

# Rådet *för* **finansiell rapportering**

UFR

december 2007

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

---

## Innehållsförteckning

<i>UFR 1 Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncernintern omstrukturering</i>	2
<i>UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott</i>	3
<i>UFR 3 Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta</i>	4
<i>UFR 4 Redovisning av särskild löneskatt och avkastningsskatt</i>	6
<i>UFR 5 Redovisning av övergång från tillämpning av punkt 30 i IAS 19 Ersättningar till anställda till punkt 29</i>	9
<i>UFR 6 Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare</i>	11
<i>UFR 7 IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag</i>	14
<i>UFR 8 Redovisning av eget kapital i koncern</i>	17

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 1 Nedskrivning av aktier i dotterföretag i samband med en koncernintern omstrukturering

Ansvar för UFR 1, utgiven december 2001 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag<sup>1</sup>

#### Frågeställning

Bolaget A har förvärvat ett dotterföretag, db. Förvärvsanalysen visar en goodwillpost. Efter förvärvet överförs inkråmet och rörelsen i db till A till redovisade värden.

Transaktionen medför att det redovisade värdet på aktierna i db i As balansräkning överstiger aktiernas verkliga värde. Aktiernas värde måste därför skrivas ned vilket belastar de fria vinstmedlen i moderföretaget.

Den fråga som ställts är om moderföretaget kan redovisa en goodwillpost i sin balansräkning och därmed undvika att vinstmedlen reduceras.

#### Överväganden

Aktier med ett redovisat värde som överstiger verkligt värde, och där skillnaden inte bedöms vara endast tillfällig, måste skrivas ned. Nedskrivningen skall redovisas över resultaträkningen.

Problemet i det aktuella fallet är att nedskrivningen inte motsvaras av någon verklig värdeminskning. Verkliga värdet på den nettotillgång som överförts till moderföretaget är alltså högre än det redovisade värdet. En uppfattning är att denna skillnad mellan verkligt och bokfört värde borde komma till uttryck så att effekten av nedskrivningen kompenseras. Något stöd för en sådan redovisning finns inte.

Förutsättningarna för att tillämpa punkt 38 i RR 1:00 Koncernredovisning - överföringar av rörelser med åtföljande omfördelning av de redovisade värdena på aktier i de berörda dotterföretagen - är inte uppfyllda.

ÅRL tillåter inte heller att den erforderliga nedskrivningen kvittas mot en uppskrivning av andra tillgångar oavsett om dessa utgörs av goodwill eller av andra tillgångar.

#### Bedömning

Akutgruppens bedömning är att den nedskrivning av aktier i ett dotterföretag som är en följd av att inkråmet och rörelsen i dotterföretaget förts över till moderbolaget till redovisade värden inte kan kompenseras av att moderföretaget redovisar en goodwillpost i sin balansräkning.

---

<sup>1</sup> Med noterade företag menas hädanefter; företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige.

Med en reglerad marknad avses för närvarande OMX Nordic Exchange Stockholm AB samt Nordic Growth Market NGM AB.

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 2 Koncernbidrag och aktieägartillskott

Ansvaret för UFR 2, utgiven december 2001 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag

#### Frågeställning

I detta uttalande behandlas redovisning av dels koncernbidrag, dels aktieägartillskott. Aktieägartillskotten kan vara antingen villkorade eller ovillkorade. Uttalandet föranleds av att aktieägartillskott och koncernbidrag ofta redovisas som bokslutsdispositioner i resultaträkningen. Uttalandet syftar till en redovisning som återspeglar koncernbidragens och aktieägartillskottens ekonomiska innebörd.

#### Redovisning av koncernbidrag

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

Akutgruppens uppfattning är att koncernbidrag i första hand skall redovisas efter sin ekonomiska innebörd. 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>2</sup> hos mottagare. Ett koncernbidrag som kan jämföras med aktieägartillskott redovisas som aktieägartillskott på sätt som framgår nedan.

Lämnade koncernbidrag är normalt en skattemässigt avdragsgill kostnad och erhållna koncernbidrag normalt en skattepliktig intäkt. Enligt IAS 12 Inkomstskatter p. 61 skall skatt redovisas direkt mot eget kapital när skatten är hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital. Ett företag som lämnar koncernbidrag skall alltså redovisa den skatteminskning som bidraget ger upphov till som ökning i eget kapital. På motsvarande sätt skall det företag som mottagit ett koncernbidrag redovisa den tillkommande skatten som en minskning av det egna kapitalet. Som en följd av denna redovisning kommer endast den skatt som är hänförlig till resultaträkningens intäkter och kostnader att redovisas i resultaträkningen.

#### Redovisning av aktieägartillskott

Lämnade aktieägartillskott redovisas hos givaren som en ökning av posten "Andelar i koncernföretag". Särskilt om tillskottet avser förlusttäckning bör det därvid prövas om en nedskrivning av aktiernas värde är erforderlig. Denna prövning följer normala regler för värdering av tillgångsposten.

Erhållna aktieägartillskott redovisas hos mottagaren direkt mot fritt eget kapital. Om emellertid aktieägartillskottet lämnats i samband med en nyemission och tillskottet utgör en förutsättning för att aktierna skall få tecknas till en fördelaktigt låg kurs skall tillskottet tillföras överkursfonden.

---

<sup>2</sup> För kreditinstitut och värdepappersföretag samt för försäkringsföretag gäller särskilda regler bl.a. för resultaträkningens uppställning.

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 3 Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta

Ansvaret för UFR 3, utgiven mars 2003 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag.

IAS 19 Ersättningar till anställda behandlar distinktionen mellan avgiftsbestämda och förmånsbestämda planer för ersättningar efter avslutad anställning. Klassificeringen av ITP-planen är av speciellt intresse i detta sammanhang, eftersom den är en allmänt förekommande plan och eftersom den legat till grund för utformningen av andra liknande planer.

Referens: IAS 19 Ersättningar till anställda

#### Frågeställning

I punkt 7 i IAS 19 definieras avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer för ersättningar efter avslutad anställning. Klassificeringen behandlas dessutom i punkterna 24-42.

I punkterna 29-35 behandlas planer som omfattar flera arbetsgivare (multi-employer plans).

Frågan gäller:

- a) Huruvida en ITP-plan som finansieras genom försäkring i Alecta skall klassificeras som en avgiftsbestämd plan eller som en förmånsbestämd plan.
- b) Huruvida en dylik plan är en plan som omfattar flera arbetsgivare.

#### Bedömning

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

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

#### Överväganden

Enligt ITP-avtalet avgörs storleken av den anställdes pension av antalet tjänsteår och slutlönen vid pensioneringstillfället. En löneökning leder till en ökning av pensionsnivån vilken appliceras på hela tjänstgöringstiden, således på tjänstgöringstiden såväl före som efter löneökningen. Premien till Alecta för den ökade pensionsförmånen till följd av löneökningen fördelas däremot enbart över den anställdes återstående tjänstgöringstid. Den anställdes pensionsförmån blir oantastbar, dvs. inte villkorad av fortsatt tjänstgöring, i takt med företagets premiebetalningar. Vid varje tillfälle har den anställda således både en oantastbar och en antastbar pensionsförmån. Enligt principerna i IAS 19 skall företaget beakta inte enbart de oantastbara utan också de antastbara förmånerna. De vid varje tidpunkt erlagda premierna till följd av löneökningen täcker emellertid enbart de oantastbara förmånerna och således inte de antastbara förmånerna. Definitionen av en avgiftsbestämd plan är därigenom inte uppfylld. En pensionsplan inom ramen för ITP-planen som finansieras genom försäkring i Alecta skall därför klassificeras som

---

en förmånsbestämd plan.

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 gemensamt bestämmande inflytande, och
- b) använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till mer än ett företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

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

### **Tillämpning**

Detta uttalande skall 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

Ansvaret för UFR 4, utgiven oktober 2004 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag.

Referens: IAS 19 Ersättningar till anställda

#### Frågeställning

Svenska företag är skyldiga att erlägga dels en särskild löneskatt på företagets pensionskostnader, dels en avkastningsskatt på vad som redovisats som Avsatt till pensioner. Avkastningsskatt skall också erläggas av pensionsstiftelser. 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. En fråga gäller om detta förhållande skall beaktas vad gäller redovisning av särskild löneskatt vid upprättandet av koncernredovisningen. En annan fråga gäller om avsättning för avkastningsskatt skall göras när beräkningen av pensionsförpliktelse 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 direkt mot eget kapital. En fråga är om särskild löneskatt beräknad på dessa aktuariella vinster och förluster skall redovisas direkt mot eget kapital.

#### Bedömning

##### *Särskild löneskatt*

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

Företag som redovisar aktuariella vinster och förluster direkt mot eget kapital skall i dessa vinster och förluster inräkna särskild löneskatt.

Avsättningen för särskild löneskatt skall inte nuvärdeberäknas.

##### *Avkastningsskatt*

Avsättning för avkastningsskatt skall inte göras när beräkningen av pensionsförpliktelsen grundas på IAS 19. Avkastningsskatten skall sålunda redovisas som en löpande kostnad. Hänsyn till den förväntade avkastningsskatten skall dock tas när ett företag fastställer den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar.

#### Överväganden

##### *Särskild löneskatt*

Den pensionskostnad som redovisas i koncernen kan avvika från vad som redovisas i juridisk person till följd av de olika antaganden som görs beträffande bland annat diskonteringsräntan. Eftersom pensionsutgiften är densamma beror skillnaderna på att utgiften periodiseras på olika sätt. Den särskilda löneskatten utgår på företagets pensionskostnader. Den bedömning som Akutgruppen gjort är därför att den särskilda löneskatten skall 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 direkt mot eget kapital. Akutgruppen ställde under 2006 en fråga till IFRIC om de kunde klargöra huruvida särskild löneskatt skall inräknas i sådana vinster eller förluster som redovisas direkt mot eget kapital. Av IFRIC Update, januari 2007, framgår att IFRIC inte ansåg det möjligt att ge ut en tolkning i denna fråga inom rimlig tid. Denna bedömning bekräftades av IFRIC vid ett möte i mars 2007. Av IFRIC Update, januari 2007, framgår också 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, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

Beträffande punkt d) framgår av IAS 12 att inkomstskatter är skatter som utgår 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 fråga som Akutgruppen haft att ta ställning till är följaktligen huruvida särskild löneskatt skall ingå i åtagandet för pensioner. IAS 19 ger inget klart svar. Den bedömning som Akutgruppen gjort är att eftersom ett åtagande för pensioner kräver att företaget erlägger särskild löneskatt, skall löneskatten inräknas i åtagandet.

Av IAS 37 framgår att när tidsvärdet är väsentligt, skall avsättningen utgöras av nuvärdet av förväntade utbetalningar. Avsättningen (fordran) för särskild löneskatt skall dock inte nuvärdeberäknas eftersom det som grundar avsättningen, nämligen pensionskostnaden, beräknats som ett nuvärde.

#### *Avkastningsskatt*

Akutgruppen har övervägt huruvida avkastningsskatten utgör en del av pensionskostnaderna. IAS 19, punkt 7, definierar pensionskostnader (ersättningar efter avslutad anställning) som sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats. Den slutsats som Akutgruppen kommit till är att avkastningsskatten inte utgör en del av en sådan ersättning och följaktligen att avsättning inte skall göras. Avkastningsskatten utgör dock en del av personalkostnaderna och skall därför ingå bland dessa i resultaträkningen.

Akutgruppen har också övervägt huruvida en avsättning för avkastningsskatt skall göras i enlighet med vad som krävs enligt IAS 37 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. Den bedömning som Akutgruppen gjort utgår ifrån att avkastningsskatten är tänkt att utgöra en skatt på avkastningen på de tillgångar som tryggar pensionsförpliktelsen. I syfte att uppnå en förenkling utgörs dock underlaget för skatten av den redovisade pensionsförpliktelsen (vid kontoavsättningar) alternativt värdet av tillgångarna i pensionsstiftelser. Den förpliktande händelsen blir därigenom det årliga fastställandet av värdet av pensionsförpliktelsen respektive stiftelsetillgångarna och inte att en anställd tjänat in pensionsrätt.

Av punkt 7 i IAS 19 framgår att företag skall beakta 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, skall 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 från tillämpning av punkt 30 i IAS 19 Ersättningar till anställda till punkt 29

Ansvaret för UFR 5, utgiven februari 2005 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag.

Referens: IAS 19 Ersättningar till anställda

#### Frågeställning

Företag som deltar i en plan som omfattar flera arbetsgivare (ett exempel på en sådan plan är Alecta) har tillämpat punkt 30 i IAS 19 Ersättningar till anställda, enligt vilken pensionsplanen skall redovisas som avgiftsbestämd. När företag erhåller information som leder till att planen skall redovisas som förmånsbestämd enligt punkt 29, uppkommer följande frågor:

1. Skall övergången redovisas som byte av redovisningsprincip eller som en ändrad bedömning?
2. Från vilken tidpunkt skall pensionsplanen redovisas som förmånsbestämd?

#### Bedömning

När information föreligger som medför att en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare övergår till att redovisas som förmånsbestämd från att ha redovisats som avgiftsbestämd, skall övergången redovisas som ett byte av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.

När bytet av redovisningsprincip sker under räkenskapsåret skall samtliga tidigare rapportperioder räknas om i enlighet med IAS 34 Delårsrapportering för så vitt detta inte är ogörligt.

#### Överväganden

Enligt punkt 25 i IAS 19, skall företag klassificera en plan för ersättningar efter avslutad anställning som omfattar flera arbetsgivare, antingen som avgiftsbestämd eller som förmånsbestämd. Enligt 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 en förmånsbestämd plan. Planen har dock inte kunnat redovisas som förmånsbestämd eftersom den information som beskrivs i punkterna 31-32 i IAS 19 inte kunnat tillhandahållas. 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 skall redovisas som förmånsbestämd i stället för som avgiftsbestämd. Det som Akutgruppen haft att ta ställning till är om en sådan ändring skall 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 en pensionsplan tillhandahåller sådan information som beskrivs i punkterna 31-32 i IAS 19, innebär detta dock inte att man gör en ny bedömning av hur pensionsplanerna skall redovisas inom ramen för en tillämpad princip. I stället leder den nya informationen till att företag får ett underlag som medför att pensionsplanerna skall redovisas på ett annat sätt än tidigare. Denna

---

förändring innebär ett byte av redovisningsprincip, då den kräver en ny ansats för redovisningen snarare än en ny bedömning av hur värderingen eller bedömningen skall ske. En övergång till en redovisning enligt punkt 29 i IAS 19 innebär därför ett byte av redovisningsprincip.

Byte av redovisningsprincip sker normalt vid ingången av ett nytt räkenskapsår. Som framgår av punkterna 43-45 i IAS 34 Delårsrapportering kan emellertid ett byte också ske under ett räkenskapsår. Om så skett skall finansiella rapporter för tidigare rapportperioder också räknas om för att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpats konsekvent för så vitt detta inte är ogörligt.

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 6 Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare

Ansvar för UFR 6, utgiven mars 2005 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag.

#### Frågeställning

Hösten 2004 har Alecta lämnat 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.

FAR har ifrågasatt om den information som Alecta lämnat är beräknad på ett sätt som är förenligt med IAS 19. FAR har därför bett Akutgruppen ange hur ITP-pensioner finansierade genom försäkring i Alecta skall redovisas.

Den frågeställning som detta uttalande behandlar är vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att företag som omfattas av pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare skall 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 klassificerats som förmånsbestämd skall redovisa sin proportionella andel av planens förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst.

En redovisning av företagets proportionella andel av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader förutsätter att dessa fastställts för planen som helhet. En beräkning av den proportionella andelen förutsätter också att det finns en konsekvent och tillförlitlig metod för att fördela förpliktelser etc. på dess deltagare. För detta krävs att planen innehåller regler för hur överskott och underskott i planen påverkar företagets avgifter i framtiden.

När det inte föreligger tillräcklig information för att möjliggöra en redovisning i enlighet med ovanstående skall företag redovisa pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare som avgiftsbestämda.

Den information som Alecta meddelat medlemsföretag 2004 är inte utformad enligt ovan. Företag som finansierat sina förpliktelser som ITP-pensioner i Alecta skall därför redovisa dessa som avgiftsbestämda enligt punkt 30 i IAS 19.

För att förpliktelserna och förvaltningstillgångarna skall kunna redovisas som förmånsbestämda 2005 eller senare krävs att de förutsättningar som anges ovan är uppfyllda.

#### Upplýsningar

Företag som ingår i pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare och redovisar dessa som förmånsbestämda skall lämna de upplýsningar som framgår av punkt 120 i IAS 19.

När en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare redovisas som avgiftsbestämd skall företaget lämna de upplýsningar som framgår av punkt 30 b och c samt 46 i IAS 19.

#### Överväganden

ITP-pensioner som finansieras genom försäkring i Alecta, är exempel på en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare. Detta framgår av ett uttalande från

---

Akutgruppen, UFR 3 Klassificering av ITP-planer som finansieras genom försäkring i Alecta.

Pensionsplaner som omfattar flera arbetsgivare skall redovisas antingen som förmånsbestämda, se punkt 29 i IAS 19, eller som avgiftsbestämda, se punkt 30 i IAS 19. Även om planerna är förmånsbestämda skall de redovisas som avgiftsbestämda när det inte föreligger information som gör det möjligt för företag att 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 rekommendation eller

b) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, som gör 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 skall kunna tillämpas förutsätts att förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader kan fördelas proportionellt på de företag som omfattas av planen på ett konsekvent och tillförlitligt sätt. Den bedömning som Akutgruppen gjort 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 skall alltså vara gemensamma för samtliga anställda som omfattas av planen. I de beräkningar som Alecta utfört för enskilda medlemsföretag ingår emellertid som förutsättningar antaganden om löneökningar etc. vilka 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 skall fördelas respektive hur ett underskott skall täckas. Av det remissvar som Alecta avgivit på ett utkast till uttalande från IFRIC, D6 Multi-Employer Plans, framgår emellertid 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 som förmånsbestämd plan för ITP-pensioner försäkrade i Alecta enligt den information som Alecta lämnat för 2004 är således inte förenlig med vad IAS 19 anger.

För att förpliktelserna och förvaltningstillgångarna skall kunna redovisas som förmånsbestämda 2005 eller senare krävs att de förutsättningar som anges under Bedömning är uppfyllda.

### **Uppllysningar**

När en pensionsplan som omfattar flera arbetsgivare redovisas i enlighet med punkt 29 i IAS 19, det vill säga som förmånsbestämd, skall varje företag lämna uppllysningar om planen på samma sätt som för andra förmånsbestämda planer. När planen redovisas som avgiftsbestämd i enlighet med punkt 30 i IAS 19 skall i stället uppllysningar lämnas om

- att planen är förmånsbestämd och skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa planen som en förmånsbestämd plan,
- storleken av 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.  
Saknas information om detta skall detta anges liksom orsakerna därtill.

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 7 IFRS 2 och sociala avgifter för noterade företag

Ansvaret för UFR 7, utgiven september 2005 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag.

#### 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 inlösentidpunkten. Verkligt värde föreskrivs också i Akutgruppens uttalande om syntetiska optioner, se URA 2.

### **Exempel**

Ett företag har ställt ut 1.000 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 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, 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.

---

## UTTALANDE FRÅN RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

### UFR 8 Redovisning av eget kapital i koncern

Ansvaret för UFR 8, utgiven mars 2006 av Redovisningsrådets Akutgrupp, har övertagits av Rådet för finansiell rapportering, för tillämpning av noterade företag.

Referens: IAS 1 Utformning av finansiella rapporter  
IAS 19 Ersättningar till anställda

#### Frågeställning

Akutgruppen har fått en fråga som gäller hur eget kapital i en koncernredovisning upprättad enligt IFRS skall redovisas.

#### Bedömning

Enligt punkt 68 o) samt p) i IAS 1 Utformning av finansiella rapporter skall det av balansräkningen framgå åtminstone beloppen för tillskjutet och annat eget kapital hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget samt för minoritetsintressen. Den bedömning som Akutgruppen gjort är att den del av det egna kapitalet som är hänförlig till innehavare av andelar i moderföretaget bör i balansräkningen redovisas uppdelat på

- Aktiekapital,
- Övrigt tillskjutet kapital<sup>3</sup>,
- Reserver, samt
- Balanserade vinstmedel inklusive årets resultat.

Företag skall därutöver utforma en redogörelse för förändringar i eget kapital. Av denna skall varje post av periodens intäkter och kostnader framgå som till följd av standarder eller tolkningar utgivna av IASB, redovisats direkt mot eget kapital. Vidare skall, som framgår nedan, vissa upplysningar lämnas.

#### Överväganden

Enligt punkt 68 o) samt p) i IAS 1 Utformning av finansiella rapporter skall det av balansräkningen framgå åtminstone beloppen för tillskjutet och annat eget kapital hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget samt för minoritetsintressen. Enligt punkterna 69 och 74 krävs en ytterligare uppdelning av det egna kapitalet när så krävs för förståelsen av företagets finansiella ställning och verksamhet. I punkt 75 e) nämns som exempel att det egna kapitalet delas in i olika klasser såsom aktiekapital, övrigt tillskjutet kapital samt annat eget kapital.<sup>2</sup> Denna indelning kan redovisas antingen i balansräkningen eller i not. 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 69 och 74. Överväganden av detta slag talar för att uppdelningen bör framgå av balansräkningen. På liknande sätt har Akutgruppen resonerat vad avser balanserade vinstmedel som har en annan karaktär än de övriga posterna i eget kapital.

Begreppet "Reserver" är inte definierat i IAS 1 eller i tolkningar av IAS 1. Indirekt

---

<sup>3</sup> Enligt IAS 1 skall det egna kapitalet delas upp i olika klasser såsom inbetalt eget kapital, överkurser och annat eget kapital. 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.

---

framgår dock av punkterna 96 och 97 att i reserver ingår de intäkter och kostnader, med beaktande av skatteeffekter, som enligt IFRS och tolkningar av IFRS redovisas direkt mot eget kapital. 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 31, 32 och 39), verkligtvärdereserv (se IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering punkt 55), vinster och förluster hänförliga till ej reglerade kassaflödessäkringar (se IAS 39 punkt 95) samt vinster och förluster som uppkommer 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 direkt mot eget kapital. Sådana vinster och förluster skall emellertid föras till balanserade vinstmedel enligt punkt 93 D i IAS 19, och får inte redovisas i resultaträkningen i en senare period.

Enligt den bedömning som Akutgruppen gjort skall eget kapitalandelen av obeskattade reserver redovisas som en del av balanserade vinstmedel. Motiveringen till detta är att avsättningen till obeskattade reserver utgörs av företagets intjänade medel.

Poster som skall framgå av redogörelsen för förändringar i eget kapital enligt punkt 96 i IAS 1

- a) periodens resultat,
- b) varje post av periodens intäkter och kostnader som till följd av andra standarder eller tolkningar, redovisas direkt mot eget kapital samt summan av dessa poster,
- c) summa intäkter och kostnader för perioden (beräknad som summan av a) och b)), med separat angivelse av totalbeloppen hänförliga till innehavare av andelar i moderbolaget och till minoritetsintressen, och
- d) för varje enskild del i eget kapital, effekterna av byten av redovisningsprinciper och rättelser av fel redovisade i enlighet med IAS 8.
  - Poster som skall framgå enligt punkt 97 i IAS 1
- e) belopp avseende transaktioner med innehavare av andelar som agerat i sin egenskap av innehavare av andelar, med separat uppgift om utdelning till innehavare av andelar,<sup>4</sup>
- f) saldout för balanserade vinstmedel (det vill säga ackumulerat resultat) vid periodens början och på balansdagen samt periodens förändring, och
- g) en avstämning av det redovisade värdet för de olika posterna i tillskjutet eget kapital och varje reserv vid periodens början och slut med varje förändring separat redovisad.

De poster som anges under e)-g) får lämnas antingen i redogörelsen för förändringar i eget kapital eller i noterna.

Företag som valt att redovisa aktuariella vinster och förluster mot eget kapital i enlighet med punkt 93 A i IAS 19 skall redovisa dessa i en rapport som endast inkluderar de poster som anges under a)-d) (redogörelse över redovisade intäkter och kostnader). Det är inte tillåtet att redovisa aktuariella vinster och förluster i den tabell som beskrivs i punkt 101 i IAS 1 och som innehåller en avstämning av in- och utgående balanser för varje post i eget kapital. Det är heller inte tillåtet att redovisa sådana vinster och förluster i en annan tabell som omfattar de poster som beskrivs i

---

<sup>4</sup> Formuleringen av punkt e) är baserad på den engelska förlagan eftersom den officiella svenska översättningen saknar krav på upplysning om utdelning.

---

punkt 97 i IAS 1.

- Upplysningar som ett företag skall lämna antingen i balansräkningen eller i noterna enligt punkt 76 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>5</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 vinstutdelning 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 reservpost under eget kapital.

---

<sup>5</sup> I aktiebolagslagen (2005:551) har inte aktier ett nominellt värde utan ett kvotvärde som utgörs av aktiens andel av aktiekapitalet (1 kap. 6 §).

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2007

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.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)

---