



REDOVISNINGSRÅDET

UTTALANDE FRÅN REDOVISNINGSRÅDETS AKUTGRUPP SEPTEMBER 2005

URA 46 IFRS 2 OCH SOCIALA AVGIFTER

Inledning

Detta uttalande behandlar redovisning av sociala avgifter i företag som ställt ut aktierelaterade instrument till anställda som ersättning för köpta tjänster och som redovisar dessa i enlighet med IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar. En vanlig beteckning på sådana instrument är personaloptioner. Uttalandet är tillämpligt på instrument som regleras såväl genom utbyte mot aktier som med kontanter.

Bedömning

Sociala avgifter hänförliga till aktierelaterade instrument till anställda som ersättning för köpta tjänster skall kostnadsföras fördelade på de perioder under vilka tjänsterna utförs. Kostnaden skall därvid beräknas med tillämpning av samma värderingsmodell som använts när optionerna ställdes ut. Den avsättning som uppkommer skall omvärderas vid varje rapporttillfälle utifrån en beräkning av de avgifter som kan komma att erläggas när instrumenten löses.

Övervägande

Enligt IFRS 2 skall företag som ställt ut aktierelaterade instrument till anställda som ersättning för köpta tjänster redovisa en kostnad för instrumenten fördelad på var och en av de perioder under vilka tjänsterna utförs. Den bedömning som Akutgruppen gjort är att de sociala avgifterna skall fördelas på samma sätt som lönekostnaderna. Stöd för denna uppfattning är de argument som återfinns i IFRS 2, Basis for Conclusions, punkterna BC 200-202 respektive BC 243-245. I BC 200-202 diskuteras huruvida redan tilldelningen av optioner skall utgöra grund för att redovisa värdet på optionerna som kostnad omedelbart och i BC 243-245, som gäller kontantreglerade ersättningar, om någon förpliktelse föreligger innan rättigheterna intjänats till fullo. I båda fallen förs resonemang om vad som är den inträffade händelsen som skall utlösa redovisning som kostnad och i båda fallen är slutsatsen att det är den anställdes tillhandahållande av sina tjänster som utgör händelserna.

Ett alternativ som Akutgruppen diskuterat är att företaget redovisar en avsättning och en kostnad vid tidpunkten för utställandet av instrumenten för hela den avgift som kan komma att erläggas, det vill säga utan fördelning på de perioder under vilka tjänsterna utförs. Att värdet av de aktierelaterade instrument som emitterats fördelas på perioder enligt IFRS 2 beror på att de förutsätts återspegla värdet av tjänster som de anställda utför under respektive period. De sociala avgifterna är i detta fall också kopplade till värdeutvecklingen på de aktierelaterade instrumenten efter utställandet och inte bara till värdet av de tjänster som de anställda utför. Akutgruppens bedömning är, trots detta, att det finns ett så nära samband mellan de sociala avgifterna och lönekostnaderna att avgifterna skall periodiseras på samma sätt som lönekostnaderna.

Av bedömningen framgår också att avsättningen för sociala avgifter skall omvärderas vid varje rapporttidpunkt. Bedömningen baseras på en analogitolkning av vad som enligt IFRS 2 gäller för instrument som skall regleras med kontanter.

Avsättningen för sociala avgifter skall baseras på optionernas verkliga värde, det vill säga summan av optionernas realvärde och tidsvärde. Motiveringen för detta är att optionernas verkliga värde är den bästa indikationen på vad optionerna kommer att vara värda vid inlösetidpunkten. Verkligt värde föreskrivs också i Akutgruppens uttalande om syntetiska optioner, se URA 2.

Exempel

Ett företag har ställt ut 1000 optioner till anställda vilka berättigar till teckning av lika många aktier. Optionerna kan bytas ut mot företagets aktier senast efter 5 år för 100 kronor. Börskursen vid utställandetidpunkten är 100 kronor. Ett utnyttjande av optionerna förutsätter att den anställde kvarstår i tjänst i tre år. Värdet av optionerna har beräknats till 60 kronor. Sociala avgifter uppgår till 30 procent av optionernas verkliga värde vid lösetidpunkten. Företaget tillämpar IFRS 2. Exemplet utgår för överskådlighetens skull från att beräkningarna görs årsvis i stället för som normalt är fallet, kvartalsvis. Vidare har antagits att inga anställda kommer att sluta under intjänandeperioden.

Det totala värdet av optionerna vid utställandetidpunkten uppgår till 60 000 kronor. Enligt IFRS 2 redovisar företaget en lönekostnad för de tjänster som de anställda bidrar med, det vill säga med en tredjedel av 60 000 kronor för vart och ett av de närmaste tre åren.

Vid utställandetidpunkten gör företaget också en beräkning av framtida sociala avgifter baserad på samma optionsvärderingsmodell som användes för att beräkna värdet av optionerna. Beloppet uppgår till 18 000 kronor, det vill säga 30 procent av optionsvärdet. I slutet av år 1, 2, 3 samt 4 görs en motsvarande beräkning varvid de framtida avgifterna beräknas till 18 000, 21 000, 24 000 respektive 10 000 kronor. De verkliga sociala avgifterna när optionerna löses in uppgår till 5 000 kronor.

Den 31 december	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
Optionernas verkliga värde, kronor	60 000	70 000	80 000	33 000	17 000
Sociala avgifter, 30% kronor	18 000	21 000	24 000	10 000	5 000
Avsättning, kronor	6 000	14 000	24 000	10 000	
Årets kostnad/intäkt, kronor	6.000	8 000	10 000	+14 000	+5 000

Eftersom ett utnyttjande av optionerna förutsätter att den anställde kvarstår i tjänst under tre år redovisas år 1 en avsättning och en kostnad för sociala avgifter med en tredjedel av 18 000 kronor, det vill säga 6 000 kronor. År 2 redovisas en avsättning med två tredjedelar av 21 000 kronor, eller 14 000 kronor. Kostnad år 2 blir sålunda 8 000 kronor. År 3 redovisas en avsättning med 24 000 kronor och en kostnad med 10 000 kronor. År 4 uppgår avsättningen till 10 000 kronor och företaget redovisar en upplösning av tidigare avsättning med 14 000 kronor. År 5 slutligen görs en ytterligare upplösning av avsättningen med 5 000 kronor varefter den återstående avsättningen på 5 000 kronor tas i anspråk för att reglera skulden till Skatteverket.

■