

# Rådet **för** **finansiell rapportering**

UFR

Uppdaterad  
september 2011

**UTTALANDEN FRÅN RÅDET  
FÖR FINANSIELL RAPPORTERING (UFR)**

---

## Innehållsförteckning

|  |           |
|--|-----------|
| <i>UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott</i>  | <i>3</i>  |
| <i>UFR 3 Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta</i>                                      | <i>5</i>  |
| <i>UFR 4 Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt</i>  | <i>7</i>  |
| <i>UFR 5 Redovisning av övergång till punkt 29 från punkt 30 vid tillämpningen av IAS 19 Ersättningar till anställda</i> | <i>10</i> |
| <i>UFR 6 Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare</i>  | <i>12</i> |
| <i>UFR 7 IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag</i>  | <i>14</i> |
| <i>UFR 8 Redovisning av eget kapital i koncern</i>   | <i>17</i> |

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 2

#### Koncernbidrag och aktieägartillskott

UFR 2 är upphävd för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2011 eller senare. Vägledning kring redovisning återfinns i avsnitten angående IAS 18 Intäkter och IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter i RFR 2

#### Frågeställning

Detta uttalande föranleds av att aktieägartillskott och koncernbidrag ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Uttalandet syftar till en redovisning som återspeglar koncernbidragens och aktieägartillskottens ekonomiska innebörd. Detta väcker följande frågor:

- Hur ska koncernbidrag redovisas för att den ekonomiska innebörden ska återspeglas?
- Hur ska aktieägartillskott redovisas för att den ekonomiska innebörden ska återspeglas?

#### Bedömning

##### *Koncernbidrag*

Koncernbidrag är en form av kapitalöverföring mellan företag inom en koncern. I detta uttalande förutsätts att koncernbidragen inte utgör vederlag för utförda prestationer.

Koncernbidrag som lämnas och tas emot i syfte att minimera koncernens skatt redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital. På detta sätt redovisas även koncernbidrag vars ekonomiska innebörd inte klart framgår. Koncernbidrag som kan jämföras med utdelning redovisas som en minskning av eget kapital hos givare och som en finansiell intäkt<sup>1</sup> hos mottagare. Ett koncernbidrag som kan jämföras med aktieägartillskott redovisas som aktieägartillskott.

##### *Aktieägartillskott*

Aktieägartillskott kan vara antingen villkorade eller ovillkorade.

Lämnade aktieägartillskott redovisas hos givaren som en ökning av posten Andelar i koncernföretag. Givaren bör pröva om aktiernas värde behöver skrivas ned, särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Mottagna aktieägartillskott redovisas hos mottagaren direkt mot fritt eget kapital. Men om aktieägartillskottet lämnats i samband med en nyemission och tillskottet utgör en förutsättning för att aktierna ska få tecknas till en fördelaktigt låg kurs, ska tillskottet tillföras överkursfonden.

#### Överväganden

Lämnade koncernbidrag är normalt en skattemässigt avdragsgill kostnad och mottagna koncernbidrag normalt en skattepliktig intäkt. Enligt IAS 12, Inkomstskatter, p. 61 A ska skatt redovisas i övrigt totalresultat eller direkt mot eget kapital när

---

<sup>1</sup> För kreditinstitut och värdepappersföretag samt för försäkringsföretag gäller särskilda regler bl.a. för resultaträkningens uppställning.

---

skatten kan hänföras till poster som redovisas direkt mot eget kapital. Ett företag som lämnar koncernbidrag ska alltså redovisa den skatteminskning som bidraget ger upphov till som en ökning av eget kapital. På motsvarande sätt ska det företag som tagit emot ett koncernbidrag redovisa den tillkommande skatten som en minskning av det egna kapitalet. Som en följd av denna redovisning kommer endast den skatt som kan hänföras till resultaträkningens intäkter och kostnader att redovisas i resultaträkningen.

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 3

#### Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta

IAS 19, Ersättningar till anställda, behandlar klassificeringen av planer för ersättningar efter avslutad anställning som antingen avgiftsbestämda eller förmånsbestämda. Klassificeringen av ITP-planen är av speciellt intresse i detta sammanhang, eftersom denna plan är allmänt förekommande och har legat till grund för utformningen av andra liknande planer.

#### Frågeställning

I punkt 7 i IAS 19 definieras avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer för ersättningar efter avslutad anställning. Klassificeringen av planer som avgiftsbestämda eller förmånsbestämda behandlas dessutom i punkterna 24–42. I punkterna 29–35 behandlas planer som omfattar flera arbetsgivare (multi-employer plans).

Frågan gäller:

- 1) Ska en ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta klassificeras som avgiftsbestämd eller som förmånsbestämd?
- 2) Är en ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta en plan som omfattar flera arbetsgivare?

#### Bedömning

En ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta ska klassificeras som en förmånsbestämd plan.

En ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta är en plan som omfattar flera arbetsgivare.

#### Överväganden

##### *Fråga 1)*

Enligt ITP-avtalet avgörs pensionens storlek av den anställdes antal tjänsteår och slutlön vid pensioneringstillfället. En löneökning leder till en höjning av pensionsnivån som appliceras på hela tjänstgöringstiden, således på tiden såväl före som efter löneökningen. Premien till Alecta för höjningen av pensionsförmånen till följd av löneökningen fördelas däremot enbart över den anställdes återstående tjänstgöringstid. I takt med företagets premiebetalningar blir den anställdes pensionsförmån oantastbar, dvs. inte villkorad av fortsatt tjänstgöring. Detta innebär att den anställda vid varje tillfälle har både en oantastbar och en antastbar pensionsförmån. Enligt principerna i IAS 19 ska företaget inte enbart ta hänsyn till de oantastbara utan också till de antastbara förmånerna. Men de premier som betalats in till följd av löneökningen täcker vid varje tidpunkt enbart de oantastbara förmånerna och således inte de antastbara förmånerna. Definitionen av en avgiftsbestämd plan är därmed inte uppfylld. En pensionsplan inom ramen för ITP-planen som finansieras genom försäkring i Alecta ska därför klassificeras som en förmånsbestämd plan.

---

*Fråga 2)*

En ITP-plan uppfyller de båda krav som anges i definitionen av en plan som omfattar flera arbetsgivare, nämligen att planen

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

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

*Konsekvenser för redovisningen*

Eftersom en ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta är en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare, ska den som huvudregel redovisas enligt punkt 29 i IAS 19. Det innebär att företaget ska redovisa sin proportionella andel dels av den förmånsbestämda förpliktelsen, dels av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen, på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst, samt lämna de upplysningar som krävs för sådana planer. När det inte finns tillräcklig information för en sådan redovisning, ska företaget redovisa planen enligt punkt 30 i IAS 19. Det innebär att företaget ska redovisa planen som om den vore en avgiftsbestämd plan samt lämna de upplysningar som anges i punkt 30.

**Tillämpning**

Detta uttalande ska börja tillämpas samtidigt som ett företag börjar tillämpa IAS 19 Ersättningar till anställda.

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 4

#### Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt

När den reviderade IAS 19, publicerad i juni 2011, börjar tillämpas, vilket ska ske senast för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare, får UFR 4 inte längre tillämpas. Då ska istället vägledning hämtas från den reviderade IAS 19 som innehåller vägledning för skatter som belöper på pensionsförmåner. Detaljerade övergångsregler återfinns i ändringsmeddelande publicerat i september 2011.

#### Frågeställning

Svenska företag är skyldiga att betala dels en särskild löneskatt på företagets pensionskostnader, dels en avkastningsskatt på vad som redovisats som Avsatt till pensioner. Även pensionsstiftelser ska betala avkastningsskatt. Skatterna fastställs årligen i samband med den allmänna taxeringen.

Tillämpningen av IAS 19, Ersättningar till anställda, medför att den pensionskostnad/-förpliktelse som redovisas för svenska koncernföretag i koncernredovisningen kan avvika från summan av pensionskostnaderna/-förpliktelserna i de enskilda företagen. Detta väcker följande frågor:

- Ska företaget ta hänsyn till en sådan avvikelse vid redovisningen av särskild löneskatt när koncernredovisningen upprättas?
- Ska företaget göra avsättning för avkastningsskatt när beräkningen av pensionsförpliktelsen grundas på IAS 19?

Enligt punkt 93 A i IAS 19, Ersättningar till anställda, får företag välja att som princip redovisa aktuariella vinster och förluster i övrigt totalresultat. Frågan är då:

- Ska särskild löneskatt beräknad på aktuariella vinster och förluster i sådana fall redovisas i övrigt totalresultat?

#### Bedömning

##### *Särskild löneskatt*

Den särskilda löneskatten ska beräknas med utgångspunkt från hur periodens pensionskostnad fastställts. När pensionskostnaden, fastställd med tillämpning av IAS 19, är högre (lägre) än summan av den som fastställts i de enskilda företagen, ska en avsättning (fordran) för särskild löneskatt redovisas baserad på mellanskillnaden.

Företag som redovisar aktuariella vinster och förluster direkt mot eget kapital ska i dessa vinster och förluster räkna in särskild löneskatt.

Avsättningen för särskild löneskatt ska inte nuvärdeberäknas.

##### *Avkastningsskatt*

Avsättning för avkastningsskatt ska inte göras när beräkningen av pensionsförpliktelsen grundas på IAS 19. Avkastningsskatten ska sålunda redovisas som en löpande kostnad. Ett företag ska dock ta hänsyn till den förväntade avkastningsskatten när det fastställer den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar.

## Överväganden

### *Särskild löneskatt*

Den pensionskostnad som redovisas i koncernen kan avvika från summan av vad som redovisas i de enskilda företagen till följd av olika antaganden om bland annat diskonteringsräntan. Eftersom pensionsutgiften är densamma, beror skillnaderna på att utgiften periodiseras på olika sätt. Den särskilda löneskatten tas ut på företagets pensionskostnader. Bedömningen är därför att den särskilda löneskatten ska periodiseras på samma sätt som pensionskostnaden.

Enligt punkt 93 A i IAS 19, Ersättningar till anställda, får företag välja att som princip redovisa aktuariella vinster och förluster i övrigt totalresultat. Av IFRIC Update, januari 2007, framgår att IFRIC gjort följande observationer:

- a) Skatter som betalas av en förmånsbestämd plan ingår i definitionen av avkastning på förvaltningstillgångar.
- b) Inkomstskatter som betalas av företaget redovisas i enlighet med IAS 12.
- c) IAS 19 omfattar inte bara ersättningar till anställda utan även vissa kostnader som är knutna till sådana ersättningar och som betalas till andra.
- d) Det kan finnas många olika skatter hänförliga till pensioner i världen och det är en bedömningsfråga om dessa är inkomstskatter som faller inom IAS 12, Inkomstskatter, del av ersättningar enligt IAS 19 eller en annan typ av avsättning som faller inom IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar.

I fråga om punkt d) framgår av IAS 12 att inkomstskatter är skatter som tas ut på företagets inkomst. Följaktligen kan inte IAS 12 vara tillämplig på den särskilda löneskatten. Av IAS 37 framgår att standarden inte är tillämplig på avsättningar som faller inom IAS 19. Den avgörande frågan är följaktligen om särskild löneskatt ska ingå i åtagandet för pensioner. IAS 19 ger inget klart svar. Den bedömning som gjorts är att löneskatten ska räknas in i ett åtagande för pensioner, eftersom åtagandet kräver att företaget betalar särskild löneskatt.

Av IAS 37 framgår att när tidsvärdet är väsentligt, ska nuvärdet av förväntade utbetalningar avsättas. Avsättningen (fordran) för särskild löneskatt ska dock inte nuvärdeberäknas, eftersom den grundar sig på pensionskostnaden, som beräknats som ett nuvärde.

### *Avkastningsskatt*

Den fråga som övervägts är om avkastningsskatten utgör en del av pensionskostnaderna. IAS 19, punkt 7, definierar pensionskostnader (ersättningar efter avslutad anställning) som sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats. Slutsatsen är att avkastningsskatten inte utgör en del av en sådan ersättning och följaktligen att någon avsättning inte ska göras. Avkastningsskatten utgör dock en del av personalkostnaderna och ska därför ingå bland dessa i resultaträkningen.

En annan fråga som övervägts är om en avsättning för avkastningsskatt ska göras i enlighet med vad som krävs enligt IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Bedömningen utgår ifrån att avkastningsskatten är tänkt att utgöra en skatt på avkastningen på de tillgångar som tryggar pensionsförpliktelserna. För enkelhetens skull utgörs dock underlaget för skatten av den redovisade pensionsförpliktelsen (vid kontoavsättningar) alternativt värdet av tillgångarna i pensionsstiftelser. Den förpliktande händelsen blir därigenom att värdet av pensionsförpliktelsen respektive stiftelsetillgångarna årligen fastställs och inte att en anställd tjänat in pensionsrätt.

Av punkt 7 i IAS 19 framgår att företag ska ta hänsyn till förväntade administrationskostnader och eventuella skatter när de fastställer den förväntade

avkastningen på förvaltningstillgångar. Det innebär att om den förväntade avkastningen är 8 procent före hänsyn tagen till avkastningsskatt och avkastningsskatten och statslåneräntan är 15 respektive 5 procent, ska den förväntade avkastningen efter avkastningsskatt anges till 7,25 procent, dvs.  $0,08 - (0,15 \times 0,05)$ .

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 5

#### Redovisning av övergång till punkt 29 från punkt 30 vid tillämpningen av IAS 19 Ersättningar till anställda

##### Frågeställning

Ett företag som deltar i en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare (ett exempel på en sådan plan är Alecta) har tillämpat punkt 30 i IAS 19, Ersättningar till anställda, enligt vilken planen ska redovisas som avgiftsbestämd. När företaget får information som leder till att planen ska redovisas som förmånsbestämd enligt punkt 29, uppstår följande frågor:

1. Ska övergången redovisas som ett byte av redovisningsprincip eller som en ändrad bedömning?
2. Från vilken tidpunkt ska pensionsplanen redovisas som förmånsbestämd?

##### Bedömning

När det finns information som medför att ett företag går över till att redovisa en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare som förmånsbestämd från att ha redovisat den som avgiftsbestämd, ska övergången redovisas som ett byte av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.

En redovisningsprincip kan bytas vid ingången av ett räkenskapsår eller under räkenskapsåret. När ett företag byter redovisningsprincip under räkenskapsåret ska samtliga tidigare rapportperioder räknas om i enlighet med IAS 34, Delårsrapportering, om detta är praktiskt genomförbart.

##### Överväganden

Enligt punkt 29 i IAS 19, ska företag klassificera en plan för ersättningar efter avslutad anställning som omfattar flera arbetsgivare som antingen avgiftsbestämd eller förmånsbestämd. Enligt Rådets uttalande UFR 3, Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta, är den pensionsplan som administreras av Alecta liksom andra liknande planer exempel på förmånsbestämd plan. Planen har dock inte kunnat redovisas som förmånsbestämd, eftersom det inte har gått att få fram den information som beskrivs i punkterna 31–32 i IAS 19. I stället har planen redovisats som avgiftsbestämd i enlighet med punkt 30 i IAS 19.

Diskussioner har förts som kan leda till att den pensionsplan som administreras av Alecta ska redovisas som förmånsbestämd i stället för som avgiftsbestämd. Frågan är i sådana fall om en ändring ska redovisas i enlighet med vad som gäller för ändrade bedömningar, se avsnittet om definitioner i punkt 5 i IAS 8, eller som ett byte av redovisningsprincip, se punkterna 14ff. i IAS 8.

En ändrad bedömning är en följd av att poster i de finansiella rapporterna inte kan mätas med fullständig precision. Ett vanligt exempel är ändrade antaganden om nyttjandeperioden för en tillgång. När man kan få sådan information om en pensionsplan sådan information som beskrivs i punkterna 31–32 i IAS 19, innebär detta dock inte att man gör en ny bedömning av hur pensionsplanen ska redovisas inom ramen för en tillämpad princip. I stället leder den nya informationen till att företaget får ett underlag som medför att pensionsplanen ska redovisas på ett annat sätt än tidigare. Denna förändring innebär ett byte av redovisningsprincip, eftersom den kräver en ny ansats för redovisningen snarare än en ny bedömning av hur

värderingen eller bedömningen ska ske. En övergång till redovisning enligt punkt 29 i IAS 19 innebär därför ett byte av redovisningsprincip.

Ett byte av redovisningsprincip görs normalt vid ingången av ett nytt räkenskapsår. Men bytet kan också göras under ett räkenskapsår, vilket framgår av punkterna 43–45 i IAS 34, Delårsrapportering. I så fall ska finansiella rapporter för tidigare rapportperioder också räknas om för att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpats konsekvent, om detta är praktiskt genomförbart.

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 6

#### Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare

##### Frågeställning

Hösten 2004 lämnade Alecta information som skulle göra det möjligt att redovisa ITP-pensioner finansierade genom försäkring i Alecta som förmånsbestämda i enlighet med punkt 29 i IAS 19, Ersättningar till anställda.

Detta väckte följande fråga:

– Vilka förutsättningar ska vara uppfyllda för att företag som omfattas av pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare ska redovisa dessa som förmånsbestämda i enlighet med punkt 29 i IAS 19?

##### Bedömning

Företag som omfattas av en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare och som har klassificerats som förmånsbestämd ska redovisa sin proportionella andel av planens förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst.

En sådan redovisning förutsätter att

– planens förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader fastställts för planen som helhet– det finns en konsekvent och tillförlitlig metod för att fördela förpliktelser etc. på de arbetsgivare som omfattas av planen– det i planen finns regler för hur överskott och underskott i planen påverkar företagets avgifter i framtiden.

När ett företag inte har tillräcklig information för att kunna redovisa sin proportionella andel av planens förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader, ska det redovisa pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare som avgiftsbestämda.

Den information som Alecta meddelade medlemsföretag 2004 var inte utformad enligt förutsättningarna ovan. Företag som finansierat sina förpliktelser som ITP-pensioner i Alecta ska därför redovisa dessa som avgiftsbestämda enligt punkt 30 i IAS 19.

För att förpliktelserna och förvaltningstillgångarna skall kunna redovisas som förmånsbestämda krävs att de förutsättningar som anges ovan är uppfyllda.

##### Upplysningar

När en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare redovisas i enlighet med punkt 29 i IAS 19, dvs. som förmånsbestämd, ska företaget lämna upplysningar om planen på samma sätt som för andra förmånsbestämda planer. När planen redovisas som avgiftsbestämd i enlighet med punkt 30 i IAS 19, ska upplysningar i stället lämnas om

– att planen är förmånsbestämd och skälet till att det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som en förmånsbestämd plan

– årets kostnader för planen

– planens överskott (underskott), hur det beräknats samt eventuella

konsekvenser för företaget

– planens överskott (underskott) beräknat enligt de regler som anges i IAS 19.

Om företaget saknar sådan information ska detta anges, liksom orsakerna till att information saknas.

## Överväganden

ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta, är exempel på pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare. Detta framgår av Rådets uttalande UFR 3, Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta.

Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare ska redovisas antingen som förmånsbestämda, se punkt 29 i IAS 19, eller som avgiftsbestämda, se punkt 30 i IAS 19. Även om planerna är förmånsbestämda, ska de redovisas som avgiftsbestämda när de deltagande företagen inte har tillräcklig information för att kunna fastställa sin andel av planens förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på ett tillförlitligt sätt. Av punkt 32 i IAS 19 framgår att detta är fallet om

a) företaget inte har tillgång till information om planen som uppfyller kraven i denna standard, eller b) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, vilket leder till att det inte finns någon konsekvent och tillförlitlig grund för fördelningen av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på de enskilda företag som deltar i planen.

För att punkt 29 i IAS 19 ska kunna tillämpas, krävs att förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader kan fördelas proportionellt på de företag som omfattas av planen på ett konsekvent och tillförlitligt sätt. Rådet utgår ifrån att detta förutsätter att förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader är beräknade utifrån antaganden som gäller för planen i dess helhet och inte från antaganden som är specifika för respektive företag. Antaganden om löneökningar, diskonteringsränta och personalomsättning ska alltså vara gemensamma för samtliga anställda som omfattas av planen. Men i de beräkningar som Alecta utfört för enskilda medlemsföretag ingår som förutsättningar antaganden om löneökningar etc. som fastställts av respektive företag.

En konsekvent och tillförlitlig fördelning av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader förutsätter vidare att det finns regler som anger på vilket sätt ett överskott ska fördelas respektive hur ett underskott ska täckas. Men av det remissvar som Alecta lämnat på ett utkast till uttalande från IFRIC, D6 Multi-Employer Plans, framgår att det enligt Alecta inte finns några sådana regler. Alecta skriver sålunda:

”There is no consistent and reliable basis to allocate assets or liabilities to the participating entities within the ITP insurance. The reason for this is that it is not possible to determine from the terms of the plan to which extent a surplus or a deficit will affect future contributions.”

En redovisning av en plan för ITP-pensioner försäkrade i Alecta som förmånsbestämd är således, enligt den information som Alecta lämnade för 2004, inte förenlig med vad IAS 19 anger.

För att förpliktelserna och förvaltningstillgångarna ska kunna redovisas som förmånsbestämda krävs att de förutsättningar som anges under Bedömning är uppfyllda.

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 7

#### IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag

##### Frågeställning

– Hur ska företag redovisa sociala avgifter hänförliga till aktierelaterade instrument som företaget ställt ut till anställda som ersättning för köpta tjänster och som redovisas i enlighet med IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar?

En vanlig beteckning på sådana instrument är personaloptioner. Detta uttalande är tillämpligt på såväl instrument som regleras genom utbyte mot aktier som instrument som regleras med kontanter.

##### Bedömning

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

##### Överväganden

Enligt IFRS 2 ska 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. Rådets bedömning är att de sociala avgifterna ska fördelas på samma sätt som lönekostnaderna. Stöd för denna uppfattning är argumenten i IFRS 2, Basis for Conclusions, punkterna BC 200–202 respektive BC 243–245. I BC 200–202 diskuteras om redan tilldelningen av optioner ska utgöra grund för att redovisa värdet på optionerna som kostnad omedelbart och i BC 243–245, som gäller kontantreglerade ersättningar, om det finns någon förpliktelse innan rättigheterna intjänats till fullo. I båda fallen förs resonemang om vad som är den inträffade händelse som ska utlösa redovisning som kostnad, och i båda fallen är slutsatsen att det är den anställdes tillhandahållande av sina tjänster som är denna händelse.

Ett alternativ som diskuterats är att företaget redan då instrumenten ställs ut skulle redovisa en avsättning och en kostnad för hela den avgift som kan komma att betalas, 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. Men de sociala avgifterna är i detta fall också kopplade till värdeutvecklingen på instrumenten efter emissionen och inte bara till värdet av de tjänster som de anställda utför. Rådets bedömning är dock att det finns ett så nära samband mellan de sociala avgifterna och lönekostnaderna att avgifterna ska periodiseras på samma sätt som lönekostnaderna.

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

Avsättningen för sociala avgifter ska baseras på optionernas verkliga värde, dvs. 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 inlösentidpunkten.

### **Exempel**

Ett företag har ställt ut 1 000 optioner till anställda, och optionerna 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. För att kunna utnyttja optionerna måste den anställde stanna kvar i tjänst i 3 år. Värdet av optionerna har beräknats till 60 kronor. Sociala avgifter uppgår till 30 procent av optionernas verkliga värde vid lösentidpunkten. 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, dvs. med en tredjedel av 60 000 kronor för vart och ett av de närmaste 3 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, dvs. 30 procent av optionsvärdet. I slutet av år 1, 2, 3 samt 4 görs en motsvarande beräkning, och de framtida avgifterna beräknas då 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 den anställda måste stanna kvar i tjänst under 3 år för att kunna utnyttja optionerna, redovisas år 1 en avsättning och en kostnad för sociala avgifter med en tredjedel av 18 000 kronor, dvs. 6 000 kronor. År 2 redovisas en avsättning med två tredjedelar av 21 000 kronor, eller 14 000 kronor. Kostnaden 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 ytterligare en upplösning av avsättningen med 5 000 kronor, varefter den återstående avsättningen på 5 000 kronor tas i anspråk för att reglera skulden till Skatteverket.

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 8

#### Redovisning av eget kapital i koncern

##### Frågeställning

– Hur ska eget kapital redovisas i en koncernredovisning upprättad enligt IFRS?

##### Bedömning

Rapporten över finansiell ställning för koncernen ska med belopp visa åtminstone dels tillskjutet och annat eget kapital hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget, dels minoritetsintressen. Den del av det egna kapitalet som är hänförlig till innehavare av andelar i moderföretaget bör dessutom i rapporten över finansiell ställning redovisas uppdelat på

- Aktiekapital,
- Övrigt tillskjutet kapital<sup>1</sup>,
- Reserver, samt
- Balanserade vinstmedel inklusive årets resultat.

Företag ska därutöver utforma en rapport över förändringar i eget kapital, som ska visa alla intäcks- och kostnadsposter under perioden som, till följd av standarder eller tolkningar utgivna av IASB, redovisats i övrigt totalresultat. Vidare ska vissa upplysningar lämnas.

##### Upplýsningar

Upplýsningar som ett företag ska lämna antingen i rapporten över finansiell ställning, i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna enligt punkt 79 i IAS 1:

a) för varje slag av aktiekapital

- beslutat antal aktier,
  - antalet emitterade och fullt betalda aktier och emitterade icke fullt betalda aktier,
  - nominellt värde per aktie<sup>2</sup>, eller att aktierna inte har något nominellt värde,
  - en avstämning av antalet utestående aktier vid periodens början och vid periodens slut,
  - de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive restriktioner i rätten till utdelning och till återbetalning av kapital,
  - aktier i företaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag, och
  - aktier som är reserverade för emission enligt optionsavtal och andra försäljningsavtal avseende aktier, med uppgift om villkor och belopp, och
- b) en beskrivning av karaktären hos och syftet med varje reserv under eget kapital.

##### Överväganden

---

<sup>1</sup> Enligt IAS 1 ska det egna kapitalet delas upp i olika klasser såsom inbetalt eget kapital, överkurs och reserver. Meningen är svårförståelig, eftersom överkurs är en del av det inbetalda egna kapitalet. En uppdelning i aktiekapital, övrigt tillskjutet kapital samt annat eget kapital blir mer begriplig.

<sup>2</sup> I aktiebolagslagen (2005:551) har inte aktier ett nominellt värde utan ett kvotvärde som utgörs av aktiens andel av aktiekapitalet (1 kap. 6 §).

Enligt punkt 54 q) samt r) i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, ska rapporten över finansiell ställning för koncernen med belopp visa åtminstone dels tillskjutet och annat eget kapital hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget, dels innehav utan bestämmande inflytande. Enligt punkterna 55 och 77 krävs det en ytterligare uppdelning av det egna kapitalet när det behövs för förståelsen av företagets finansiella ställning och verksamhet. I punkt 78 e) nämns som exempel att det egna kapitalet delas in i olika klasser såsom inbetalt eget kapital, överkurs och reserver. Denna indelning kan redovisas antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna. En uppdelning av eget kapital på dessa poster kan ha ett betydande informationsvärde och bidra till en sådan ökad förståelse för koncernens finansiella ställning och verksamhet som omnämns i punkterna 55 och 77. Överväganden av detta slag talar för att uppdelningen bör framgå av rapporten över finansiell ställning. Liknande resonemang kan föras om balanserade vinstmedel, som har en annan karaktär än de övriga posterna i eget kapital.

"Reserver" är inte definierat i IAS 1 eller i tolkningar av IAS 1. Indirekt framgår dock av punkterna 106 och 108 att i reserver ingår de intäkter och kostnader, med beaktande av skatteeffekter, som enligt IFRS och tolkningar av IFRS redovisats i övrigt totalresultat. Exempel på sådana poster är

- omvärderingsreserv (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, punkt 39 samt IAS 38, Immateriella tillgångar, punkt 85),
- omräkningsdifferenser (se IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser, punkterna 30, 32 och 39),
- verkligtvärdereserv (se IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, punkt 55),
- vinster och förluster hänförliga till icke reglerade kassaflödessäkringar (se IAS 39 punkt 95) samt
- vinster och förluster som uppstår vid säkring av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet (se IAS 39 punkt 102).

Enligt punkt 93 A i IAS 19, Ersättningar till anställda, får även aktuariella vinster och förluster under vissa förutsättningar redovisas i övrigt totalresultat. Men sådana vinster och förluster ska enligt punkt 93 D i IAS 19 föras till balanserade vinstmedel och får inte redovisas i resultaträkningen i en senare period.

Enligt Rådets bedömning ska eget kapital-andelen av obeskattade reserver redovisas som en del av balanserade vinstmedel. Motiveringen för detta är att avsättningen till obeskattade reserver utgörs av företagets intjänade medel.

Poster som ska framgå av rapporten över förändringar i eget kapital enligt punkt 106 i IAS 1:

- a) totalresultat för perioden, med separat angivelse av de sammanlagda belopp som är hänförliga till moderföretagets ägare och till innehav utan bestämmande inflytande,
- b) för varje komponent i eget kapital, effekterna av retroaktiv tillämpning eller retroaktiv omräkning redovisade enligt IAS 8, och
- c) [struken],
- d) för varje komponent i eget kapital, en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut med separata upplysningar om förändringar beroende på
  - (i) resultat,
  - (ii) övrigt totalresultat, och
  - (iii) transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, utvisande separata tillskott från och värdeöverföringar till ägare och ändringar i ägarandelar i dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande.

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2011

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätten till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Rådet för finansiell rapporterings medgivande är förbjudet.

**Rådet för finansiell rapportering**

Box 7680 SE-103 95 Stockholm  
Telefon: 08-50 88 22 79  
Fax: 08-32 12 50  
[www.radetforfinansierapportering.se](http://www.radetforfinansierapportering.se)

---