

Ændring af IAS 19 - personaleydelse

Af Stine Munk Jensen og Henrik Steffensen

Kontakt

Stine Munk Jensen
Telefon: 3945 9174
Mobil: 2946 4961
E-mail: smj@pwc.dk

Henrik Steffensen
Telefon: 3945 3214
Mobil: 2373 2147
E-mail: hns@pwc.dk

IASB har i juni 2011 vedtaget ændringer til IAS 19 personaleydelse. Ændringen medfører væsentlige ændringer til indregning, måling og præsentation af personaleydelse. De fleste virksomheder, der i dag anvender IAS 19's regler vedrørende især ydelsesbaserede pensionsordninger, vil blive påvirket af ændringerne.

De vigtigste ændringer er følgende:

- Brug af korridormetoden er ikke længere tilladt - aktuarmæssige gevinster og tab indregnes fremover i totalindkomsten
- Indregningen af "past service cost" ændres, således at den fulde effekt af ændringer i pensionsordninger indregnes omgående
- Fratrædelsesgodtgørelser indregnes i resultatopgørelsen på det tidspunkt, hvor de opstår, uanset om der er tilknyttet udnyttelsesbetingelser hertil
- Omfanget af oplysningskrav stiger.

Ændringerne kan medføre væsentlige ændringer i nøgletal, da både resultatopgørelse, totalindkomst, balance og egenkapital kan blive påvirket.

Korridormetoden

Korridormetoden har hidtil givet virksomhederne mulighed for at udskyde indregningen af værdireguleringer indenfor et spænd på +/- 10 % på ikke-indregnede aktuarmæssige gevinster og tab. Herudover har revurderinger af aktiver og forpligtelser tidligere kunnet indregnes via resultatopgørelsen eller via anden totalindkomst.

Med ændringen til IAS 19 er det slået fast, at aktuarmæssige reguleringer til værdien af virksomhedens nettopensionsforpligtelse eller -aktiv, såkaldte *remeasurements*, skal indregnes i totalindkomsten på det tidspunkt, hvor disse reguleringer opstår. Aktuarmæssige forudsætninger udgøres eksempelvis af forventet dødelighed, medarbejderomsætningshastighed og tilbagetrækningsalder. Herudover indgår eksempelvis ændringen i tilbagediskonteringsrenten ligeledes i de aktuarmæssige reguleringer. Der er fremover ikke mulighed for på et senere tidspunkt at recirkulere disse aktuarmæssige reguleringer til resultatopgørelsen, hvorfor disse overføres til egenkapitalen. Reguleringerne indgår i de frie reserver på egenkapitalen.

IASB argumenterer for, at forbuddet mod at anvende korridormetoden giver mere relevant information til regnskabsbrugere, da værdiændringen fremadrettet skal indregnes i den periode, hvor denne faktisk forekommer. Dette medfører større volatilitet i såvel totalindkomst som balance. Kritikere af IASB's beslutning om at fjerne muligheden for at anvende korridormetoden anfører netop, at den store volatilitet vil vanskeliggøre sammenligninger fra år til år. Endvidere kan den store



volatilitet i værdien af selskabets netto pensionsforpligtelse eller -aktiv få en væsentlig indflydelse på størrelsen af de af virksomhedens nøgletal, der er baseret på eksempelvis balancesum. Det kan således anbefales, at de lånebetingelser, som virksomheden er underlagt, sammensættes således at effekten af IAS 19-reguleringerne elimineres inden beregningen af nøgletallene, såfremt udsving i pensionsaktiver eller -forpligtelser udgør et væsentligt beløb.

Præsentation i resultatopgørelsen

IAS 19 har fortsat meget vide rammer for, hvorledes IAS 19-reguleringer indregnes i resultatopgørelsen. Ifølge ændringen til IAS 19 skal serviceomkostninger og nettofinansieringsomkostninger indregnes i resultatopgørelsen. Serviceomkostninger defineres som følgende:

”Stigningen i nutidsværdien af forpligtelsen til ydelsesbaserede pensionsordninger, der er et resultat af, at medarbejderne har leveret en ydelse i den pågældende periode”.

Serviceomkostningerne udgøres således alene af tilvæksten i forpligtelsen som følge af, at medarbejderne har optjent en yderligere andel af den ydelsesbaserede pensionsordning. Værdireguleringer af forpligtelsen, der skyldes ændringer i de forudsætninger, der anvendes til at beregne dagsværdien heraf, som eksempelvis dødelighed, medarbejderomsætningshastighed og diskonteringsrate udgør aktuarmæssige værdireguleringer (”remeasurements”), der indregnes i totalindkomsten og ikke i resultatopgørelsen.

IAS 19 fastlægger ikke på hvilken linje i resultatopgørelsen serviceomkostninger skal indregnes. Dog er det krævet, at disse indregnes som en del af den ordinære drift. Under hensyntagen til, at der er tale om en personaleomkostning, vil det være fornuftigt at indregne disse omkostninger i posten ”personaleomkostninger” i den artsopdelte resultatopgørelse og fordele omkostningerne på de relevante funktioner i den funktionsopdelte resultatopgørelse.

Nettofinansieringsomkostninger defineres i IAS 19 som følgende:

”Periodens ændring i den samlede pensionsforpligtelse/det samlede pensionsaktiv som følge af tidens gang”.

Kravet i den tidligere IAS 19 om opgørelse af et forventet afkast på ”plan assets” er således afskaffet. Nettorenteomkostningerne skal opgøres ved anvendelse af den samme rente, som anvendes til måling af pensionsforpligtelsen. Den anvendte rente er således uafhængig af sammensætningen af de aktiver eller arten af de forpligtelser, som nettopensionsaktivet eller -forpligtelsen sammensætter sig af. Endvidere er fastsættelsen af denne rentesats uændret i forhold til den tidligere IAS 19’s regler om opgørelse af renter på pensionsforpligtelsen (DBO). Rentesatsen opgøres med udgangspunkt i markedsafkastet på balancedagen af virksomhedsobligationer af høj kvalitet. Hvor der ikke er et effektivt marked for sådanne virksomhedsobligationer, skal den effektive rente på statsobligationer anvendes.

IAS 19 anfører ikke, på hvilken linje i resultatopgørelsen nettofinansieringsomkostninger skal indregnes. Dette overlades til de øvrige standarder, hvilket i praksis vil sige IAS 1. Dette giver således virksomheden mulighed for at træffe et valg herom i anvendt regnskabspraksis. Dog skal oplysningerne som altid præsenteres konsistent fra år til år.

Virksomhederne har følgende muligheder for at præsentere nettofinansieringsomkostninger:

- Som en finansiel post
- Som en del af personaleomkostningerne



Øvrige ændringer til omkostningerne indregnet i resultatopgørelsen

Ændringerne i IAS 19 lægger således ikke alene op til ændringer i hvilke omkostninger, der indregnes i henholdsvis totalindkomst og resultatopgørelse – udover at korridormetoden er afskaffet – men den ændrede standard medfører også ændringer i præsentationen indenfor resultatopgørelsen. Den ændrede præsentation kan have konsekvenser for virksomhedens nøgletal.

Tidligere har der været en høj grad af fleksibilitet med hensyn til præsentation af de omkostninger, der opstår i forbindelse med ydelsesbaserede pensionsordninger. Dette er i visse tilfælde ændret med den nye IAS 19:

- De omkostninger, der afholdes til administration af pensionsaktiverne skal fragå investeringsafkastet, det vil sige, at disse skal indregnes i totalindkomsten
- De skattebetalinger, der vedrører pensionsordninger skal fragå investeringsafkastet, hvilket vil sige, at de skal fratrækkes i totalindkomsten

Udover ovenstående påvirkes resultatopgørelsen også af en ændret indregning af ”past service cost”, som beskrives nedenfor. Konsekvenserne af IAS 19 kan således være væsentlige for nøgletallene i virksomheder med et stort omfang af ydelsesbaserede pensionsordninger.

Indregning af ”past service cost”

En ændring af en pensionsordning kan medføre indregning af omkostninger vedrørende tidligere år. Ændringen af pensionsordningerne medfører ofte ekstra fordele for medarbejderne og er ofte betinget af fortsat ansættelse. Den fulde effekt af en sådan ændring til en pensionsordning skal indregnes omgående i resultatopgørelsen, dog alene for den del der kan henføres til tidligere år. Tidligere har effekten af ændringen skullet indregnes lineært over perioden indtil endelig optjening. Ændringen af IAS 19 vil således medføre øget volatilitet i resultatopgørelsen i den periode, hvor ændringen gennemføres.

Fratrædelsesgodtgørelser

Omkostningerne til fratrædelsesgodtgørelser skal indregnes i resultatopgørelsen på det tidligste tidspunkt, hvor virksomheden ikke længere kan trække tilbuddet tilbage eller hvor virksomheden indregner omstrukturingsomkostninger i overensstemmelse med IAS 37. Denne ændring medfører således, at der i forbindelse med fratrædelser ofte vil skulle indregnes en forpligtelse på et tidligere tidspunkt.

Oplysningskrav

I den ændrede IAS 19 er oplysningskravene i langt højere grad end tidligere principbaserede, hvor der især er fokus på at give regnskabsbrugere en forståelse af virksomhedernes risikoprofil. Det vil sige, at der er færre ”afkrydsningslister”, men i højere grad et formål med oplysningskravene, der skal være opfyldt. Der er dog ingen tvivl om, at omfanget af oplysningskrav i forhold til den tidligere IAS 19 er steget.

