akkumulerbart betalt fravær, etter hvert som de ansatte utfører arbeid som øker deres rettighet til framtidig betalt fravær, og
 - b) når det gjelder ikke-akkumulerbart betalt fravær, når fraværet skjer.
- 14 Et foretak kan gi ansatte betalt fravær av ulike grunner som ferie, sykdom og kortsiktig arbeidsuførhet, fødselspermisjon, jurytjeneste og militærtjeneste. Det er to kategorier av rettighet til betalt fravær,
- a) akkumulerbart, og
 - b) ikke-akkumulerbart.
- 15 Akkumulerbart betalt fravær kan overføres og benyttes i framtidige perioder dersom rettigheten i inneværende periode ikke er benyttet fullt ut. Akkumulerbart betalt fravær kan være enten innvunnet (med andre ord, ansatte har rett til en kontantutbetaling for en ubenyttet rettighet når de forlater foretaket), eller ikke innvunnet

(der ansatte ikke har rett til en kontantutbetaling for en ubenyttet rettighet når de forlater foretaket). Det oppstår en plikt når ansatte utfører arbeid som øker deres rett til betalt fravær i framtiden. Plikten eksisterer og innregnes selv om det betalte fraværet ikke er innvunnet, men muligheten for at ansatte kan forlate foretaket før de benytter en akkumulert rettighet som ikke er innvunnet, påvirker målingen av plikten.

- 16 Et foretak skal måle den forventede utgiften ved akkumulert betalt fravær som det tilleggsbeløpet som foretaket forventer å måtte utbetale som følge av den ubenyttede rettigheten som er akkumulert ved slutten av rapporteringsperioden.
- 17 Metoden som er angitt i forrige nummer, måler plikten til størrelsen på tilleggsutbetalingene som forventes å oppstå bare ut fra det faktum at ytelsene akkumuleres. I mange tilfeller trenger et foretak ikke å foreta detaljerte beregninger for å estimere at det ikke foreligger noen vesentlig plikt ved ubenyttet betalt fravær. For eksempel er plikten ved sykefravær sannsynligvis bare vesentlig dersom det er en formell eller uformell forståelse om at ubenyttet sykefravær med lønn kan tas ut som ferie med lønn.

Eksempel som illustrerer nr. 16 og 17

Et foretak har 100 ansatte som har rett til fem arbeidsdagers sykefravær med lønn per år. Ubenyttet sykefravær kan overføres ett kalenderår fram i tid. Sykefravær tas først ut av inneværende års rett og deretter fra en eventuell ubenyttet saldo for ubenyttet fravær fra forrige år (på grunnlag av LIFO-metoden, «sist inn, først ut»). Den 31. desember 20X1 er gjennomsnittlig ubenyttet rettighet til sykefravær på to dager per ansatt. Foretaket forventer, basert på relevant erfaring fra tidligere, at 92 ansatte ikke vil ta ut mer enn fem dagers sykefravær med lønn i 20X2, og at de gjenværende åtte ansatte vil ta ut i gjennomsnitt seks og en halv dag hver.

Foretaket forventer at det vil betale for tolv dagers ekstra sykefravær som følge av den ubenyttede rettigheten som er akkumulert 31. desember 20X1 (en og en halv dag hver for åtte ansatte). Derfor innregner foretaket en forpliktelse lik tolv dagers sykefravær med lønn.

- 18 Ikke-akkumulert betalt fravær blir ikke overført, det bortfaller dersom inneværende periodes rettighet ikke er benyttet fullt ut, og gir ikke ansatte rettighet til en kontantutbetaling for en ubenyttet rettighet når de forlater foretaket. Dette er vanligvis tilfellet for sykefravær med lønn (i den utstrekning ubenyttede tidligere rettigheter ikke øker en framtidig rett), fødselspermisjon og betalt fravær for jurytjeneste eller militærtjeneste. Et foretak innregner ikke noen forpliktelse eller kostnad før fraværet skjer, fordi arbeid som ansatte utfører, ikke øker omfanget av ytelsen.

Overskuddsdelings- og bonusordninger

- 19 Et foretak skal innregne den forventede utgiften av overskuddsdeling og bonusutbetalinger i henhold til nr. 11 når, og bare når
 - a) foretaket har en eksisterende juridisk eller underforstått plikt til å foreta slike utbetalinger som et resultat av tidligere hendelser, og
 - b) det kan gjøres et pålitelig estimat av plikten.

En eksisterende plikt foreligger når, og bare når, foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å foreta utbetalingene.

- 20 I henhold til enkelte overskuddsdelingsordninger mottar ansatte en andel av overskuddet bare dersom de blir værende i foretaket i en nærmere angitt periode. Slike ordninger skaper en underforstått plikt etter hvert som ansatte utfører arbeid som øker beløpet som skal utbetales, dersom de blir værende i foretaket til utgangen av den angitte perioden. Målingen av slike underforståtte plikter gjenspeiler også muligheten for at enkelte ansatte kan forlate foretaket uten å motta utbetalinger knyttet til overskuddsdeling.

Eksempel som illustrerer nr. 20

En ordning for overskuddsdeling krever at et foretak utbetaler en nærmere angitt del av årets resultat til ansatte som utfører arbeid i løpet av året. Dersom ingen av de ansatte forlater foretaket i løpet av året, vil de samlede årlige utbetalingene som følge av overskuddsdelingen være 3 % av resultatet. Foretaket estimerer at avgangshyppighet vil redusere utbetalingene til 2,5 % av resultatet.

Foretaket innregner en forpliktelse og en kostnad på 2,5 % av resultatet.

- 21 I noen tilfeller har et foretak ingen juridisk plikt til å utbetale en bonus. Like fullt har et foretak i enkelte tilfeller en praksis med bonusutbetalinger. I slike tilfeller har foretaket en underforstått plikt fordi foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å utbetale bonusen. Målingen av den underforståtte plikten skal også gjenspeile at enkelte ansatte kan forlate foretaket uten å motta bonusutbetalinger.
- 22 Et foretak kan gjøre et pålitelig estimat av sin juridiske eller underforståtte plikt i henhold til en overskuddsdelings- eller bonusordning når, og bare når
- a) de formelle betingelsene i ordningen inneholder en formel for fastsettelse av ytelsesbeløpet,
 - b) foretaket fastsetter beløpet som skal utbetales før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring, eller
 - c) tidligere praksis klart angir omfanget av foretakets underforståtte plikt.
- 23 En plikt under overskuddsdelings- og bonusordninger er en følge av arbeid som ansatte utfører, og ikke av en transaksjon med foretakets eiere. Derfor innregner ikke et foretak utgiften ved overskuddsdelings- og bonusordninger som utdeling av overskudd, men som kostnad.
- 24 Dersom overskuddsdeling og bonusutbetalinger ikke forventes å bli gjort opp i sin helhet innen tolv måneder etter slutten av den årsregnskapsperioden da de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet, er disse utbetalingene å anse som andre langsiktige ytelser til ansatte (se nr. 153-158).

Opplysninger

- 25 Selv om denne standard ikke krever særskilte opplysninger om kortsiktige ytelser til ansatte, kan det være andre internasjonale standarder for finansiell rapportering som krever slike opplysninger. IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» krever for eksempel at det gis opplysninger om ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever opplysninger om kostnader ved ytelser til ansatte.

PENSJONSYTELSE: SONDRINGEN MELLOM INNSKUDDSBASERTE OG YTELSESBASERTE PENSJONSORDNINGER

- 26 Pensjonsytelser omfatter for eksempel poster som
- a) pensjonsytelser (f.eks. pensjoner og engangsutbetalinger ved fratredelse), og
 - b) andre pensjonsytelser, for eksempel livsforsikring og legehjelp etter fratredelse.
- Ordninger der et foretak sørger for pensjonsytelser, er pensjonsordninger. Et foretak skal anvende denne standard på alle slike ordninger, enten de innebærer at det opprettes et separat foretak som skal motta bidrag og utbetale ytelser, eller ikke.
- 27 Pensjonsordninger klassifiseres som enten innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte, avhengig av det økonomiske innholdet i pensjonsordningen, slik det kan utledes av ordningens hovedvilkår.
- 28 Under innskuddsbaserte pensjonsordninger er foretakets juridiske eller underforståtte plikt begrenset til det beløp som foretaket avtaler å bidra med til fondet. Derfor er størrelsen på pensjonsytelsene som de ansatte får utbetalt etter ansettelsesperioden lik størrelsen på bidragene som innbetales av foretaket (og eventuelt også av den ansatte) til en pensjonsordning eller til et forsikringselskap, sammen med avkastningen som oppstår av disse. Følgelig faller den aktuariemessige risikoen (at ytelsene vil bli mindre enn forventet) og investeringsrisikoen (at investerte eiendeler ikke vil være tilstrekkelig til å oppfylle forventede ytelser) i realiteten på den ansatte.
- 29 Eksempler på tilfeller der et foretaks plikt ikke er begrenset til det beløpet som foretaket avtaler å bidra med til fondet, er når foretaket har en juridisk eller underforstått plikt i form av

- a) en opptjeningsformel for ordningen som ikke er knyttet bare til størrelsen på bidragene og krever at foretaket bidrar ytterligere dersom eiendeler ikke er tilstrekkelige til å oppfylle ytelsene i ordningens opptjeningsformel,
 - b) en garanti, enten indirekte ved en egen ordning eller direkte, om en nærmere angitt avkastning på bidragene, eller
 - c) en uformell praksis som fører til en underforstått plikt. En underforstått plikt kan for eksempel oppstå der et foretak hittil har økt ytelsene for tidligere ansatte for å holde tritt med inflasjonen, selv i tilfeller der foretaket ikke har noen juridisk plikt til å gjøre dette.
- 30 I ytelsesbaserte pensjonsordninger vil
- a) foretakets plikt være å sørge for de avtalte ytelsene til nåværende og tidligere ansatte, og
 - b) den aktuarmessige risikoen (at ytelsene vil koste mer enn forventet) og investeringsrisikoen i realiteten falle på foretaket. Dersom den aktuarmessige eller investeringsmessige utviklingen bli dårligere enn forventet, kan foretakets plikt øke.
- 31 Nr. 32–49 forklarer sontringen mellom innskuddsbaserte og ytelsesbaserte pensjonsordninger i sammenheng med flerforetaksordninger, ytelsesbaserte pensjonsordninger som deler risiko mellom foretak under samme kontroll, lovregulerte pensjonsordninger og forsikrede ytelser.

Flerforetaksordninger

- 32 Et foretak skal klassifisere en flerforetaksordning som en innskuddsbasert eller en ytelsesbasert pensjonsordning basert på vilkårene i ordningen (herunder eventuelle underforståtte plikter som går utover de formelle vilkårene).
- 33 Dersom et foretak deltar i en ytelsesbasert flerforetaksordning, og med mindre nr. 34 kommer til anvendelse, skal foretaket
- a) regnskapsføre sin forholdsmessige andel av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, pensjonsmidler og kostnader tilknyttet pensjonsordningen på samme måte som alle andre ytelsesbaserte pensjonsordninger, og
 - b) gi de opplysningene som kreves av nr. 135–148 (unntatt nr. 148 d)).
- 34 Når det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre en flerforetaksordning som en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak
- a) regnskapsføre ordningen i samsvar med nr. 51 og 52 som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning, og
 - b) gi de opplysninger som kreves av nr. 148.
- 35 Ett eksempel på en flerforetaksordning er en ytelsesbasert pensjonsordning der
- a) ordningen blir finansiert ved løpende inndekking, slik at bidrag fastsettes til et nivå som forventes å være tilstrekkelig til å betale for de ytelser som forfaller i samme periode, og slik at framtidige ytelser opptjent i løpet av inneværende periode, vil bli betalt av framtidige bidrag, og
 - b) ytelser til ansatte blir fastsatt ut fra hvor lenge de har utført arbeid, og de deltakende foretakene ikke har noen realistiske måter å trekke seg fra ordningen på uten å måtte innbetale et bidrag for de ytelsene som ansatte har opptjent fram til tidspunktet da foretaket trekker seg fra ordningen. En slik ordning skaper en aktuarmessig risiko for foretaket, dvs. dersom de endelige utgiftene knyttet til ytelser som allerede er opptjent ved slutten av rapporteringsperioden, er større enn forventet, vil foretaket enten måtte øke sine bidrag eller overtale de ansatte til å godta en reduksjon av ytelsene. Derfor er en slik ordning en ytelsesbasert pensjonsordning.
- 36 Der det finnes tilstrekkelig informasjon tilgjengelig om en flerforetaksordning som er en ytelsesbasert pensjonsordning, regnskapsfører et foretak sin forholdsmessige andel av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, pensjonsmidlene og pensjonskostnadene tilknyttet ordningen på samme måte som for alle andre ytelsesbaserte pensjonsordninger. Det kan imidlertid være at et foretak ikke er i stand til å identifisere sin andel av ordningens underliggende økonomiske stilling og resultat med tilstrekkelig grad av pålitelighet for regnskapsmessige formål. Dette kan forekomme dersom

- a) pensjonsordningen utsetter de deltakende foretakene for aktuarmessig risiko tilknyttet nåværende og tidligere ansatte i andre foretak, med det resultat at det ikke er noe konsekvent og pålitelig grunnlag for å fordele forpliktelsen, pensjonsmidlene og kostnadene på de enkelte foretakene som deltar i pensjonsordningen, eller
- b) foretaket ikke har tilgang til tilstrekkelig informasjon om pensjonsordningen til å tilfredsstillere kravene i denne standard.

I slike tilfeller regnskapsfører et foretak pensjonsordningen som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning, og gir dessuten den informasjonen som kreves av nr. 148.

- 37 Det kan være inngått en avtale mellom flerforetaksordningen og dens deltakere som fastsetter hvordan ordningens overskudd skal fordeles til deltakerne (eller hvordan underskuddet skal finansieres). En deltaker i en flerforetaksordning der det finnes en slik avtale, og som regnskapsfører ordningen som en innskuddsbasert pensjonsordning i samsvar med nr. 34, skal innregne i resultatet den eiendel eller forpliktelse som oppstår av avtalen, og den inntekt eller kostnad som følger av dette.

Eksempel som illustrerer nr. 37(*)

Et foretak deltar i en ytelsesbasert flerforetaksordning som ikke utarbeider en verdsetting av ordningen på grunnlag av IAS 19. Ordningen regnskapsføres derfor som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning. En verdsetting av finansieringen som ikke er foretatt på grunnlag av IAS 19, viser at ordningen har et underskudd på VE 100 millioner. I henhold til en avtale innebærer ordningen at de deltakende arbeidsgivere bidrar på en slik måte at underskuddet vil bli eliminert i løpet av neste femårsperiode. Foretakets samlede bidrag i henhold til avtalen er VE 8 millioner.

Foretaket innregner bidragene som forpliktelse, justert for pengers tidsverdi og en tilsvarende kostnad i resultatet.

- 38 Flerforetaksordninger er forskjellige fra samstyrte pensjonsordninger. En samstyrt pensjonsordning er bare en samling av ordninger for enkeltarbeidsgivere for å sette de deltakende arbeidsgiverne i stand til å slå sammen sine midler for investeringsformål og redusere investeringens forvaltnings- og administrasjonsutgifter, men kravene fra de ulike arbeidsgiverne er atskilt og kan bare benyttes til ytelser for deres egne ansatte. Samstyrte pensjonsordninger utgjør ikke noe spesielt regnskapsmessig problem fordi det allerede finnes tilgjengelig informasjon til å behandle dem på samme måte som andre ordninger for enkeltarbeidsgivere, og fordi slike ordninger ikke utsetter de deltakende foretakene for noen aktuarmessig risiko tilknyttet nåværende og tidligere ansatte i andre foretak. Definisjonene i denne standard krever at et foretak klassifiserer en samstyrt pensjonsordning som en innskuddsbasert eller en ytelsesbasert pensjonsordning i samsvar med vilkårene i pensjonsordningen (herunder eventuelle underforståtte plikter som går utover de formelle vilkårene).
- 39 Når det skal avgjøres når det skal skje en innregning, og hvordan denne skal måles, av en forpliktelse knyttet til avviklingen av en flerforetaksordning som er en ytelsesbasert pensjonsordning, eller når foretaket trekker seg fra en flerforetaksordning som er en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak anvende IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».

Ytelsesbaserte pensjonsordninger som deler risiko mellom foretak under samme kontroll

- 40 Ytelsesbaserte pensjonsordninger som deler risiko mellom foretak under samme kontroll, for eksempel et morforetak og dets datterforetak, er ikke flerforetaksordninger.
- 41 Et foretak som deltar i en slik ordning, skal ha informasjon om ordningen i sin helhet, målt i samsvar med denne standard på grunnlag av de forutsetninger som gjelder for ordningen som helhet. Dersom det finnes en avtale eller et fast prinsipp om at netto ytelsesbaserte pensjonskostnader for ordningen som helhet, målt i samsvar med denne standard, skal pålegges konsernforetakene enkeltvis, skal foretaket innregne slike pålagte ytelsesbaserte netto pensjonskostnader i sitt separate eller individuelle finansregnskap. Dersom det ikke finnes noen slik avtale eller et slikt prinsipp, skal den ytelsesbaserte netto pensjonskostnaden innregnes i det separate eller individuelle finansregnskapet til det konsernforetaket som juridisk sett er den arbeidsgiver som finansierer ordningen. De andre konsernforetakene skal innregne en kostnad som tilsvarer det bidraget som skal betales i denne perioden, i sitt separate eller individuelle finansregnskap.

(*) I denne standard angis beløp i «valutaenheter» (VE).

- 42 Deltakelse i en slik ordning utgjør en transaksjon mellom nærstående parter for hvert enkelt konsernforetak. Et foretak skal i sitt separate eller individuelle finansregnskap derfor gi de opplysninger som kreves av nr. 149.

Lovregulerte pensjonsordninger

- 43 Et foretak skal regnskapsføre lovregulerte pensjonsordninger på samme måte som en flerforetaksordning (se nr. 32-39).
- 44 Lovregulerte pensjonsordninger er opprettet ved lov for å omfatte alle foretak (eller alle foretak i en bestemt kategori, for eksempel i én næring), og drives av nasjonale eller lokale myndigheter eller av et annet organ (for eksempel et frittstående organ som er opprettet spesielt for dette formålet), som ikke er underlagt det rapporterende foretakets kontroll eller innflytelse. Noen pensjonsordninger som er opprettet av et foretak, sørger for både lovfestede ytelser som erstatning for ytelser som ellers ville være omfattet av en lovregulert pensjonsordning, og for frivillige tilleggstyelser. Disse pensjonsordningene anses ikke som lovregulerte pensjonsordninger.
- 45 Lovregulerte pensjonsordninger anses enten som ytelsesbaserte eller innskuddsbaserte, avhengig av foretakets forpliktelser i henhold til ordningen. Mange lovregulerte pensjonsordninger blir innekket løpende, slik at bidrag fastsettes til et nivå som forventes å være tilstrekkelig til å betale for periodens ytelser, og slik at framtidige ytelser opp tjent i løpet av inneværende periode, vil bli betalt av framtidige bidrag. Likevel har foretaket i de fleste lovregulerte pensjonsordninger ingen rettslig eller underforstått plikt til å betale disse framtidige ytelsene; foretakets eneste plikt er å betale bidragene etter hvert som de forfaller, og dersom foretaket ikke lenger sysselsetter medlemmer av den lovregulerte pensjonsordningen, vil det ikke være forpliktet til å betale for de ytelsene som foretakets ansatte har opp tjent i tidligere år. Av denne grunn er lovregulerte pensjonsordninger vanligvis innskuddsbaserte pensjonsordninger. Når den lovregulerte pensjonsordningen imidlertid er en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak anvende nr. 32–39.

Forsikrede ytelser

- 46 Et foretak kan betale forsikringspremier for å finansiere en pensjonsordning. Foretaket skal behandle en slik pensjonsordning som en innskuddsbasert pensjonsordning, med mindre foretaket har (enten direkte, eller indirekte i henhold til ordningen) en juridisk eller underforstått plikt til enten
- a) å utbetale ytelsene til ansatte direkte når de forfaller, eller
 - b) å utbetale ytterligere beløp dersom forsikringsgiver ikke betaler alle framtidige ytelser til ansatte som gjelder arbeid som ansatte utfører eller har utført i inneværende og tidligere perioder.
- Dersom foretaket beholder en slik juridisk eller underforstått plikt, skal foretaket behandle ordningen som en ytelsesbasert pensjonsordning.
- 47 Ytelser som er forsikret gjennom en forsikringspolise, trenger ikke ha noe direkte eller automatisk forhold til foretakets plikter med hensyn til ytelser til ansatte. Pensjonsordninger som omfatter forsikringspoliser, er underlagt den samme sontringen mellom regnskapsføring og finansiering som andre fondsfinansierte pensjonsordninger.
- 48 Dersom et foretak finansierer en pensjonsforpliktelse ved å betale på en forsikringspolise der foretaket (enten direkte, indirekte gjennom ordningen, ved mekanismer for å fastsette framtidige premier eller ved et nærstående forhold til forsikringsgiver) beholder en juridisk eller underforstått plikt, er ikke betalingen av premiene ensbetydende med en innskuddsbasert ordning. Av dette følger at foretaket
- a) regnskapsfører en kvalifiserende forsikringspolise som pensjonsmidler (se nr. 8), og
 - b) innregner andre forsikringspoliser som refusjonsrettigheter (dersom polisene oppfyller kriteriet i nr. 116).
- 49 Der en forsikringspolise står i navnet til en nærmere angitt deltaker eller gruppe deltakere i ordningen, og foretaket ikke har noen rettslig eller underforstått plikt til å dekke tap på polisen, har foretaket heller ingen plikt til å betale ytelser til de ansatte, mens forsikringsgiveren har eneansvar for utbetaling av ytelsene. Betalingen av

faste premier i henhold til slike kontrakter er i realiteten et oppgjør av plikten til ytelser til ansatte, og ikke en investering for å oppfylle plikten. Følgelig har foretaket ikke lenger noen eiendel eller forpliktelse. Derfor behandler et foretak slike betalinger regnskapsmessig som bidrag til en innskuddsbasert pensjonsordning.

PENSJONSYTELSER: INNSKUDDSBASERTE PENSJONSORDNINGER

- 50 Regnskapsføring av innskuddsbaserte pensjonsordninger er ukomplisert fordi det rapporterende foretakets forpliktelse i hver enkelt periode bestemmes av beløpene som foretaket skal bidra med i denne perioden. Følgelig kreves det ikke noen aktuariemessige forutsetninger for å måle forpliktelsen eller kostnaden, og det kan ikke oppstå aktuariemessige gevinster eller tap. Videre måles forpliktelsene på udiskontert grunnlag, bortsett fra tilfeller der de i sin helhet ikke forventes å gjøres opp innen tolv måneder etter avslutning av den årsregnskapsperioden da de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet.

Innregning og måling

- 51 Når en ansatt har utført arbeid for et foretak i løpet av en regnskapsperiode, skal foretaket innregne bidraget som skal betales til en innskuddsbasert pensjonsordning som motytelse for arbeidet
- a) som forpliktelse (påløpt kostnad), etter fradrag for eventuelle bidrag som allerede er betalt. Dersom bidraget som allerede er betalt, overstiger det skyldige bidraget for arbeidet før slutten av rapporteringsperioden, skal et foretak innregne det overskytende som eiendel (førtidig betalt kostnad) i den utstrekning den førtidige betalingen for eksempel vil føre til en reduksjon i framtidige betalinger eller en kontantrefusjon, og
 - b) som kostnad, med mindre en annen internasjonal standard for finansiell rapportering krever eller tillater at bidraget inkluderes i anskaffelseskost for en eiendel (se for eksempel IAS 2: «Beholdninger» og IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»).
- 52 Når bidragene til en innskuddsbasert pensjonsordning ikke forventes å gjøres opp i sin helhet innen tolv måneder etter avslutning av den årsregnskapsperioden da de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet, skal bidragene diskonteres med en diskonteringsrente som angitt i nr. 83.

Opplysninger

- 53 Et foretak skal opplyse om hvilket beløp som er innregnet som kostnad for innskuddsbaserte pensjonsordninger.
- 54 Der det kreves av IAS 24, skal et foretak gi opplysninger om bidrag til innskuddsbaserte pensjonsordninger for nøkkelpersoner i ledelsen.

PENSJONSYTELSER: YTELSESBASERTE PENSJONSORDNINGER

- 55 Regnskapsføring av ytelsesbaserte pensjonsordninger er komplisert fordi det kreves aktuariemessige forutsetninger for å måle forpliktelsen og kostnaden, og det dessuten kan oppstå aktuariemessige gevinster eller tap. Videre måles forpliktelsene på diskontert grunnlag, fordi de kan bli gjort opp mange år etter at de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet.

Innregning og måling

- 56 Ytelsesbaserte pensjonsordninger kan være ikke-fondsbasert eller de kan være helt eller delvis fondsbasert ved bidrag fra et foretak, og enkelte ganger foretakets ansatte, til et foretak eller et fond som er juridisk atskilt fra det rapporterende foretaket og som ytelser til ansatte betales fra. Framtidige utbetalinger av fondsbaserte ytelser avhenger ikke bare av fondets finansielle stilling og investeringsresultat, men også av foretakets evne og vilje til å dekke eventuell underdekning i fondets eiendeler. Derfor garanterer foretaket i realiteten for de aktuariemessige og investeringsmessige risikoene som er tilknyttet ordningen. Følgelig er kostnaden som blir innregnet for en ytelsesbasert pensjonsordning, ikke nødvendigvis lik det skyldige bidragsbeløpet for perioden.
- 57 Foretakets regnskapsføring av ytelsesbaserte pensjonsordninger innebærer at foretaket

- a) fastsetter overskuddet eller underskuddet. Dette innebærer at
 - i) foretaket benytter en aktuariemessig teknikk, «påløpte ytelsers metode», til å foreta et pålitelig estimat av foretakets endelige utgifter til den ytelsen som ansatte har opptjent som motytelse for deres arbeid i inneværende og tidligere perioder (se nr. 67–69). Dette krever at foretaket fastsetter hvor stor del av ytelsene som kan henføres inneværende og tidligere perioder (se nr. 70-74) og foretar estimater

(aktuarmessige forutsetninger) om demografiske variabler (for eksempel avgangshyppighet og dødelighet) og økonomiske variabler (for eksempel framtidige økninger i lønn og legehjelpsutgifter) som vil ha betydning for utgiften ved ytelsene (se nr. 75-98),

- ii) foretaket diskonterer denne ytelsen for å fastsette nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen og inneværende periodes pensjonsopptjening (se nr. 67–69 og 83–86),
 - iii) foretaket trekker den virkelige verdien av eventuelle pensjonsmidlene (se nr. 113–115) fra nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen,
- b) fastsetter beløpet for den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) som beløpet for underskudd eller overskudd fastsatt i bokstav a), justert for virkningen av å begrense en netto ytelsesbasert pensjonseiendel til den øvre grensen for eiendelen (se nr. 64),
- c) fastsetter de beløp som skal innregnes i resultatet, dvs.
- i) kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening (se nr. 70-74),
 - ii) alle kostnader ved tidligere periodes pensjonsopptjening samt gevinst eller tap ved oppgjør (se nr. 99–112),
 - iii) nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 123–126),
- d) fastsetter de nye målingene av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen), som skal innregnes i andre inntekter og kostnader, som omfatter
- i) aktuarmessige gevinster og tap (se nr. 128 og 129),
 - ii) avkastning på pensjonsmidler, unntatt beløp som er inkludert i nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen), og
 - iii) enhver endring i virkningen av den øvre grensen for eiendelen (se nr. 64), unntatt beløp som er inkludert i nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen).

Når et foretak har flere ytelsesbaserte pensjonsordninger, anvender foretaket disse framgangsmåtene for hver vesentlige pensjonsordning separat.

- 58 Et foretak skal fastsette den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) tilstrekkelig regelmessig til at de beløp som innregnes i finansregnskapet ikke avviker vesentlig fra de beløp som ville blitt fastsatt ved slutten av rapporteringsperioden.
- 59 Denne standard oppfordrer til, men krever ikke, at et foretak benytter en kvalifisert aktuar i målingen av alle vesentlige ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser. Av praktiske årsaker kan et foretak anmode om at en kvalifisert aktuar utfører en detaljert verdsetting av forpliktelsen før slutten av rapporteringsperioden. Resultatene av denne verdsettingen skal likevel ajourføres ved alle vesentlige transaksjoner og andre vesentlige endringer i omstendigheter (herunder endringer i markedspriser og rentesatser) fram til slutten av rapporteringsperioden.
- 60 I noen tilfeller kan estimer, gjennomsnittstall og beregningsmessige forenklinger gi en pålitelig tilnærming for de detaljerte beregningene som vises i denne standard.

Regnskapsføring av en underforstått plikt

- 61 Et foretak skal ikke bare regnskapsføre sin juridiske plikt i henhold til de formelle vilkårene i en ytelsesbasert pensjonsordning, men også enhver underforstått plikt som oppstår av foretakets uformelle praksis. Uformell praksis fører til en underforstått plikt i de tilfeller der foretaket ikke har annet realistisk alternativ enn å betale ytelser til ansatte. Et eksempel på en underforstått plikt er der en endring i foretakets uformelle praksis ville føre til uakseptabel skade for foretakets forhold til de ansatte.

- 62 De formelle vilkårene i en ytelsesbasert pensjonsordning kan tillate at et foretak avslutter sin plikt i henhold til pensjonsordningen. Likevel er det normalt vanskelig for et foretak å avslutte sin forpliktelse i henhold til en ordning (uten betaling) dersom det skal holde på de ansatte. I mangel av en begrunnelse om det motsatte forutsetter regnskapsføring av pensjonsytelser at et foretak som nå lover slike ytelser, vil fortsette å gjøre dette i løpet av den forventede gjenværende tjenestetiden til de ansatte.

Balanseoppstilling

- 63 Et foretak skal innregne den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) i balanseoppstillingen.
- 64 Når et foretak har et overskudd i en ytelsesbasert pensjonsordning, skal det måle den netto ytelsesbaserte pensjonseiendelen som den laveste verdien av
- a) overskuddet i den ytelsesbaserte pensjonsordningen, og
 - b) den øvre grensen for eiendelen, fastsatt ved hjelp av diskonteringsrenten angitt i nr. 83.
- 65 En netto ytelsesbasert pensjonseiendel kan oppstå der en ytelsesbasert pensjonsordning har vært overfinansiert eller der det er oppstått aktuarmessige gevinster. Et foretak innregner i slike tilfeller en netto ytelsesbasert pensjonseiendel fordi
- a) foretaket kontrollerer en ressurs, som er evnen til å benytte overdekningen til å generere framtidige fordeler,
 - b) denne kontrollen er et resultat av tidligere hendelser (bidrag betalt av foretaket samt arbeid som de ansatte har utført), og
 - c) framtidige økonomiske fordeler materialiseres for foretaket i form av en reduksjon i framtidige bidrag eller en refusjon i kontanter, enten direkte til foretaket eller indirekte til en annen ordning med en underdekning. Den øvre grensen for eiendelen er nåverdien av disse framtidige ytelsene.

Innregning og måling, nåverdi av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening

- 66 De endelige utgiftene knyttet til en ytelsesbasert pensjonsordning kan påvirkes av en rekke variabler, for eksempel sluttlønn, avgangshyppighet og dødelighet, bidrag fra ansatte og utviklingen i legehjelpsutgifter. Ordningens endelige utgifter er usikre, og det er sannsynlig at denne usikkerheten vil vedvare over lang tid. For å kunne måle pensjonsforpliktelsens nåverdi og den tilknyttede kostnaden ved inneværende periodes pensjonsopptjening, må
- a) det anvendes en aktuarmessig verdsettingsmetode (se nr. 67-69),
 - b) ytelser henføres til tjenesteperioder (se nr. 70-74), og
 - c) aktuarmessige forutsetninger gjøres (se nr. 75-98).

Aktuarmessig verdsettingsmetode

- 67 Et foretak skal bruke «påløpte ytelsers metode» for å beregne nåverdien av sine ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og kostnaden ved inneværende periodes pensjonsopptjening, samt eventuell kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening.
- 68 Ved bruk av «påløpte ytelsers metode» betraktes hver tjenesteperiode som om den fører til at det oppstår en ekstra enhet av rettighet til ytelse (se nr. 70-74), og hver enhet måles separat for å bygge opp den endelige forpliktelsen (se nr. 75-98).

Eksempel som illustrerer nr. 68

En ytelse i form av en engangssum utbetales ved arbeidsforholdets slutt og er lik 1 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår. Lønnen i år 1 er lik VE 10 000, og antas å øke med 7 % (beregnet på foregående års lønn) per år. Diskonteringsrenten som benyttes er 10 % per år. Tabellen nedenfor viser hvordan forpliktelsen bygger seg opp for en ansatt som forventes å fratre i slutten av år 5, under forutsetning av at det ikke blir noen endringer i de aktuarmessige forutsetningene. For enkelthets skyld tar dette eksempelet ikke hensyn til tilleggsjusteringen som er nødvendig for å gjenspeile sannsynligheten for at den ansatte kan komme til å forlate foretaket på et tidligere eller senere tidspunkt.

År	1	2	3	4	5
	VE	VE	VE	VE	VE
<i>Ytelse henført til:</i>					
— tidligere år	0	131	262	393	524
— inneværende år (1 % av sluttlønn)	131	131	131	131	131
— inneværende og tidligere år	131	262	393	524	655
Inngående forpliktelse	—	89	196	324	476
Rente lik 10 %	—	9	20	33	48
Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening	89	98	108	119	131
Utgående forpliktelse	89	196	324	476	655

Merknad:

1 Den inngående forpliktelsen er nåverdien av ytelsen henført til tidligere år.

2 Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening er nåverdien av ytelsen henført til inneværende år.

3 Den utgående forpliktelsen er nåverdien av ytelsen henført til inneværende og tidligere år.

- 69 Et foretak diskonterer hele sin pensjonsforpliktelse, selv om en del av forpliktelsen forventes å gjøres opp innen tolv måneder etter rapporteringsperioden.

Henføring av ytelser til tjenesteperioder

- 70 For å beregne nåverdien av foretakets ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser og tilknyttet kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening, samt eventuelt kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, skal et foretak henføre ytelser til tjenesteperioder i samsvar med pensjonsordningens ytelsesformel. Men dersom en ansatts arbeid i senere år vil føre til ytelser på et betydelig høyere nivå enn i tidligere år, skal et foretak henføre ytelser lineært fra

- a) tidspunktet da den ansattes arbeid først fører til ytelser under ordningen (uansett om ytelsene er betinget av framtidig arbeid eller ikke), og inntil
- b) tidspunktet da ytterligere arbeid fra den ansattes side ikke vil føre til ytterligere ytelser av vesentlig omfang under ordningen, bortsett fra slike som skyldes ytterligere lønnsøkninger.

- 71 «Påløpte ytelsers metode» innebærer at et foretak henfører ytelser til inneværende periode (for å kunne beregne kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening) og inneværende og tidligere perioder (for å kunne beregne nåverdien av ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser). Et foretak henfører ytelser til perioder da det oppstår en plikt til å sørge for pensjonsytelser. Denne plikten oppstår når ansatte utfører arbeid mot pensjonsytelser som et foretak forventer å betale ut i framtidige regnskapsperioder. Aktuarmessige teknikker gjør det mulig for et foretak å måle denne forpliktelsen med en tilstrekkelig grad av pålitelighet til å rettferdiggjøre innregning av en forpliktelse.

Eksempler som illustrerer nr. 71

- 1 En ytelsesbasert pensjonsordning gir en ytelse i form av en engangssum på VE 100 for hvert tjenesteår, som utbetales ved fratredelse.

En ytelse på VE 100 henføres hvert enkelt år. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening er nåverdien av VE 100. Nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen er nåverdien av VE 100, multiplisert med antall tjenesteår fram til slutten av rapporteringsperioden.

Dersom ytelsen skal utbetales umiddelbart når den ansatte forlater foretaket, vil kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen gjenspeile tidspunktet da den ansatte forventes å fratru. På grunn av virkningen av diskontering vil de derfor være lavere enn beløpene som ville blitt beregnet dersom den ansatte fratru ved slutten av rapporteringsperioden.

- 2 En ordning gir en månedlig pensjon på 0,2 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår. Pensjonen kan utbetales fra oppnådde 65 år.

Ytelser tilsvarende nåverdien på forventet fratredelsesdato av en månedlig pensjon på 0,2 % av estimert sluttlønn, betalbar fra forventet fratredelsesdato og fram til forventet dødsdato, henføres hvert tjenesteår. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening er denne ytelsens nåverdi. Nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen er nåverdien av månedlige pensjonsutbetalinger på 0,2 % av sluttlønnen, multiplisert med antall tjenesteår fram til slutten av rapporteringsperioden. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen blir diskontert fordi pensjonsutbetalinger begynner ved oppnådde 65 år.

- 72 Arbeid som ansatte utfører, fører til en plikt under en ytelsesbasert pensjonsordning, selv om ytelsene er betinget av framtidig sysselsetting (med andre ord er de ikke innvunnet). Arbeid som ansatte utfører før tidspunktet for innvinning, fører til en underforstått plikt fordi for hver av de påfølgende rapporteringsperiodene reduseres omfanget av framtidig arbeid som en ansatt skal utføre før hun/han får rett til pensjonsytelsen. Ved måling av foretakets ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse vurderer foretaket sannsynligheten for at enkelte av de ansatte ikke vil oppfylle kravene til at ytelsene blir innvunnet. Selv om enkelte pensjonsytelser, for eksempel legehjelp etter fratredelse, bare kommer til utbetaling dersom en nærmere angitt hendelse inntreffer når en arbeidstaker ikke lenger er ansatt, vil det oppstå en plikt når den ansatte utfører arbeid som vil gi en rettighet til ytelsen dersom den angitte hendelsen inntreffer. Sannsynligheten for at den angitte hendelsen vil forekomme, påvirker målingen av plikten, men avgjør ikke om plikten faktisk eksisterer.

Eksempler som illustrerer nr. 72

- 1 En ordning betaler en ytelse på VE 100 for hvert tjenesteår. Ytelsene blir innvunnet etter ti tjenesteår.

En ytelse på VE 100 henføres hvert enkelt år. I hvert av de første ti årene gjenspeiler kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av forpliktelsen sannsynligheten for at den ansatte ikke kommer til å fullføre ti tjenesteår.

- 2 En ordning utbetaler en ytelse på VE 100 for hvert tjenesteår, unntatt tjenestegjøring før fylte 25 år. Ytelsene er innvunnet umiddelbart.

Ingen ytelser henføres tjenestegjøring før fylte 25 år, fordi tjenestegjøring før dette tidspunktet ikke fører til ytelser (betingede eller ubetingede). En ytelse på VE 100 henføres hvert påfølgende år.

- 73 Forpliktelsen øker fram til den dato ytterligere tjenestegjøring fra den ansattes side ikke lenger vil føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. Derfor henføres alle ytelser til perioder som avsluttes på eller tidligere enn dette tidspunktet. Ytelser henføres til de enkelte regnskapsperiodene i henhold til ordningens ytelsesformel. Men dersom en ansatts arbeid i senere år vil føre til ytelser på et betydelig høyere nivå enn i tidligere år, skal et foretak henføre ytelser lineært fram til tidspunktet da ytterligere arbeid som den ansatte utfører, ikke vil føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. Dette skyldes at den ansattes tjenestegjøring i hele perioden til slutt vil føre til ytelser på dette høyere nivået.

Eksempler som illustrerer nr. 73

- 1 En ordning utbetaler en ytelse i form av en engangssum på VE 1 000, som innvinnes etter ti tjenesteår. Ordningen medfører ikke ytterligere ytelser for etterfølgende tjeneste.

En ytelse på VE 100 (VE 1 000 dividert med 10) henføres hvert av de første ti årene.

Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening i hvert av de første ti årene gjenspeiler sannsynligheten for at den ansatte ikke kommer til å fullføre ti tjenesteår. Det henføres ingen ytelser for de påfølgende årene.

- 2 En ordning utbetaler en pensjonsytelse på VE 2 000 i form av en engangssum til alle ansatte som fremdeles er ansatt ved oppnådde 55 år etter 20 tjenesteår, eller til alle som fremdeles er ansatt ved oppnådde 65 år, uansett lengden av deres tjenestetid.

For ansatte som tiltrer før de fyller 35 år, vil arbeidsforholdet først føre til ytelser i henhold til ordningen ved oppnådde 35 år (en ansatt kan fratrukke ved oppnådde 30 år og tiltre igjen ved oppnådde 33 år, uten at dette påvirker ytelsens beløp eller tidspunktet for utbetaling av ytelsene). Disse ytelsene er betinget av ytterligere arbeidsforhold. Tilsvarende vil ikke arbeidsforhold utover oppnådde 55 år føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. For disse ansatte henfører foretaket ytelser lik VE 100 (VE 2 000 dividert med 20) for hvert år fra oppnådde 35 til oppnådde 55 år.

For ansatte som tiltrer mellom oppnådde 35 og 45 år vil ikke arbeidsforhold utover 20 år føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. For disse ansatte henfører foretaket ytelser lik VE 100 (VE 2 000 dividert med 20) for hvert av de første 20 årene.

For en ansatt som tiltrer ved oppnådde 55 år, vil ikke arbeidsforhold utover ti år føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. For denne ansatte henfører foretaket ytelser lik VE 200 (VE 2 000 dividert med 10) for hvert av de første 10 årene.

For alle ansatte gjenspeiler kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening og nåverdien av forpliktelsen sannsynligheten for at den ansatte ikke vil fullføre den nødvendige tjenesteperioden.

- 3 En ordning for legehjelp etter fratredelse refunderer 40 % av en ansatts legehjelpsutgifter etter fratredelse dersom den ansatte forlater foretaket etter mer enn ti og mindre enn 20 tjenesteår, og 50 % av disse utgiftene dersom den ansatte forlater foretaket etter 20 tjenesteår eller mer.

I henhold til ordningens ytelsesformel henfører foretaket 4 % av nåverdien av de forventede legehjelpsutgiftene (40 % dividert med 10) til hvert av de ti første årene og 1 % (10 % dividert med 10) til hvert av de neste ti årene. Kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening for hvert år gjenspeiler sannsynligheten for at den ansatte ikke vil fullføre den nødvendige tjenesteperioden til å opptjene en del av eller hele ytelsen. For ansatte som forventes å fratrukke innen 10 år, henføres ingen ytelser.

- 4 En ordning for legehjelp etter fratredelse refunderer 10 % av en ansatts legehjelpsutgifter etter fratredelse dersom den ansatte forlater foretaket etter mer enn ti og mindre enn 20 tjenesteår, og 50 % av disse utgiftene dersom den ansatte forlater foretaket etter 20 tjenesteår eller mer.

Tjenestegjøring i senere år vil føre til ytelser på et betydelig høyere nivå enn i tidligere år. For ansatte som forventes å fratrukke etter 20 år eller mer, henfører foretaket derfor ytelser lineært i henhold til nr. 71. Tjenestegjøring utover 20 år vil ikke føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang. Derfor er ytelsene som henføres hvert av de første 20 årene, lik 2,5 % av nåverdien av de forventede legehjelpsutgiftene (50 % dividert med 20).

For ansatte som forventes å fratrukke etter mellom 10 og 20 år, er ytelsen som henføres til hvert av de første ti årene, lik 1 % av nåverdien av de forventede legehjelpsutgiftene.

For disse ansatte blir ingen ytelser henført til tjenestegjøring mellom slutten av det tiende året og den estimerte fratredelsesdagen.

For ansatte som forventes å fratrukke innen 10 år, henføres ingen ytelser.

- 74 I tilfeller der omfanget av ytelsen er en konstant forholdsmessig andel av sluttlønnen for hvert tjenesteår, vil framtidige lønnsøkninger påvirke beløpet som kreves for å gjøre opp den plikten som eksisterer for tjenestegjøring forut for slutten på rapporteringsperioden, men skaper ingen tilleggsplikt. Derfor
- a) fører ikke lønnsøkninger i henhold til nr. 70 b) til ytterligere ytelser, selv om ytelsesbeløpet er avhengig av sluttlønnen, og
- b) er ytelsesbeløpet som henføres hver regnskapsperiode, en konstant forholdsmessig andel av lønnen som ytelsen er knyttet til.

Eksempel som illustrerer nr. 74

Ansatte har rett til en ytelse på 3 % av sluttlønnen for hvert tjenesteår før oppnådde 55 år.

En ytelse på 3 % av estimert sluttlønn henføres hvert år fram til oppnådde 55 år. Dette er tidspunktet da ytterligere tjeneste fra den ansattes side ikke vil føre til ytterligere ytelser av noe vesentlig omfang under ordningen. Det henføres ingen ytelser for tjeneste etter oppnådde 55 år.

Aktuarmessige forutsetninger

- 75 Aktuarmessige forutsetninger skal være objektive og konsistente.
- 76 Aktuarmessige forutsetninger er et foretaks beste estimater av de variablene som vil bestemme de endelige utgiftene knyttet til foretakets pensjonsytelser. Aktuarmessige forutsetninger omfatter
- a) demografiske forutsetninger om framtidige egenskaper ved nåværende og tidligere ansatte (og deres forsørgede) som gir rett til ytelser. Demografiske forutsetninger gjelder elementer som
 - i) dødelighet (se nr. 81 og 82),
 - ii) grad av avgangshyppighet, uførhet og førtidspensjonering,
 - iii) den forholdsmessige andelen av ordningens medlemmer med forsørgede som vil ha rett til ytelser,
 - iv) den forholdsmessige andelen av ordningens medlemmer som vil velge den enkelte form for utbetalingsalternativ som er tilgjengelig i henhold til ordningens vilkår, og
 - v) hyppigheten av krav i henhold til legehjelpsordninger,
 - b) økonomiske forutsetninger, som gjelder elementer som
 - i) diskonteringsrenten (se nr. 83-86),
 - ii) ytelsesnivåer, unntatt alle utgifter til ytelsene som skal betales av ansatte, og framtidig lønn (se nr. 87-95),
 - iii) når det gjelder legehjelp, framtidige legehjelpsutgifter, herunder utgifter til behandling av krav (dvs. de utgifter som vil påløpe ved behandling og fastsettelse av økonomisk kompensasjon, herunder rettslige gebyrer og gebyrer til sakkyndige) (se nr. 96-98), og
 - iv) skatter som skal betales av ordningen, på bidrag knyttet til arbeid utført før rapporteringstidspunktet eller på ytelser som følger av dette arbeidet.
- 77 Aktuarmessige forutsetninger er objektive dersom de verken er uforsiktede eller overdrevent forsiktede.
- 78 Aktuarmessige forutsetninger er konsistente dersom de gjenspeiler de økonomiske sammenhengene mellom faktorer som inflasjon, lønnsvekst og diskonteringsrenter. Alle forutsetninger som for eksempel avhenger av et visst inflasjonsnivå (som forutsetninger om rentesatser og lønns- og ytelsesøkninger) i en gitt framtidig periode, forutsetter det samme inflasjonsnivået i denne perioden.
- 79 Et foretak fastsetter diskonteringsrenten og andre økonomiske forutsetninger i nominelle størrelser, med mindre estimater basert på reelle (inflasjonsjusterte) tall er mer pålitelige, for eksempel i en økonomi med høyinflasjon (se IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon»), eller der ytelsene er indeksregulert og det er et omfattende marked for indeksregulerte obligasjoner i samme valuta og med samme vilkår.
- 80 Økonomiske forutsetninger skal baseres på markedets forventninger ved slutten av rapporteringsperioden for den regnskapsperioden som forpliktelsene skal gjøres opp i.

Aktuarmessige forutsetninger: dødelighet

- 81 Et foretak skal fastsette sine forutsetninger om dødelighet med henvisning til et beste estimat av dødeligheten til ordningens medlemmer både under og etter ansettelse.
- 82 For å estimere de endelige utgiftene knyttet til ytelsen skal et foretak ta i betraktning forventede endringer i dødelighet, for eksempel ved å endre standardtabellene for dødelighet med estimater av positive endringer i dødeligheten.

Aktuarmessige forutsetninger: diskonteringsrente

- 83 Renten som skal benyttes til å diskontere pensjonsforpliktelser (både fondsbaserte og ikke-fondsbaserte) skal fastsettes med henvisning til markedsrenten ved slutten av rapporteringsperioden på foretaksobligasjoner av høy kvalitet. I stater der det ikke er noe likvid marked i slike obligasjoner, skal markedsrenten (ved slutten av rapporteringsperioden) på statsobligasjoner benyttes. Valutaen og vilkårene til foretaksobligasjonene eller statsobligasjonene skal være i samsvar med valutaen og de estimerte vilkårene til pensjonsforpliktelsene.
- 84 En aktuarmessig forutsetning som har en vesentlig betydning, er diskonteringsrenten. Diskonteringsrenten gjenspeiler tidsverdien av penger, men ikke den aktuarmessige eller investeringsmessige risikoen. Videre gjenspeiler ikke diskonteringsrenten den foretaksspesifikke kredittrisikoen som foretakets kreditorer bærer, og heller ikke risikoen for at framtidig utvikling kan vise seg å avvike fra aktuarmessige forutsetninger.
- 85 Diskonteringsrenten gjenspeiler det estimerte tidspunktet for utbetaling av ytelsen. I praksis oppnår et foretak ofte dette ved å anvende en enkelt veid gjennomsnittlig diskonteringsrente som gjenspeiler estimerte tidspunkter og utbetalingsbeløp for ytelsene, samt valutaen som ytelsene skal betales i.
- 86 I noen tilfeller vil det ikke være noe likvid marked i obligasjoner med en løpetid som er tilstrekkelig lang til å stemme overens med den estimerte løpetiden til alle ytelsesutbetalingene. I slike tilfeller skal foretaket benytte gjeldende markedsrenter med egnet løpetid til å diskontere kortsiktige betalinger, og estimere diskonteringsrenten for utbetalinger med lengre løpetid ved å ekstrapolere gjeldende markedsrenter langs rentekurven. Den samlede nåverdien av en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse er sannsynligvis ikke særlig sensitiv overfor diskonteringsrenten som anvendes på den delen av ytelsene som skal utbetales etter det seneste forfallet på tilgjengelige foretaks- eller statsobligasjoner.

Aktuarmessige forutsetninger: lønn, ytelser og legehjelpsutgifter

- 87 Et foretak skal måle sine ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser på et grunnlag som gjenspeiler
- a) ytelsene som er fastsatt i vilkårene i ordningen (eller som er følge av eventuelle underforståtte plikter som går utover disse vilkårene) ved slutten av rapporteringsperioden,
 - b) all estimert framtidig lønnsvekst som påvirker ytelsene som skal utbetales,
 - c) virkningen av en eventuell begrensning av arbeidsgivers andel av kostnaden av de framtidige ytelsene,
 - d) bidrag fra ansatte eller tredjemann som reduserer de endelige utgiftene som foretaket har til disse ytelsene, og
 - e) estimerte framtidige endringer i nivået for eventuelle offentlige ytelser som påvirker de ytelsene som utbetales i henhold til en ytelsesbasert pensjonsordning, dersom, og bare dersom
 - i) disse endringene var vedtatt før slutten av utløpet av rapporteringsperioden, eller
 - ii) historiske data eller et annet pålitelig grunnlag indikerer at disse offentlige ytelsene vil bli endret på en eller annen forutsigbar måte, for eksempel i takt med framtidige endringer i det generelle prisnivået eller det generelle lønnsnivået.
- 88 Aktuarmessige forutsetninger gjenspeiler framtidige endringer i ytelsene som er satt opp i de formelle vilkårene i en ordning (eller en underforstått plikt som går utover disse vilkårene) ved slutten av rapporteringsperioden. Dette er for eksempel tilfellet dersom

- a) foretaket tidligere har økt ytelsene, for eksempel for å minske virkningene av inflasjonen, og det ikke foreligger noen indikasjon på at denne praksisen vil bli endret i framtiden,
- b) foretaket er forpliktet, enten av de formelle vilkårene i ordningen (eller en underforstått plikt som går utover disse vilkårene) eller av lovgivningen, til å bruke et eventuelt overskudd i ordningen til beste for ordningens deltakere (se nr. 108 c)), eller
- c) ytelsene varierer med endringen i et inntjeningsmål eller andre kriterier. Vilårene i planen kan for eksempel fastsette at den vil utbetale reduserte ytelser eller kreve ytterligere bidrag fra ansatte dersom pensjonsmidlene ikke er tilstrekkelige. Målingen av forpliktelsen gjenspeiler det beste estimatet av virkningen av inntjeningsmålet eller andre kriterier.
- 89 Aktuarmessige forutsetninger gjenspeiler ikke framtidige endringer i ytelsene som ikke er fastsatt i de formelle vilkårene i ordningen (eller i en underforstått plikt) ved slutten av rapporteringsperioden. Slike endringer vil føre til
- a) kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, i den utstrekning den endrer ytelser for arbeid som er utført før endringen skjer, og
- b) kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening, i den utstrekning den endrer ytelser for arbeid som utføres etter at endringen har skjedd.
- 90 Estimer av framtidig lønnsvekst tar hensyn til inflasjon, ansiennitet, forfremmelser og andre relevante faktorer, for eksempel tilbud og etterspørsel i arbeidsmarkedet.
- 91 Noen ytelsesbaserte pensjonsordninger begrenser de bidrag som et foretak skal betale. De endelige utgiftene knyttet til ytelsene tar hensyn til virkningen av en begrensning på bidragene. Virkningen av en begrensning på bidragene fastsettes ut fra den korteste av
- a) foretakets estimerte levetid, og
- b) ordningens estimerte levetid.
- 92 Enkelte ytelsesbaserte pensjonsordninger krever at ansatte eller tredjemann bidrar til kostnaden ved ordningen. Bidrag fra ansatte reduserer kostnaden ved ytelsene for foretaket. Et foretak kan vurdere om bidrag fra tredjemann reduserer kostnaden ved ytelsene for foretaket, eller er en rett til refusjon som beskrevet i nr. 116. Bidrag fra ansatte eller tredjemann er enten fastsatt i de formelle vilkårene for ordningen (eller oppstår av en underforstått plikt som går utover disse vilkårene) eller er skjønsmessige. Skjønsmessige bidrag fra ansatte eller tredjemann reduserer kostnaden ved periodens pensjonsopptjening ved betaling av disse bidragene til ordningen.
- 93 Bidrag fra ansatte eller tredjemann fastsatt i de formelle vilkårene for ordningen vil enten redusere kostnaden ved periodens pensjonsopptjening (dersom de er knyttet til arbeid) eller redusere målingene av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (f. eks. dersom bidragene skal redusere et underskudd som oppstår av tap på pensjonsmidlene eller aktuarmessige tap). Bidrag fra ansatte eller tredjemann når det gjelder arbeidsforhold henføres til tjenesteperioder som en negativ ytelse i samsvar med nr. 70 (dvs. nettoytelsen henføres i samsvar med nevnte nr.).
- 94 Endringer i bidrag fra ansatt eller tredjemann når det gjelder arbeidsforhold, fører til at
- a) kostnad ved inneværende og tidligere perioders pensjonsopptjening (dersom endringer i bidrag fra ansatte ikke er fastsatt i de formelle vilkårene til en ordning og ikke oppstår av en underforstått plikt), eller
- b) aktuarmessige gevinster og tap (dersom endringer i bidrag fra ansatt er fastsatt i de formelle vilkårene til en ordning, eller oppstår av en underforstått plikt).
- 95 Enkelte pensjonsytelser er knyttet til variabler som for eksempel nivået for offentlige fratredelsesytelser eller offentlig legehjelp. Målingen av slike ytelser gjenspeiler det beste estimatet av slike variabler, basert på tidligere historiske data og andre pålitelige opplysninger.
- 96 Forutsetninger om legehjelpsutgifter skal ta hensyn til estimerte framtidige endringer i utgiftene til legetjenester, som et resultat av både inflasjonen og særlige endringer i legehjelpsutgiftene.

- 97 Måling av utgiftene for legehjelp etter fratredelse nødvendiggjør forutsetninger om nivået og hyppigheten av framtidige krav samt utgiftene ved å oppfylle disse kravene. Et foretak estimerer framtidige legehjelpsutgifter på grunnlag av historiske data om foretakets egen erfaring, om nødvendig supplert med historiske data fra andre foretak, forsikringsselskaper, selskaper som utfører medisinske tjenester eller andre kilder. Estimater av framtidige legehjelpsutgifter skal ta hensyn til virkningen av teknologiske framskritt, endringer i utnyttelsen av helsetjenesten eller leveringsmønstre samt endringer i helsestatusen til deltakerne i ordningen.
- 98 Nivået og hyppigheten av krav er særlig sensitive overfor faktorer som ansattes (og deres forsørgedes) alder, helsestatus og kjønn, og kan være sensitive overfor andre faktorer som geografisk bosted. Derfor justeres historiske data i den utstrekning den demografiske sammensetningen av populasjonen skiller seg ut fra den demografiske sammensetningen av den populasjonen som benyttes som grunnlag for disse dataene. De justeres også der det på pålitelig måte er sannsynliggjort at historiske trender ikke vil fortsette.

Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening og gevinster og tap ved oppgjør

- 99 Før kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, eller en gevinst eller et tap ved oppgjør, kan fastsettes, skal et foretak måle på nytt den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) ved hjelp av løpende virkelig verdi av pensjonsmidlene og gjeldende aktuariemessige forutsetninger (herunder løpende rente og andre løpende priser i markedet) som gjenspeiler de ytelsene som tilbys i henhold til ordningen før ordningen endres, avkortes eller gjøres opp.
- 100 Et foretak trenger ikke sondre mellom kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som er resultat av en endring av ordningen, kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som er resultat av en avkorting og gevinst eller et tap ved oppgjør dersom disse transaksjonene skjer samtidig. I noen tilfeller skjer en endring av ordningen før oppgjør, som når et foretak endrer ytelsene i henhold til ordningen og gjør opp de endrede ytelsene senere. I disse tilfellene innregner et foretak kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening før eventuelle gevinster eller tap ved oppgjør.
- 101 Et oppgjør forekommer sammen med en endring av ordningen og en avkorting dersom en ordning blir avviklet på en slik måte at plikten blir gjort opp og ordningen opphører å eksistere. Avviklingen av en ordning er imidlertid ikke et oppgjør dersom ordningen erstattes av en ny ordning som tilbyr ytelser som i realiteten er identiske.

Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening

- 102 Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening er endringen i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som er resultat av en endring av eller en avkorting i en ordning.
- 103 Et foretak skal innregne kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening som kostnad på det tidligste av følgende tidspunkter:
- a) Når endringen av eller avkorting i ordningen skjer, og
 - b) når foretaket innregner tilknyttede omstrukturingsutgifter (se IAS 37) eller sluttvederlag (se nr. 165).
- 104 En endring av en ordning skjer når et foretak innfører eller trekker tilbake en ytelsesbasert pensjonsordning eller endrer ytelsene som skal betales under en eksisterende ytelsesbasert pensjonsordning.
- 105 En avkorting skjer når et foretak i vesentlig grad reduserer antallet ansatte som omfattes av en ordning. En avkorting kan skje som følge av en isolert hendelse, for eksempel stengning av en fabrikk, opphør av en virksomhet eller avvikling eller utsettelse av en ordning.
- 106 Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening kan være enten positiv (når ytelsene innføres eller endres slik at nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen øker) eller negativ (når ytelsene trekkes tilbake eller endres slik at nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen reduseres).

- 107 Når et foretak reduserer ytelsesutbetalinger i henhold til en eksisterende ytelsesbasert pensjonsordning, og samtidig øker andre ytelser som skal utbetales i henhold til pensjonsordningen for de samme ansatte, behandler foretaket endringen som en endring i nettostørrelser.
- 108 Kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening omfatter ikke
- a) virkningene av differanser mellom faktisk og tidligere antatt lønnsvekst på plikten til å utbetale ytelser for arbeid utført i tidligere år (det er ingen kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening fordi aktuarmessige forutsetninger tar hensyn til forventet lønn),
 - b) under- og overvurderinger av diskresjonære pensjonsøkninger der et foretak har en underforstått plikt til å foreta slike økninger (det er ingen kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening fordi aktuarmessige forutsetninger tar hensyn til slike økninger),
 - c) estimater på ytelsesforbedringer som er følge av aktuarmessige gevinster eller av avkastningen på pensjonsmidler som er innregnet i finansregnskapet, dersom foretaket er forpliktet, enten av de formelle vilkårene i ordningen (eller en underforstått plikt som går utover disse vilkårene) eller av lovgivningen, til å bruke et eventuelt overskudd i ordningen til beste for planens deltakere, selv om ytelsesøkningen ikke er formelt tildelt ennå (økningen som dette fører til for plikten, er et aktuarmessig tap og ikke kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening, se nr. 88 b), og
 - d) økningen i innvunne ytelser (dvs. ytelser som ikke er betinget av framtidig ansettelse, se nr. 72) når ansatte, i mangel av nye eller forbedrede ytelser, fullfører kravene til innvinning av ytelsene (det er ingen kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening fordi foretaket innregnet de estimerte utgiftene til ytelsene som kostnad ved inneværende perioders pensjonsopptjening da arbeidet ble utført).

Gevinster og tap ved oppgjør

- 109 Gevinsten eller tapet ved et oppgjør er forskjellen mellom
- a) nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som gjøres opp, slik det fastsettes på oppgjørstidspunktet, og
 - b) oppgjørsprisen, herunder alle pensjonsmidler som overføres og alle betalinger som foretas direkte av foretaket i forbindelse med oppjøret.
- 110 Et foretak skal innregne gevinster eller tap på oppgjør av en ytelsesbasert pensjonsordning når oppjøret skjer.
- 111 Et oppgjør skjer når et foretak inngår i en transaksjon som fjerner alle ytterligere rettslige eller underforståtte plikter for en del av eller alle ytelsene som hører inn under en ytelsesbasert pensjonsordning (bortsett fra en betaling av ytelser til, eller på vegne av, ansatte i samsvar med vilkårene i ordningen og inkludert i de aktuarmessige forutsetningene). En engangsoverføring av vesentlige arbeidsgiverforpliktelse i henhold til ordningen til et forsikringselskap ved kjøp av en forsikringspolise er et oppgjør, mens engangsutbetaling i kontanter i henhold til ordningens vilkår, til deltakerne i ordningen i bytte mot deres rett til å motta nærmere angitte pensjonsytelser, ikke er det.
- 112 I noen tilfeller tegner et foretak en forsikringspolise for å finansiere noen av eller alle ytelsene til ansatte som gjelder arbeid som ansatte utfører eller har utført i inneværende og tidligere perioder. Tegningen av en slik polise er ikke et oppgjør dersom foretaket beholder en rettslig eller underforstått plikt (se nr. 46) til å betale ytterligere beløp dersom forsikringsgiver ikke betaler de ytelsene til ansatte som er angitt i forsikringspolisen. Nr. 116–119 omhandler innregning og måling av retter til refusjon i henhold til forsikringspoliser som ikke er pensjonsmidler.

Innregning og måling: pensjonsmidler

Pensjonsmidlens virkelige verdi

- 113 Pensjonsmidlens virkelige verdi trekkes fra nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen for å fastsette overskuddet eller underskuddet. Når ingen markedspris er tilgjengelig, estimeres den virkelige verdien av pensjonsmidler for eksempel ved å diskontere forventede framtidige kontantstrømmer med en diskonteringsrente som gjenspeiler både risikoen tilknyttet pensjonsmidlene og forfallsdag eller forventet avhendelsesdag for disse midlene (eller, dersom de ikke har noen forfallsdag, den forventede perioden fram til oppgjør av den tilknyttede forpliktelsen).

- 114 Pensjonsmidler omfatter ikke ubetalte forfalte bidrag fra det rapporterende foretaket til fondet, og heller ikke eventuelle ikke-overførbare finansielle instrumenter som foretaket har utstedt, og som er i fondets eie. Pensjonsmidler fratrekkes alle forpliktelser i fondet som ikke er knyttet til ytelser til ansatte, for eksempel leverandørgjeld og andre betalingsforpliktelser samt forpliktelser som skyldes finansielle derivater.
- 115 Når pensjonsmidler omfatter kvalifiserende forsikringspoliser som nøyaktig tilsvarer beløpet, og betalingstidspunktet for noen av eller alle de ytelsene som skal utbetales i henhold til ordningen, anses den virkelige verdien av forsikringspolisene å være nåverdien av de tilknyttede forpliktelsene (med forbehold om en eventuell reduksjon dersom kravene under forsikringspolisene ikke kan gjenvinnes fullt ut).

Refusjoner

- 116 Når og bare når det er praktisk talt sikkert at en annen part vil refundere noen av eller alle de utgiftene som kreves for å gjøre opp en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse, skal et foretak
- a) innregne sin rett til refusjon som en separat eiendel. Foretaket skal måle eiendelen til virkelig verdi,
 - b) inndele og innregne endringer i den virkelige verdien av sin rett til refusjon på samme måte som for endringer i den virkelige verdien av pensjonsmidlene (se nr. 124 og 125). Bestanddelene av den ytelsesbaserte netto pensjonskostnaden innregnet i samsvar med nr. 120 kan innregnes med fradrag for beløp knyttet til endringer i den balanseførte verdien av retten til refusjon.
- 117 Enkelte ganger kan et foretak forvente at en annen part, for eksempel en forsikringsgiver, betaler en del av eller alle utgiftene som kreves for å gjøre opp en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse. Kvalifiserende forsikringspoliser slik de er definert i nr. 8, er pensjonsmidler. Et foretak regnskapsfører kvalifiserende forsikringspoliser på samme måte som alle andre pensjonsmidler, og nr. 116 er derfor ikke relevant (se nr. 46-49 og nr. 115).
- 118 Når en forsikringspolise som holdes av et foretak, ikke er en kvalifiserende forsikringspolise, anses den ikke som pensjonsmidler. Nr. 116 er relevant i slike tilfeller, foretaket innregner sin rett til refusjon i henhold til forsikringspolisen som en separat eiendel, istedenfor som et fradrag ved fastsettelsen av det ytelsesbaserte pensjonsunder- eller overskuddet. Nr. 140 f) krever at foretaket gir en kort beskrivelse av forbindelsen mellom retten til refusjon og den tilknyttede forpliktelsen.
- 119 Dersom retten til refusjon oppstår i henhold til en forsikringspolise som nøyaktig tilsvarer beløpet og tidspunktet for noen av eller alle de ytelsene som skal utbetales i henhold til en ytelsesbasert pensjonsordning, anses den virkelige verdien av retten til refusjon å være nåverdien av den tilknyttede forpliktelsen (med forbehold om en eventuell påkrevd reduksjon dersom refusjonen ikke kan gjenvinnes fullt ut).

Bestanddelene av ytelsesbaserte pensjonskostnader

- 120 En foretak skal, unntatt i den utstrekning en annen internasjonal standard for finansiell rapportering krever eller tillater at de inkluderes i en eiendels anskaffelseskost, innregne bestanddelene av ytelsesbaserte pensjonskostnader slik:
- a) kostnad ved pensjonsopptjening (se nr. 66-112) i resultatet,
 - b) netto rente på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 123-126) i resultatet, og
 - c) nye målinger av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 127-130) i andre inntekter og kostnader.
- 121 Andre internasjonale standarder for finansiell rapportering krever at det inkluderes visse utgifter for ytelser til ansatte i anskaffelseskost for eiendeler, som beholdninger eller eiendom, anlegg og utstyr (se IAS 2 og IAS 16). Alle pensjonskostnader som er inkludert i anskaffelseskost for slike eiendeler, omfatter den relevante andelen av bestanddelene på listen i nr. 120.

- 122 Nye målinger av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) innregnet i andre inntekter og kostnader skal ikke omklassifiseres til resultatet i en senere periode. Foretaket kan imidlertid overføre disse beløpene som ble innregnet i andre inntekter og kostnader innen egenkapital.

Nettorente på en netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel)

- 123 Nettorente på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) skal fastsettes ved å multiplisere den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) med diskonteringsrenten angitt i nr. 83, begge som fastsatt ved begynnelsen av årsrapporteringsperioden, idet det tas hensyn til alle endringer i den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) i løpet av perioden som et resultat av bidrag og ytelsesutbetalinger.
- 124 Nettorente på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) kan ses på som å omfatte renteinntekt på pensjonsmidler, rentekostnader på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen og rente på virkningen av den øvre grensen for eiendelen nevnt i nr. 64.
- 125 Renteinntekt på pensjonsmidler er en bestanddel av avkastningen på pensjonsmidler, og blir fastsatt ved å multiplisere den virkelige verdien av pensjonsmidlene med diskonteringsrenten angitt i nr. 83, begge som fastsatt ved begynnelsen av årsrapporteringsperioden, idet det tas hensyn til alle endringer i pensjonsmidlene som holdes i løpet av perioden som et resultat av bidrag og ytelsesutbetalinger. Forskjellen mellom renteinntekten på pensjonsmidler og avkastningen på pensjonsmidler blir inkludert i den nye målingen av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen).
- 126 Rente på virkningen av den øvre grensen for eiendelen er en del av den samlede endringen i virkningen av den øvre grensen for eiendelen, og fastsettes ved å multiplisere virkningen av den øvre grensen for eiendelen med diskonteringsrenten angitt i nr. 83, begge som fastsatt ved starten av årsrapporteringsperioden. Forskjellen mellom dette beløpet og den samlede endringen i virkningen av den øvre grensen for eiendelen blir inkludert i den nye målingen av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen).

Nye målinger av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse (-eiendelen)

- 127 Ny måling av netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel) omfatter
- aktuarmessige gevinster og tap (se nr. 128 og 129),
 - avkastning på pensjonsmidler (se nr. 130), unntatt beløp som er inkludert i nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 125), og
 - enhver endring i virkningen av den øvre grensen for eiendelen, unntatt beløp som er inkludert i nettorenten på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 126).
- 128 Aktuarmessige gevinster og tap er resultat av økninger eller reduksjoner i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen på grunn av endringer i aktuarmessige forutsetninger og erfaringsavvik. Årsaker til aktuarmessige gevinster og tap omfatter for eksempel
- uventet høy eller lav grad av avgangshyppighet, førtidspensjonering eller dødelighet eller økninger i lønn, ytelser (dersom de formelle eller underforståtte vilkårene i en ordning inneholder inflasjonsjusterte ytelsesøkninger) eller legehjelpsutgifter,
 - virkningen av endringer i forutsetninger vedrørende alternativer for ytelsesutbetalinger,
 - virkningen av endringer i estimert framtidig avgangshyppighet, førtidspensjonering eller dødelighet eller av økninger i lønn, ytelser (dersom de formelle eller underforståtte vilkårene i en ordning inneholder inflasjonsjusterte ytelsesøkninger) eller legehjelpsutgifter, og
 - virkningen av endringer i diskonteringsrenten.

- 129 Aktuarmessige gevinster og tap inkluderer ikke endringer i nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse på grunn av innføring, endring, avkorting eller oppgjør av den ytelsesbaserte pensjonsordningen, eller endringer i de ytelser som skal utbetales i henhold til den ytelsesbaserte pensjonsordningen. Slike endringer fører til kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening eller gevinster eller tap ved oppgjør.
- 130 Når avkastningen på pensjonsmidler skal fastsettes, trekker et foretak fra kostnadene ved å forvalte pensjonsmidlene og eventuell skatt som skal dekkes av selve ordningen, bortsett fra skatt som er inkludert i de aktuarmessige forutsetningen som benyttes til å måle den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (nr. 76). Andre administrasjonskostnader skal ikke trekkes fra avkastning av pensjonsmidlene.

Presentasjon

Nettopresentasjon

- 131 Et foretak skal nettopresentere en eiendel som gjelder én ordning mot en forpliktelse som gjelder en annen ordning når, og bare når, foretaket
- a) har en juridisk håndhevbar rett til å benytte overdekning i én ordning til å gjøre opp forpliktelser under den andre ordningen, og
 - b) har til hensikt enten å gjøre opp forpliktelsene på nettogrunnlag eller å realisere overdekningen i én ordning og gjøre opp forpliktelsen i henhold til den andre ordningen under ett.
- 132 Kriteriene for nettopresentasjon er tilsvarende dem som gjelder for finansielle instrumenter i IAS 32: «Finansielle instrumenter — presentasjon».

Sondringen kortsiktig/langsiktig

- 133 Enkelte foretak skiller mellom omløpsmidler / kortsiktige forpliktelser og anleggsmidler / langsiktige forpliktelser. Denne standard angir ikke om et foretak bør skille mellom kortsiktige og langsiktige deler av eiendeler og forpliktelser som oppstår av pensjonsytelser.

Bestanddelene av ytelsesbaserte pensjonskostnader

- 134 Nr. 120 krever at et foretak innregner periodens pensjonsopptjening og nettorente på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) i resultatet. Denne standard angir ikke hvordan et foretak bør presentere periodens pensjonsopptjening og nettorente på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen). Et foretak presenterer disse bestanddelene i samsvar med IAS 1.

Opplysninger

- 135 Et foretak skal gi opplysninger som
- a) forklarer kjennetegnene til foretakets ytelsesbaserte pensjonsordninger og den risiko som er knyttet til disse (se nr. 139),
 - b) identifiserer og forklarer beløpene i foretakets finansregnskap som oppstår av dets ytelsesbaserte pensjonsordninger (se nr. 140–144), og
 - c) beskriver hvordan foretakets ytelsesbaserte pensjonsordninger kan påvirke beløp og tidspunkt for og usikkerhet ved foretakets framtidige kontantstrømmer (se nr. 145–147).
- 136 For å oppfylle formålene i nr. 135 skal et foretak ta i betraktning samtlige av følgende punkter:
- a) hvilket detaljnivå som er nødvendig for å oppfylle opplysningskravene,
 - b) hvor mye vekt som skal legges på hver av de ulike kravene,
 - c) hvor mye sammenslåing eller utskilling som skal foretas, og
 - d) om brukere av finansregnskap har behov for ytterligere informasjon for å kunne vurdere de kvantitative opplysningene som gis.

- 137 Dersom de opplysningene som gis i samsvar med kravene i denne standard og andre internasjonale standarder for finansiell rapportering ikke er tilstrekkelig til å oppfylle formålene i nr. 135, skal et foretak gi de tilleggsopplysningene som er nødvendig for å oppfylle disse formålene. Et foretak kan for eksempel presentere en analyse av nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som sonderer mellom forpliktelsens art, kjennetegn og risiko. Slike opplysninger kan sonde mellom
- a) beløp som er skyldige til aktive medlemmer, medlemmer med hvilende pensjonsrettigheter og pensjonister,
 - b) ytelser som er innvunnet og ytelser som er påløpte, men ikke innvunnet,
 - c) betingede ytelser, beløp som kan henføres til framtidige lønnsøkninger og andre ytelser.
- 138 Et foretak skal vurdere om alle eller en del av opplysningene bør deles opp for å sonde mellom ordninger eller grupper av ordninger med vesentlig forskjellig risiko. Et foretak kan for eksempel dele opp opplysninger om ordninger som viser en eller flere av følgende egenskaper:
- a) ulik geografisk plassering,
 - b) ulike kjennetegn som pensjonsordninger som er beregnet ut fra avtalt lønn, pensjonsordninger som er beregnet ut fra sluttlønn eller pensjonsordninger for dekning av legehjelpsutgifter etter fratredelse,
 - c) ulike lovgivningsmessige rammer,
 - d) ulike rapporteringssegmenter,
 - e) ulike finansieringsordninger (for eksempel ordninger som i sin helhet er ikke-fondsbaserte og ordninger som helt eller delvis er fondsbaserte).

Kjennetegn til ytelsesbaserte pensjonsordninger og risiko knyttet til disse

- 139 Et foretak skal opplyse om følgende:
- a) informasjon om kjennetegnene til foretakets ytelsesbaserte pensjonsordninger, herunder
 - i) arten av ytelser som omfattes av ordningen (for eksempel ytelsesbasert pensjonsordning basert på sluttlønn eller bidragsbasert ordning med garanti),
 - ii) en beskrivelse av de relevante rammereglene der ordninger drives, for eksempel nivået av eventuelle minstekrav til finansiering, og eventuelle virkninger av de relevante rammereglene for ordningen, for eksempel den øvre grensen for eiendelen (se nr. 64),
 - iii) en beskrivelse av andre av foretakets ansvarsområder for styring av ordningen, for eksempel ansvaret til fondsforvaltere eller til medlemmer av styret for ordningen,
 - b) en beskrivelse av hvilken risiko ordningen utsetter foretaket for, med fokus på eventuell uvanlig, foretaksspesifikk eller ordningsspesifikk risiko, og av alle betydelige konsentrasjoner av risiko. Dersom pensjonsmidlene for eksempel i hovedsak er investert i én klasse av investeringer, for eksempel eiendom, kan ordningen utsette foretaket for en konsentrasjon av risiko på eiendomsmarkedet,
 - c) en beskrivelse av eventuelle endringer av, avkortinger i og oppgjør av ordningen.

Forklaring av beløp i finansregnskapet

- 140 Et foretak skal, der dette er relevant, opplyse om en eventuell avstemming fra åpningsbalansen til rapporteringsperiodens balansedag for følgende:
- a) den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen), med separate avstemminger for
 - i) pensjonsmidler,
 - ii) nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen,
 - iii) virkningen av den øvre grensen for eiendelen,

- b) eventuelle refusjonsrettigheter. Et foretak skal også beskrive forholdet mellom eventuelle refusjonsrettigheter og den tilknyttede forpliktelsen.
- 141 Alle avstemninger oppført i nr. 140 skal, der dette er relevant, vise følgende:
- a) kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening,
 - b) renteinntekt eller rentekostnad,
 - c) ny måling av netto ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (-eiendel), som separat viser
 - i) avkastningen på pensjonsmidler, ekskludert beløp som er inkludert i renter i henhold til bokstav b),
 - ii) aktuarmessige gevinster og tap som oppstår av endringer i demografiske forutsetninger (se nr. 76 a)),
 - iii) aktuarmessige gevinster og tap som oppstår av endringer i økonomiske forutsetninger (se nr. 76 b)),
 - iv) endringer i virkningen av å begrense en netto ytelsesbasert pensjonseiendel til den øvre grensen for eiendelen, ekskludert beløp som er inkludert i renter i henhold til bokstav b). Et foretak skal også opplyse om hvordan de fastsatte den tilgjengelige maksimale økonomiske fordelene, dvs. om disse fordelene er i form av tilbakebetalinger, reduksjoner i framtidige bidrag eller en kombinasjon av disse,
 - d) kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening og gevinster og tap etter oppgjør. Som det tillates etter nr. 100 er det ikke nødvendig å sondre mellom kostnad ved tidligere perioders pensjonsopptjening og gevinster og tap etter oppgjør dersom dette skjer samtidig,
 - e) virkningene av valutakursendringer,
 - f) bidrag til ordningen, som separat viser bidrag fra arbeidsgiver og fra deltakere i ordningen,
 - g) betalinger fra ordningen, som separat viser beløp som er utbetalt for alle oppgjør,
 - h) virkningene av virksomhetssammenslutninger og avhendinger.
- 142 Et foretak skal dele opp den virkelige verdien av pensjonsmidlene i klasser som sonderer mellom arten av og risikoen ved disse eiendelene, videre oppdeling av hver klasse av pensjonsmidler i de midler som har en notert markedskurs i et aktivt marked (som definert i IFRS 13: «Måling av virkelig verdi»^(*)) og de som ikke har noen slik notert kurs. Et foretak kan for eksempel, og tatt i betraktning nivået av opplysninger omtalt i nr. 136, sondre mellom
- a) kontanter og kontantekvivalenter,
 - b) egenkapitalinstrumenter (fordelt etter industritype, selskapsstørrelse, geografi osv.),
 - c) gjeldsinstrumenter (fordelt etter type utsteder, kredittkvalitet, geografi osv.),
 - d) fast eiendom (fordelt geografisk osv.),
 - e) derivater (fordelt etter type av underliggende risiko i kontrakten, for eksempel rentekontrakter, valutakontrakter, egenkapitalkontrakter, kredittkontrakter, bytteavtaler med lang forventet levetid («longevity swaps») osv.),
 - f) investeringsfond (fordelt etter type fond),
 - g) verdipapir med sikkerhet i eiendeler, og
 - h) strukturert gjeld.

(*) Dersom et foretak ennå ikke har anvendt IFRS 13, kan det eventuelt vise til AG71 i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling», eller B.5.4.3 i IFRS 9: «Finansielle instrumenter» (oktober 2010).

- 143 Et foretak skal opplyse om den virkelige verdien av foretakets egne overførbare finansielle instrumenter som holdes som pensjonsmidler, og den virkelige verdien av pensjonsmidler som er eiendom som foretaket benytter, eller andre eiendeler som benyttes av foretaket.
- 144 Et foretak skal opplyse om de mest vesentlige aktuarmessige forutsetningene som er benyttet til å fastsette nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (se nr. 76). Slike opplysninger skal være i absolutte verdier (f. eks et absolutt prosenttall, og ikke bare som en margin mellom ulike prosenttall og andre variabler). Når et foretak gir opplysninger samlet for en gruppering av ordninger, skal det gi slike opplysninger i form av veide gjennomsnitt eller innenfor relativt smale områder.

Beløp, tidspunkter og usikkerhet i framtidige kontantstrømmer

- 145 Et foretak skal opplyse om følgende:
- En sensitivitetsanalyse for alle vesentlige aktuarmessige forutsetninger (som opplyst i henhold til nr. 144) ved slutten av rapporteringsperioden, som viser hvordan den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen ville blitt påvirket av endringer i de relevante aktuarmessige forutsetningene som det var rimelig mulig å stille opp på det aktuelle tidspunktet.
 - De metoder og forutsetninger som er benyttet ved utarbeidingen av de sensitivitetsanalysene som kreves etter bokstav a) og begrensningene i disse metodene.
 - Endringene fra forrige periode i metodene og forutsetningene som ble benyttet til å utarbeide sensitivitetsanalysene, og grunnene til slike endringer.
- 146 Et foretak skal gi en beskrivelse av eventuelle sammenstillingsstrategier mellom eiendeler og forpliktelser som ble benyttet av ordningen eller foretaket, herunder bruken av livrenter og andre metoder, for eksempel bytteavtaler med lang forventet levetid («longevity swaps»), til å håndtere risiko.
- 147 For å gi en indikasjon av virkningen av den ytelsesbaserte pensjonsordningen på foretakets framtidige kontantstrømmer, skal et foretak gi følgende opplysninger:
- En beskrivelse av alle finansieringsordninger og fonderingsprinsipper som påvirker framtidige bidrag.
 - De forventede bidragene til ordningen i den neste årsrapporteringsperioden.
 - Opplysninger om løpetidsprofil for den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen. Dette omfatter den veide gjennomsnittlige varigheten til den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, og kan omfatte andre opplysninger om fordelingen av tidspunkt for utbetaling av ytelsen, for eksempel en forfallsanalyse av utbetalinger av ytelsene.

Flerforetaksordninger

- 148 Dersom et foretak deltar i en flerforetaksordning som er en ytelsesbasert pensjonsordning, skal foretaket
- gi en beskrivelse av finansieringsordningene, herunder den metoden som benyttes til å fastsette foretakets bidragsrate og eventuelle minstekrav til finansiering,
 - gi en beskrivelse av i hvilket omfang foretaket kan bli ansvarlig overfor ordningen for andre foretaks forpliktelser i henhold til vilkårene og betingelsene i flerforetaksordningen,
 - gi en beskrivelse av alle avtalte fordelinger av et overskudd eller et underskudd ved
 - en avvikling av ordningen, eller
 - ved at foretaket trekker seg fra ordningen,
 - gi følgende opplysninger, dersom foretaket regnskapsfører ordningen som om det var en innskuddsbasert pensjonsordning i samsvar med nr. 34, i tillegg til de opplysningene som kreves av bokstav a)–c) og i stedet for de opplysningene som kreves av nr. 139–147:

- i) det faktum at ordningen er en ytelsesbasert pensjonsordning,
- ii) grunnen til at det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å gjøre foretaket i stand til å regnskapsføre ordningen som en ytelsesbasert pensjonsordning,
- iii) de forventede bidragene til ordningen i den neste årsrapporteringsperioden,
- iv) opplysninger om underskudd eller overskudd i ordningen som vil kunne påvirke mengden av framtidige bidrag, herunder det grunnlag som benyttes til å fastsette et slikt under- eller overskudd og eventuelle konsekvenser av dette for foretaket, og
- v) en indikasjon av foretakets deltakingsnivå i ordningen sammenlignet med andre deltakende foretak. Eksempler på tiltak som kan gi en slik indikasjon omfatter foretakets andel av de samlede bidragene til ordningen eller foretakets andel av det samlede antallet aktive medlemmer, pensjonerte medlemmer og tidligere medlemmer som har rett til ytelser, dersom slike opplysninger er tilgjengelige.

Ytelsesbaserte pensjonsordninger som deler risiko mellom foretak under samme kontroll

- 149 Dersom et foretak deltar i en ytelsesbasert pensjonsordning som deler risiko mellom foretak under samme kontroll, skal foretaket gi følgende opplysninger:
- a) avtalen eller det faste prinsippet som danner grunnlag for å kunne pålegge en netto ytelsesbasert pensjonskostnad, eller det faktum at det ikke finnes noen slik avtale eller noe slikt prinsipp,
 - b) prinsippene for å beregne størrelsen på foretakets bidrag,
 - c) dersom foretaket regnskapsfører en fordeling av den netto ytelsesbaserte pensjonskostnaden som angitt i nr. 41, skal all informasjon om ordningen som helhet gis i samsvar med nr. 135-147,
 - d) dersom foretaket regnskapsfører de bidrag som skal betales i perioden som angitt i nr. 41, skal all informasjon om ordningen som helhet gis i samsvar med nr. 135-137, 139, 142-144 og 147 a) og b).
- 150 De opplysningene som kreves av nr. 149 c) og d) kan gis ved en krysshenvisning til opplysninger i et annet konsernforetaks finansregnskap dersom
- a) vedkommende konsernforetaks finansregnskap separat identifiserer og gir de opplysningene som kreves om ordningen, og
 - b) vedkommende konsernforetaks finansregnskap er tilgjengelig for brukere av finansregnskapet på samme vilkår som foretakets finansregnskap og samtidig med eller tidligere enn finansregnskapet til foretaket.

Opplysningskrav i andre IFRS-er

- 151 Der det kreves av IAS 24, skal et foretak gi opplysninger om
- a) transaksjoner med nærstående parter som gjelder pensjonsordninger, og
 - b) pensjonsytelser for nøkkelpersoner i ledelsen.
- 152 Der det kreves av IAS 37, skal et foretak opplyse om betingede forpliktelser som oppstår av pensjonsforpliktelser.

ANDRE LANGSIKTIGE YTELSER TIL ANSATTE

- 153 Andre langsiktige ytelser til ansatte omfatter for eksempel følgende, dersom ytelsene ikke forventes å bli gjort opp i sin helhet innen tolv måneder etter slutten av den årsrapporteringsperioden der de ansatte utfører det tilknyttede arbeidet:

- a) langsiktig betalt fravær, for eksempel ansiennitetspermisjon eller tjenestefri (sabbatsår),
 - b) ytelser knyttet til jubileer eller andre ytelser knyttet til ansiennitet,
 - c) ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet,
 - d) overskuddsdeling og bonuser, og
 - e) utsatt godtgjørelse.
- 154 Målingen av andre langsiktige ytelser til ansatte er normalt ikke gjenstand for samme grad av usikkerhet som målingen av pensjonsytelser. Av denne grunn krever denne standard en forenklet metode for regnskapsføring av andre langsiktige ytelser til ansatte. Til forskjell fra den regnskapsføringen som kreves for pensjonsytelser innregner ikke denne metoden nye målinger i andre inntekter og kostnader.

Innregning og måling

- 155 Ved innregning og måling av over- eller underskudd i andre langsiktige ordninger for ytelser til ansatte, skal et foretak anvende nr. 56–98 og 113–115. Et foretak skal anvende nr. 116-119 ved innregning og måling av eventuelle retter til refusjon.
- 156 For andre langsiktige ytelser til ansatte skal et foretak innregne det samlede nettobeløpet av følgende beløp i resultatet, bortsett fra i den utstrekning en annen internasjonal standard for finansiell rapportering krever eller tillater at det inkluderes i en eiendels anskaffelseskost:
- a) kostnad ved inneværende periodes pensjonsopptjening (se nr. 66-112),
 - b) netto rente på den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 123–126), og
 - c) nye målinger av den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen (-eiendelen) (se nr. 127-130).
- 157 En annen form for langsiktige ytelser til ansatte er ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet. Dersom ytelsesnivået avhenger av tjenestetiden, oppstår en plikt når den ansatte utfører arbeidet. Måling av denne plikten gjenspeiler sannsynligheten for at det vil bli nødvendig med en utbetaling og over hvor lang tid betalingen forventes å måtte foretas. Dersom ytelsesnivået er det samme for alle uføre ansatte uansett tjenestetid, blir den forventede utgiften til disse ytelsene innregnet når det skjer noe som forårsaker en langvarig uførhet.

Opplysninger

- 158 Selv om denne standard ikke krever særlige opplysninger om andre langsiktige ytelser til ansatte, kan det være andre internasjonale standarder for finansiell rapportering som krever slike opplysninger. IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» krever for eksempel at det gis opplysninger om ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever opplysninger om kostnader ved ytelser til ansatte.

SLUTTVEDERLAG

- 159 Denne standard omhandler sluttvederlag atskilt fra andre ytelser til ansatte fordi hendelsen som fører til at det oppstår en plikt, er avslutningen av arbeidsforholdet og ikke den ansattes arbeid. Sluttvederlag er resultatet av enten et foretaks beslutning om å avslutte arbeidsforholdet eller en ansatts beslutning om å godta et foretaks tilbud om ytelser i bytte mot avslutning av arbeidsforholdet.
- 160 Sluttvederlag omfatter ikke ytelser til ansatte som følger av at arbeidsforholdet avsluttes etter ønske fra den ansatte, men uten noe tilbud om dette fra foretaket, eller som et resultat av obligatoriske krav om fratredelse, fordi slike ytelser er pensjonsytelser. Enkelte foretak gir en lavere ytelse for avslutning av arbeidsforholdet etter

den ansattes ønske (i realiteten en pensjonsytelse) enn for avslutning av arbeidsforholdet etter foretakets ønske. Forskjellen mellom den ytelsen som gis for avslutning av arbeidsforholdet etter den ansattes ønske og en høyere ytelse som gis etter foretakets ønske, er et sluttvederlag.

- 161 Formen på ytelsen til ansatte bestemmer ikke om den gis i bytte mot tjenester eller i bytte mot avslutning av den ansattes arbeidsforhold. Sluttvederlag er typisk engangsutbetalinger, men kan andre ganger også omfatte
- a) forhøyelse av pensjonsytelser, enten direkte eller indirekte gjennom en ordning for ytelser til ansatte,
 - b) lønn fram til avslutningen av en nærmere angitt oppsigelsesperiode dersom den ansatte ikke utfører ytterligere tjenester som gir økonomiske fordeler for foretaket.
- 162 Indikatorer på at en ytelse til ansatte gis i bytte mot tjenester omfatter situasjoner der
- a) ytelsen er betinget av at det utføres framtidig arbeid (herunder ytelser som øker dersom ytterligere arbeid utføres),
 - b) ytelsen gis i samsvar med vilkårene i en ordning for ytelser til ansatte.
- 163 Noen sluttvederlag gis i samsvar med vilkårene i en eksisterende ordning for ytelser til ansatte. De kan for eksempel være lovfestede, fastsatt i ansettelseskontrakt eller i tariffavtale, eller kan være implisitte som et resultat av arbeidsgivers tidligere praksis ved å gi tilsvarende ytelser. Et annet eksempel er dersom et foretak kommer med et tilbud om ytelser som er tilgjengelige i mer enn en kort periode, eller der det er mer enn en kort periode mellom tilbudet og det forventede tidspunktet for faktisk avslutning av arbeidsforholdet, vurderer foretaket om det har opprettet en ny ordning for ytelser til ansatte og dermed om de ytelsene som tilbys i henhold til denne ordningen er sluttvederlag eller pensjonsytelser. Ytelser til ansatte gitt i samsvar med vilkårene i en ordning for ytelser til ansatte er sluttvederlag dersom de både er et resultat av et foretaks beslutning om å avslutte arbeidsforholdet til en ansatt og ikke er betinget av at det utføres framtidig arbeid.
- 164 Enkelte ytelser til ansatte gis uansett grunnen til den ansattes fratredelse. Utbetalingen av slike ytelser er sikker (med forbehold om eventuelle krav til innvinning eller minstekrav til tjenesteforholdet), men tidspunktet for utbetalingen er usikkert. Selv om slike ytelser i noen jurisdiksjoner omtales som sluttvederlag eller sluttgratiale, er de pensjonsytelser og ikke sluttvederlag, og et foretak skal regnskapsføre dem som pensjonsytelser.

Innregning

- 165 Et foretak skal innregne en forpliktelse og kostnad for sluttvederlag på det tidligste av følgende tidspunkter:
- a) når foretaket ikke lenger kan trekke tilbake tilbudet om disse ytelsene, og
 - b) når foretaket innregner utgifter for en omstrukturering som er innenfor virkeområdet til IAS 37 og innebærer betaling av sluttvederlag.
- 166 For sluttvederlag som utbetales som et resultat av en ansatts beslutning om å godta et tilbud om ytelser i bytte mot at arbeidsforholdet avsluttes, er det tidspunktet da et foretak ikke lenger kan trekke tilbake tilbudet om sluttvederlag det tidligste tidspunktet av enten
- a) tidspunktet da den ansatte godtar tilbudet, og
 - b) når en restriksjon (f.eks. et rettslig, lovfestet eller kontraktsregulert krav eller andre restriksjoner) på foretakets mulighet til å trekke tilbake tilbudet, får virkning. Dette vil være når tilbudet gis, dersom restriksjonen eksisterte på tidspunktet for tilbudet.

- 167 For sluttvederlag som skal utbetales som et resultat av et foretaks beslutning om å avslutte en ansatts arbeidsforhold, kan foretaket ikke lenger trekke tilbake tilbudet når foretaket har kunngjort sin sluttplan som oppfyller alle følgende kriterier til de berørte ansatte:
- a) Handlinger som kreves for å fullføre planen, indikerer at det ikke er sannsynlig at det vil skje betydelige endringer i planen.
 - b) Planen identifiserer antallet ansatte hvis arbeidsforhold skal avsluttes, deres arbeidskategori eller –funksjon og deres plassering (men planen trenger ikke identifisere hver enkelt ansatt) og det forventede fullføringstidspunktet.
 - c) Planen fastsetter de sluttvederlag som ansatte vil motta i tilstrekkelig detalj til at de ansatte kan fastslå type og beløp for de ytelsene de vil motta når deres arbeidsforhold er avsluttet.
- 168 Der et foretak innregner sluttvederlag, kan foretaket også måtte regnskapsføre en endring av en pensjonsordning eller en avkorting i andre ytelser til ansatte (se nr. 103).

Måling

- 169 Et foretak skal måle sluttvederlag ved førstegangsinnregning, og skal måle og innregne senere endringer, i samsvar med arten av ytelsen til ansatte, forutsatt at dersom sluttvederlagene er en forhøyelse av pensjonsytelser, skal foretaket anvende kravene til pensjonsytelser. I andre tilfeller gjelder at
- a) dersom sluttvederlagene forventes å bli gjort opp i sin helhet innen tolv måneder etter slutten på den årsrapporteringsperioden der sluttvederlaget blir innregnet, skal foretaket anvende kravene til kortsiktige ytelser til ansatte,
 - b) dersom sluttvederlagene ikke forventes å bli gjort opp i sin helhet innen tolv måneder etter slutten på årsrapporteringsperioden, skal foretaket anvende kravene til andre langsiktige ytelser til ansatte.
- 170 Fordi sluttvederlag ikke gis i bytte mot tjenester, er nr. 70–74 som gjelder henføring av ytelsen til tjenesteperioder ikke relevante.

Eksempel som illustrerer nr. 159–170

Bakgrunn

Som et resultat av en nylig anskaffelse planlegger et foretak å stenge en fabrikk om ti måneder og på det tidspunktet avslutte arbeidsforholdet til alle de gjenværende ansatte ved fabrikkens stenging. Fordi foretaket trenger de ansattes sakkunnskap ved fabrikkens stenging for å fullføre enkelte kontrakter, kunngjør foretaket følgende plan for avslutning av arbeidsforhold:

Alle ansatte som blir værende og fortsatt utfører arbeid fram til fabrikkens stenging, vil på sluttidspunktet motta en kontant utbetaling på VE 30 000. Ansatte som fratrer før fabrikkens stenging, vil motta VE 10 000.

Det er 120 ansatte ved fabrikkens stenging. På tidspunktet for kunngjøringen av planen forventer foretaket at 20 av de ansatte vil fratres før fabrikkens stenging. Derfor blir de samlede forventede utgående kontantstrømmer i henhold til planen VE 3 200 000 (dvs. $20 \times VE 10\,000 + 100 \times VE 30\,000$). Slik det kreves av nr. 160 regnskapsfører foretaket ytelser gitt i bytte mot avslutning av arbeidsforholdet som sluttvederlag og regnskapsfører ytelser gitt i bytte mot tjenester som kortsiktige ytelser til ansatte.

Sluttvederlag

Ytelsen som gis i bytte mot avslutning av arbeidsforholdet er VE 10 000. Dette er det beløpet som et foretak ville måtte betale for å kunne avslutte arbeidsforholdet uansett om de ansatte blir værende og utfører arbeid fram til fabrikkens stenging eller om de fratrer før stengingen. Selv om de ansatte kan fratres før fabrikkens stenging, er avslutningen av alle ansattes arbeidsforhold et resultat av foretakets beslutning om å stenge fabrikkens og avslutte

de ansattes arbeidsforhold (dvs. alle ansatte vil avslutte arbeidsforholdet når fabrikken stenger). Derfor innregner foretaket en forpliktelse på VE 1 200 000 (dvs. $120 \times \text{VE } 10\,000$) for de sluttvederlag som gis i samsvar med ordningen for ytelser til ansatte på det tidligste tidspunktet av enten når sluttplanen blir kunngjort eller når foretaket innregner omstrukturingsutgiftene i forbindelse med stengingen av fabrikken.

Ytelser som gis i bytte mot arbeid

De marginale ytelsene som ansatte vil motta dersom de utfører arbeid i hele timånedersperioden, er i bytte mot arbeid som utføres i den samme perioden. Foretaket regnskapsfører dette som kortsiktige ytelser til ansatte fordi foretaket forventer å gjøre dem opp innen tolv måneder etter slutten av årsrapporteringsperioden. I dette eksemplet er det ikke påkrevd med diskontering, slik at en kostnad på VE 200 000 (dvs. $\text{VE } 2\,000\,000 \div 10$) blir innregnet hver måned i løpet av tjenesteperioden på ti måneder, med en tilsvarende økning i den balanseførte verdien av forpliktelsen.

Opplysninger

- 171 Selv om denne standard ikke krever særlige opplysninger om sluttvederlag, kan det være andre internasjonale standarder for finansiell rapportering som krever slike opplysninger. IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» krever for eksempel at det gis opplysninger om ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever opplysninger om kostnader ved ytelser til ansatte.

IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

- 172 Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2013 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, skal foretaket opplyse om dette.
- 173 Et foretak skal anvende denne standard med tilbakevirkende kraft i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil», med følgende unntak:
- Et foretak trenger ikke justere den balanseførte verdien av eiendeler som faller utenfor virkeområdet til denne standard for endringer i utgifter for ytelser til ansatte som ble inkludert i den balanseførte verdien før tidspunktet for førstegangsanvendelse. Tidspunktet for førstegangsanvendelse er begynnelsen av den tidligste tidligere perioden som ble presentert i det første finansregnskapet der foretaket tar i bruk denne standard.
 - I finansregnskap for perioder som begynner før 1. januar 2014 trenger et foretak ikke presentere sammenligningsinformasjon for de opplysninger som kreves av nr. 145 om sensitiviteten til den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen.

VEDLEGG**Endringer av andre IFRS-er**

I dette vedlegg fastsettes endringer i andre internasjonale standarder for finansiell rapportering som er en følge av et Styret i juni 2011 endret IAS 19. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 19 med endringer.

IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering»

A1 Nytt nr. 39L skal lyde:

39L Ved IAS 19: «Ytelser til ansatte» (endret i juni 2011) ble D1 endret, D10 og D11 opphevet og E5 tilføyd.
Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 19 (endret i juni 2011).

A2 I vedlegg D (Unntak fra andre IFRS-er) endres overskriften over D10, D10 og D11 oppheves, og i D1 gjøres følgende endringer:

D1 Et foretak kan velge å benytte ett eller flere av følgende unntak:

a) ...

e) [Opphevet]

A3 I vedlegg E (Kortsiktige unntak fra IFRS-er) tilføyes en overskrift og ny E5:

Ytelser til ansatte

E5 En førstegangsbruker kan anvende overgangsbestemmelsene i nr. 173 b) i IAS 19.

IFRS 8: «Driftssegmenter»

A4 Nr. 24 skal lyde:

24 Et foretak skal også gi følgende opplysninger om hvert enkelt rapporteringspliktig segment dersom de angitte beløpene er inkludert i den målingen av segmenteiendeler som gjennomgås av øverste beslutningstaker, eller som på annen måte innberettes regelmessig til øverste beslutningstaker, selv om opplysningene ikke inkluderes i denne målingen av segmenteiendeler:

a) ...

b) omfanget av tilganger til andre anleggsmidler* enn finansielle instrumenter, eiendeler ved utsatt skatt, netto ytelsesbaserte pensjonseiendeler (se IAS 19: «Ytelser til ansatte») og rettigheter som oppstår i henhold til forsikringskontrakter.

[fotnote utelatt]

IFRS 13: «Måling av virkelig verdi»

A5 Overskriften over D61 skal lyde:

IAS 19: «Ytelser til ansatte» (endret i juni 2011)

A6 D62 og D63 skal lyde:

D62 Nr. 113 skal lyde:

50 [Opphevet]

c) [Opphevet]

402 113 Den virkelige verdien av eventuelle pensjonsmidler trekkes fra ved fastsettelsen av under- eller overskuddet.

D63 Nytt nr. 174 skal lyde:

~~462~~ 174 Ved IFRS 13, utstedt i mai 2011, ble definisjonen av virkelig verdi i nr. 8 samt nr. 113 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 13.

IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

A7 I nr. 7 skal den endrede definisjonen av «andre inntekter og kostnader» lyde:

7 ...

«Andre inntekter og kostnader» omfatter inntekts- og kostnadsposter (herunder omklassifiseringsjusteringer) som ikke blir innregnet i resultatet slik det kreves eller tillates i andre IFRS-er.

Bestanddelene i andre inntekter og kostnader omfatter

- a) endringer i verdireguleringsreserven (se IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» og IAS 38: «Immaterielle eiendeler»),
- b) nye målinger av ytelsesbaserte pensjonsordninger (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»),
- c) ...

A8 Nr. 96 endres og nytt nr. 139K skal lyde:

96 Omklassifiseringsjusteringer oppstår ikke ved endringer i verdireguleringsreserven som er innregnet i samsvar med IAS 16 eller IAS 38, eller på nye målinger av ytelsesbaserte pensjonsordninger som er innregnet i samsvar med IAS 19. Disse bestanddelene innregnes i andre inntekter og kostnader, og blir ikke omklassifisert til resultatet i etterfølgende perioder. Endringer i verdireguleringsreserven kan overføres til opptjent egenkapital i etterfølgende perioder når eiendelen er oppbrukt eller når den blir fraregnet (se IAS 16 og IAS 38).

139K IAS 19: «Ytelser til ansatte» (endret i juni 2011) endret definisjonen av «andre inntekter og kostnader» i nr. 7 og nr. 96. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 19 (endret i juni 2011).

IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter»

A9 Nr. 22 skal lyde:

22 Et morforetaks eller datterforetaks deltakelse i en ytelsesbasert pensjonsordning som deler risikoen mellom konsernforetak, regnes som en transaksjon mellom nærstående parter (se nr. 42 i IAS 19 (endret i 2011)).

IFRIC 14: «IAS 19 — Begrensninger av en netto ytelsesbasert pensjonseiendel, minstekrav til finansiering og samspillet mellom dem»

A10 Under overskriften «Henvisninger», etter henvisningen til IAS 19: «Ytelser til ansatte» tilføyes ordene «(endret i 2011)».

Nr. 25 og 26 oppheves, nr. 1, 6, 17 og 24 endres og nytt nr. 27C skal lyde:

1 I nr. 64 i IAS 19 begrenses målingen av en netto ytelsesbasert pensjonseiendel til den laveste verdien av overdekningen i den ytelsesbaserte pensjonsordningen og den øvre grensen for eiendelen. I nr. 8 i IAS 19 defineres «øvre grense for eiendelen» som «nåverdien av alle økonomiske fordeler som materialiseres i form av tilbakebetalinger fra ordningen eller reduksjoner i framtidige bidrag til ordningen». Det er reist spørsmål omkring når tilbakebetalinger eller reduksjoner i framtidige bidrag bør regnes som tilgjengelige, særlig når det foreligger et minstekrav til finansiering.

6 De problemstillinger som behandles i denne tolkning, er

- a) når tilbakebetalinger eller reduksjoner i framtidige bidrag bør regnes som tilgjengelige i samsvar med definisjonen av den øvre grensen for eiendelen i nr. 8 i IAS 19.

...

17 Et foretak skal beregne kostnadene ved framtidige perioders pensjonsopptjening på grunnlag av forutsetninger som stemmer overens med forutsetningene som ble anvendt til å beregne den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, og på grunnlag av situasjonen slik den foreligger ved slutten av rapporteringsperioden, som fastsatt i IAS 19. Derfor skal foretaket forutsette at det ikke skjer noen endring i de framtidige ytelsene som skal gis i henhold til en ordning inntil ordningen blir endret, og forutsette at arbeidsstyrken er stabil i framtiden, med mindre foretaket foretar en reduksjon i antallet ansatte som omfattes av ordningen. I sistnevnte tilfelle skal forutsetningen om den framtidige arbeidsstyrken omfatte reduksjonen.

24 I den grad bidragene som skal betales, ikke er tilgjengelige etter at de er innbetalt til ordningen, skal foretaket innregne den som forpliktelse når denne plikten oppstår. Forpliktelsen skal redusere den netto ytelsesbaserte pensjonseiendelen eller øke den netto ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, slik at ingen gevinster eller tap forventes å oppstå som følge av anvendelsen av nr. 64 i IAS 19 når bidragene betales.

27C Ved IAS 19 (endret i 2011) ble nr. 1, 6, 17 og 24 endret og nr. 25 og 26 opphevet. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IAS 19 (endret i juni 2011).