

12. oktober 2010

# Regnskabsmæssig behandling af hensatte forpligtelser

Af Stine Munk Jensen

*I forlængelse af vores tema-serie om årsregnskabsloven, omtaler vi i dette nummer lovens regler vedrørende hensatte forpligtelser.*

*I lyset af den økonomiske krise har der vist sig et stort behov for at omstrukturere aktiviteterne i flere selskaber i form af nedlukning af en del af aktiviteterne. I den forbindelse opstår spørgsmålet om, hvornår hensættelser hertil skal indregnes, samt hvad der kan indgå i en sådan hensættelse.*

## Definition

Hensatte forpligtelser er behandlet i årsregnskabslovens §§ 25, 47, 49 og 91. I bilag 1 til årsregnskabsloven defineres hensatte forpligtelser som forpligtelser der er uvisse, med hensyn til størrelse eller forfaldstid, og som vedrører regnskabsåret eller tidligere regnskabsår. Som eksempel på hensatte forpligtelser kan nævnes hensættelse til garantiforpligtelse.

## Indregning

Hensatte forpligtelser skal indregnes i balancen og resultatopgørelsen. Det præciseres at udskudt skat, garantiforpligtelser og pensionsforpligtelser der påhviler virksomheden, er hensatte forpligtelser som skal indregnes og præsenteres særskilt i balancen.

Definitionen af hensatte forpligtelser indebærer, at der skal være tale om en forpligtelse på balancedagen. Er der ikke tale om en forpligtelse, er indregning ikke tilladt. Der kan således, for eksempel ikke indregnes hensatte forpligtelser til udskudt vedligeholdelse, medmindre virksomheden er forpligtet til at gennemføre vedligeholdelsen i forhold til tredjemand, for eksempel udlejer af en

## Kontakt

Stine Munk Jensen  
Telefon: 3945 9174  
Mobil: 2946 4961  
E-mail: [smj@pwc.dk](mailto:smj@pwc.dk)

PwC dialog

Nyhedsbreve  
fra PwC dialog.  
[pwc.dk/tilmeld](http://pwc.dk/tilmeld)

ejendom, og det pågældende forhold ikke rettelig skal indregnes som en nedskrivning af et aktiv.

Hensatte forpligtelser må kun indregnes, når forpligtelsens værdi kan måles pålideligt. I de meget sjældne tilfælde, hvor beløbet er meget usikkert, må der ikke indregnes nogen forpligtelse. I stedet skal forholdet omtales som en eventualforpligtelse.

I bemærkningerne til lovforslaget præciseres, at hensatte forpligtelser ikke må benyttes som en aktivregulerende post. For eksempel må reservationer til forventede tab på tilgodehavender ikke indregnes som en hensat forpligtelse. Disse skal i stedet reducere aktivets værdi.

### Måling

Hensatte forpligtelser skal som udgangspunkt måles til kostpris ved første indregning og herefter til nettorealiseringsværdi. Det tillades imidlertid, at hensatte forpligtelser måles til dagsværdi. Det vil formentlig være vanskeligt at finde en salgsværdi for forpligtelserne på et velfungerende marked. Hensigten med bestemmelsen er ifølge lovbemærkningerne imidlertid at tillade, at hensatte forpligtelser måles til kapitalværdi. Ved at tillade anvendelsen af kapitalværdi ved målingen, gives der mulighed for at måle forpligtelsen til en tilbagediskonteret værdi.

### Oplysninger og præsentation

Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal forklare indholdet og karakteren af de indregnede hensatte forpligtelser.

### Problemstillinger i forbindelse med indretning af lejede lokaler

I praksis, indgås ofte lejekontrakter vedrørende ejendomme, hvori der er en forpligtelse for lejer til løbende at vedligeholde ejendommen og ved lejeperiodens ophør, at levere lejemålet i samme stand som på det tidspunkt, hvor lejekontrakten blev indgået.

Såfremt lejer foretager indretning af lejemålet i form af opsætning af skillevægge, reoler eller lignende, skal der foretages aktivering af dette under posten *indretning af lejede lokaler* og der skal indregnes en tilsvarende hensat forpligtelse til reetablering af lejemålet. Den hensatte forpligtelse (og det modsvarende aktiv) opgøres til den værdi, det skønnes at koste, at fjerne den foretagne indretning og bringe lejemålet tilbage til dets oprindelige stand. Såfremt selskabet tidligere har foretaget reetablering af lejemål, kan omkostningerne hertil danne baggrund for opgørelsen af størrelsen af de forventede omkostninger. Indretningen af lejede lokaler afskrives over den forventede brugstid, hvormed der løbende sker omkostningsførsel af forpligtelsen til at reetablere lejemålet.

PwC dialog

Nyhedsbreve  
fra PwC dialog.  
[pwc.dk/tilmeld](http://pwc.dk/tilmeld)

Som nævnt tidligere er det klare udgangspunkt, at der ikke kan foretages hensættelse til udskudt vedligeholdelse, med mindre virksomheden er forpligtet til at foretage denne. Hvis det i lejekontrakten er anført, at det er lejers ansvar at vedligeholde den lejede bygning, kan der således indregnes en hensat forpligtelse, såfremt lejer ikke løbende foretager denne vedligeholdelse. Men kravet herfor er altså, at virksomheden skal være forpligtet til at foretage vedligeholdelsen. I denne situation vil der ikke skulle indregnes et aktiv i sammenhæng med hensættelsen, idet hensættelsen løbende opbygges over den periode, hvor der ikke løbende foretages vedligehold.

### Omstruktureringshensættelser

Omstrukturering kan defineres som en planlagt proces, der er under ledelsens kontrol, og som på væsentlige punkter ændrer ved omfanget af forretnings- eller aktivitetsområder, eller den måde hvorpå de drives. De omstruktureringer, hvortil der kan foretages hensættelser, er alene de omstruktureringer hvor der er tale om en form for reduktion af virksomheden eller dele heraf.

For at kunne foretage indregning af en hensættelse til omstrukturering, er det et krav, at der foreligger en detaljeret plan for omstruktureringen, som blandt andet omfatter følgende:

- de berørte forretningsområder eller aktiviteter samt forretningssteder
- et skøn over, hvor mange medarbejdere, virksomheden skal godtgøre i forbindelse med omstruktureringen
- de omkostninger, som virksomheden skal afholde
- den periode, over hvilken omstruktureringen vil finde sted.

Det er endvidere et krav, at planen skal være uigenkaldelig på balancedagen. Som udgangspunkt vil dette krav være opfyldt, såfremt der er truffet en bestyrelsesbeslutning herom inden regnskabsårets udløb. Dette skal dog følges op af, at planen umiddelbart herefter kommunikeres til omverdenen. En anden indikation på uigenkaldeligheden kan være, at forhandlingerne med fagforeninger og tillidsfolk er påbegyndt.

Det skal herefter afgøres, hvilke omkostninger, der kan medregnes i den hensatte forpligtelse til omstrukturering. Det er i den forbindelse vigtigt at skelne imellem, om en omkostning vedrører den ophørende eller den fortsættende aktivitet, idet omkostninger, der vedrører den fortsættende aktivitet, ikke må indregnes som en del af den hensatte forpligtelse.

- Eksempler på omkostninger, der vedrører den ophørende aktivitet, og derfor skal indregnes i den hensatte forpligtelse:
  - Erstatning for opsigelse af leasingaftale på en fabrik, der ikke længere skal benyttes
  - Omkostninger vedrørende den resterende uopsigelige del af en operationel leasingaftale efter ophør af aktiviteterne
- Eksempler på omkostninger, der vedrører den fortsættende aktivitet, og derfor ikke kan indregnes i den hensatte forpligtelse:
  - Flytning af medarbejdere og materiel fra en fabrik, der skal lukkes til en fabrik, som fortsat skal benyttes
  - Omskoling af tilbageblevne medarbejdere
  - Fremtidige identificerbare driftstab frem til omstrukturerings-tidspunktet
  - Omkostninger til flytning af varelager og materiel, der skal anvendes på en anden lokation

I tilknytning til omstruktureringer, vil der ofte blive identificeret et nedskrivningsbehov på de aktiver, der ikke længere skal anvendes eller hvor anvendelsen i forbindelse med omstruktureringen ændres. En sådan nedskrivning må ikke indregnes i omstruktureringshensættelsen, men skal foretages direkte på aktivet i overensstemmelse med årsregnskabslovens regler om nedskrivning af anlægsaktiver til genindvindingsværdien, der er den højeste af kapitalværdien og nettosalgsprisen.

En omstrukturering vil ofte medføre afskedigelse af medarbejdere og dermed udbetaling af fratrædelsesgodtgørelse. Den regnskabsmæssige behandling heraf, afhænger af den konkrete situation. Fritstilles medarbejderne, indregnes løn i opsigelsesperioden og en eventuel fratrædelsesgodtgørelse som en hensat forpligtelse. Såfremt medarbejderne skal forblive i virksomheden i opsigelsesperioden - evt. blot har ”tilkaldevagt” - indregnes løn i opsigelsesperioden i takt med optjeningen, dvs. på normal vis. Fratrædelsesgodtgørelsen indregnes med det samme, hvis retten hertil ikke afhænger af, at den ansatte forbliver i virksomheden i opsigelsesperioden. Er godtgørelsen betinget af, at ansættelsen fortsætter ”indtil lukningstidspunktet”, må den heller ikke indregnes som en hensat forpligtelse med det samme - så skal den i stedet fordeles henover den forventede periode.

Præsentationen af omstrukturingshensættelsen, i resultatopgørelsen, rejser spørgsmålet om, i hvilken linje hensættelsen skal præsenteres i. Årsregnskabsloven tillader ikke, at en omstrukturingshensættelse, som består af omkostninger vedrørende flere funktioner (i den funktionsopdelte resultatopgørelse) eller flere arter (i den artsopdelte resultatopgørelse), samles i én post. Indeholder omstrukturingshensættelsen f.eks. opsigelse af lejemål og fratrædelsesgodtgørelser, skal disse afspejle sig i posterne *andre eksterne omkostninger* hhv. *personaleomkostninger* i den artsopdelte resultatopgørelse. I den funktionsopdelte resultatopgørelse kan omkostningerne samles under produktionsomkostninger, såfremt alle omkostninger kan henføres til produktionsfunktionen.

Omfatter omstrukturen f.eks. kun forhold indenfor produktionsfunktionen (i den funktionsopdelte resultatopgørelse), er det tilladt ”indenfor linjen” at specificere f.eks. fratrædelsesgodtgørelser og øvrige omkostninger, hvis det ønskes.

Er der tale om væsentlige forhold, kan det være påkrævet, at omkostningerne specificeres nærmere i en note, så regnskabslæseren kan danne sig et indtryk af effekten på de enkelte poster i resultatopgørelsen. Forholdene skal endvidere omtales i ledelsesberetningen. Vi henviser i øvrigt til PwC Dialog af 16. juni 2010, hvor reglerne om præsentation af usædvanlige forhold i resultatopgørelsen er nærmere gennemgået.

Tidligere artikler i vores temaserie om årsregnskabsloven:

PwC Dialog 24. marts 2010: Ledelsesaf lønning efter årsregnskabsloven

PwC Dialog 5. maj 2010: Regnskabsmæssig afdækning efter årsregnskabsloven

PwC Dialog 19. maj 2010: Årsregnskabslovens regler om behandling af leasingkontrakter

PwC Dialog 16. juni 2010: Årsregnskabslovens regler om præsentation af usædvanlige poster i resultatopgørelsen

PwC Dialog 8. september 2010: Årsregnskabslovens regler om hensatte forpligtelser

PwC dialog

Nyhedsbreve  
fra PwC dialog.  
[pwc.dk/tilmeld](http://pwc.dk/tilmeld)