



ØKONOMISTYRELSEN

Den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser

Juni 2020

2020

Indhold

1. Indledning	3
1.1 Formål	3
1.2 Disposition	3
1.3 Ændringer	4
2. Definition af forpligtelser	5
2.1 Hvad er en gældsforpligtelse?	5
2.2 Hvad er en hensat forpligtelse?	6
2.3 Hvad er en eventualforpligtelse?	7
2.3.1 Eventualforpligtelser i årsrapporten	7
2.3.2 Garantiforpligtelser i statsregnskabet	8
2.4 Opsummering af forskelle mellem forpligtelser, hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser	9
3. Bevillingsmæssige regler	11
3.1 Generelle disponeringsregler	11
4. Regnskabsmæssige regler	12
4.1 Indregning af hensatte forpligtelser	12
4.1.1 Hvad <u>skal</u> der hensættes til?	13
4.1.2 Hvad kan der <u>ikke</u> hensættes til?	17
4.2 Måling af hensatte forpligtelser	19
4.2.1 Ændringer i målingen af hensættelser	19
4.2.2 Frekvensen for regulering af hensatte forpligtelser	20
5. Periodisering og periodeafgrænsning	21
5.1 Periodisering	21
5.1.1 Periodiseringsoversigter	22
5.2 Periodeafgrænsningsposter	22
5.2.1 Igangværende arbejder for fremmed regning	23
5.3 Opsummering af forskellen på periodisering, periodeafgrænsningsposter og hensættelser	24
6. Bogføringseksempler	26
6.1 Bogføring af hensatte forpligtelser vedrørende tabsgivende aftaler/retssager og retablering af lejemål	27
6.2 Bogføring af hensat forpligtelse vedrørende resultatløn og fratrædelsesordninger	27
6.3 Indfrielse af hensat forpligtelse	28
6.4 Tilbageførsel af hensat forpligtelse	28
6.5 Regulering af hensat forpligtelse	29
6.6 Bogføring af forpligtelser, som påhvilet anlægsaktiver	30

1. Indledning

Nærværende vejledning omhandler hensatte forpligtelser, hvor institutionen har forpligtet sig til i kommende regnskabsperiode at afstå økonomiske ressourcer som følge af begivenheder, der er indtruffen.

Hensatte forpligtelser indregnes, når der er uvished om forpligtelsens størrelse og/eller betalingstidspunktet. Kravet om indregning af hensatte forpligtelser gælder udelukkende indenfor det omkostningsbaserede område.

Budgetvejledningen punkt 2.4.17 omhandler hensatte forpligtelser.

1.1 Formål

Det regnskabsmæssige område om hensatte forpligtelser er præget af skøn, og det er fundet nødvendigt at præcisere de eksisterende regler på området, der er beskrevet i ”Vejledning om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser” fra 2012.

Vejledningen indeholder ikke nye regler, men systematiserer og tydeliggør regler for hensatte forpligtelser, der allerede er beskrevet i den økonomiske administrative vejledning (ØAV) suppleret med konkrete bogføringseksempler.

Vejledningen beskriver og tydeliggør, hvornår der er tale om en hensat forpligtelse, og hvordan en hensat forpligtelse adskiller sig fra gældsforpligtelser og eventualforpligtelser. Dertil er det uddybet, hvornår et beløb skal indregnes som hensat forpligtelse i regnskabet samt målingen heraf, og hvor ofte hensatte forpligtelser skal reguleres.

I forhold til den tidligere version af vejledningen (vejledningen fra 2016) er der i nærværende vejledning foretaget ændringer i forbindelse med Økonomistyrelsens navneskift.

1.2 Disposition

Kapitel 2 definerer og sondrer imellem hensatte forpligtelser, gældsforpligtelser og eventualforpligtelser.

Kapitel 3 gennemgår de bevillingsmæssige bestemmelser, mens kapitel 4 beskriver de regnskabsmæssige regler, herunder kriterier for indregning og måling af hensatte forpligtelser. I kapitel 4 er der også givet eksempler på, hvad der kan

hensættes til, og hvad der ikke kan. Bogføringseksempler på regnskabsmæssig håndtering af hensættelser er vist i kapitel 6.

Periodisering og periodeafgrænsningsposter er beskrevet og eksemplificeret i kapitel 5.

1.3 Ændringer

I forhold til vejledningen om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser fra 2012 er der ændret/præciseret følgende:

- Uddybning af, hvad der kan hensættes til
- Eksempler på, hvad der ikke kan hensættes til
- Definition af periodisering og periodeafgrænsningsposter

Regelsættet om hensatte forpligtelser er ikke ændret og indregningskriteriet følger derfor det eksisterende regnskabsprincip. I denne vejledning er de oprindelige eksempler i vejledningen fra 2012 uddybet for at afhjælpe tvivlstilfælde. Derudover er der tilføjet nye eksempler i denne version på, hvad der ikke kan hensættes til. Eksemplerne på, hvad der kan og ikke kan hensættes til, er ikke udtømmende.

For at undgå forkert anvendelse af almindelig periodisering, hensættelser og periodeafgrænsningsposter er der medtaget en definition af periodisering og periodeafgrænsningsposter. I afsnittet er der ligeledes tilføjet enkelte eksempler på begge.

2. Definition af forpligtelser

Der findes flere former for forpligtelser i de statslige regnskabsregler. Helt overordnede er forpligtelser opdelt i tre grupper: Gældsforpligtelser, hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser.

En forpligtelse er defineret ved, at være en pligt institutionen har påtaget sig overfor tredjepart, som institutionen ikke kan frigøre sig fra eller ændre på. Forpligtelsen skal være opstået som resultat af tidligere begivenheder forud for balancedagen. Samtidig skal indfrielse af forpligtelsen medføre afståelse af fremtidige økonomiske ressourcer.

Med afståelse af fremtidige økonomiske ressourcer menes, at institutionen enten må afgive aktiver (normalt likvider), eller at anvendte aktiver (anvendte ressourcer) ikke længere bidrager til opgavevaretagelsen, som institutionen skal gennemføre.

Et eksempel på afgivelse af aktiver er, at en kreditorgæld indfries ved, at institutionen betaler kreditor gælden.

Et eksempel på, at anvendte aktiver/ressourcer ikke længere bidrager til opgavevaretagelsen, er, at en tjenestemandsansat afskediges, men hvor der skal betales rådighedsløn i 3 år. I det tilfælde vil de anvendte aktiver – afgivelse af likvider til betaling rådighedsløn – ikke bidrage til opgavevaretagelsen, eftersom der ikke længere modtages en arbejdsydelse. Betalingen af rådighedslønnen påfører ikke institutionen et øget likviditetstræk i forhold til før, hvor den ansatte leverede en arbejdsydelse.

Forpligtelser, som institutionen påtager sig, kan være sikre med hensyn til afvikling, mens andre er mere usikre.

Dette kapitel beskriver karakteristika ved gældsforpligtelser, hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser, samt fremhæver forskellene herimellem.

2.1 Hvad er en gældsforpligtelse?

En gældsforpligtelse er en forpligtelse, institutionen har påtaget sig over for en tredjepart, som resultat af tidligere begivenheder. Institutionen er sikker på at skulle afvikle forpligtelsen. Indfrielse kan ske ved at afgive likvider eller aktiver til tredjepart.

En gældsforpligtelse er kendetegnet ved, at både tidspunktet for indfrielse og beløbets størrelse er kendt på balancedagen. Indfrielsen af gældsforpligtelsen er derfor sikker. Er tidspunktet for indfrielse eller forpligtelsens størrelse usikker på balancedagen, skal der i stedet bogføres en hensat forpligtelse i regnskabet eller oplyses en eventualforpligtelse som note.

Gældsforpligtelser kan både være kort- og langfristede. Kortfristede gældsforpligtelser omfatter fx gæld vedrørende køb af varer og tjenester til leverandører, skyldig løn, feriepenge og overarbejdsbetaling til institutionens medarbejdere. Disse poster kommer til udbetaling inden for 1 år. Langfristede gældsforpligtelser omfatter bl.a. prioritetsgæld og lån til finansiering af aktiver. Langfristede gældsforpligtelser har en løbetid på mere end 1 år.

Modtagne varer og tjenesteydelser, hvor der endnu ikke er modtaget fakturaer, klassificeres som gældsforpligtelser (skyldige omkostninger).

2.2 Hvad er en hensat forpligtelse?

Hensatte forpligtelser er uvisse med hensyn til størrelse og/eller forfaldstidspunkt. Hensættelser opstår som følge af begivenheder, der vedrører regnskabsåret eller tidligere regnskabsår.

Hensatte forpligtelser kan enten opstå som følge af et retligt eller faktisk forhold. Det kan fx være forventningen om at realisere et tab vedrørende en indgået kontrakt aftale eller en retssag, institutionen er involveret i, og som den ikke kan frigøre sig fra (retlig forpligtelse). Faktiske forpligtelser er forpligtelser, hvor institutionen gennem tidligere praksis eller en specifik udtalelse har påtaget sig en forpligtelse overfor en tredjemand. Der er hermed skabt en berettiget forventning hos tredjemand om, at institutionen påtager sig forpligtelsen til trods for, at der ikke er en retlig forpligtelse.

Boks 1. Definition af en hensat forpligtelse

En hensat forpligtelse er en forpligtelse, som eksisterer på balancedagen som resultat af en tidligere begivenhed. En hensat forpligtelse er uvis med hensyn til beløbsstørrelse og/eller afviklingstidspunkt.

Udgangspunkt er hermed, at det er sikkert, at der eksisterer en forpligtelse på balancedagen som resultat af en tidligere begivenhed. Usikkerheden relaterer sig alene til beløbsstørrelse og/eller afviklingstidspunktet. Et eksempel herpå er, at institutionen er forpligtet til at foretage oprydning af en forurennet jord, men hvor beløbsstørrelsen for forpligtelsen kan opgøres pålideligt, men at det ikke er klart, hvornår oprydningen skal foretages.

I visse tilfælde kan der være tvivl om, hvorvidt der foreligger en forpligtelse på balancedagen som resultat af en tidligere begivenhed. I sådanne tilfælde antages den tidligere begivenhed at udløse en forpligtelse, hvis dette ud fra den til rådighed værende information vurderes sandsynligt. Et eksempel herpå er en verserende retssag, hvor institutionen vil blive påført en forpligtelse som følge af en tidligere begivenhed såfremt retssagen tabes.

En hensat forpligtelse indebærer altid en nettotræk på institutionens økonomiske ressourcer (formuetab).

Indgåelse af en aftale om levering af et aktiv medfører ikke et nettotræk på institutionens økonomiske ressourcer, da aktivet modsvarer den tilhørende forpligtelse.

2.3 Hvad er en eventualforpligtelse?

En eventualforpligtelse omfatter forhold, der eksisterer på balancedagen og som kan medføre afståelse af økonomiske ressourcer, men hvor indfrielsen er afhængig af en begivenhed, der endnu ikke er indtruffet, hvorfor tidspunktet for forpligtelsens forfald er usikkert, ligesom forpligtelsens størrelse er forbundet med stor usikkerhed og derfor ikke kan opgøres pålideligt.

Den regnskabsmæssige virkning kan ikke umiddelbart opgøres og skal derfor ikke fremgå af regnskabet som en regnskabspost, men oplyses separat i noterne til balancen.

De eventualforpligtelser, der indgår i årsrapporten, vedrører kun de driftsbaserede bevillinger, dvs. bevillinger af typen driftsbevilling og statsvirksomhed.

Eventualforpligtelser omfatter bl.a. også garantiforpligtelser. For så vidt angår garantiforpligtelser oplyses disse i statsregnskabet i en særskilt fortegnelse og vedrører hele staten, dvs. både det omkostnings- og udgiftsbaserede område (se afsnit 2.3.2).

2.3.1 Eventualforpligtelser i årsrapporten

Der er tre tilfælde, hvor der kan være tale om eventualforpligtelser, som skal specificeres i noterne til årsrapporten. De tre tilfælde er:

1. Forpligtelsens eksistens kan først bekræftes af en eller flere (eventuelle) begivenheder i fremtiden, der er uden for virksomhedens kontrol, men der eksisterer forhold på balancedagen, som et resultat af tidligere begivenheder, der kan medføre afståelse af økonomiske ressourcer for institutionen.

Som eksempel herpå kan nævnes et muligt juridisk anliggende, hvor institutionen forventer at må afstå økonomiske ressourcer. Udfaldet af det juridiske anliggende afhænger af en eller flere usikre fremtidige hændelser, der endnu

ikke er indtruffen. Institutionen skal oplyse om denne mulige forpligtelse i årsrapporten som en eventualforpligtelse.

2. Der eksisterer en forpligtelse på balancedagen som et resultat af tidligere begivenheder, hvor det er mindre sandsynligt (sandsynligheden er under 50 %), at afviklingen vil medføre afståelse af økonomiske ressourcer for institutionen.

Som eksempel herpå er verserende retssager, hvor sagen ikke er afgjort. Institutionen har vurderet det mindre sandsynligt (under 50 %), at retssagen tabes, men hvis det sker, vil institutionen fx ifalde erstatningskrav. Domsfældelsen kan udløse, at en tidligere begivenhed er en forpligtelse på balancedagen, men det vurderes ikke sandsynligt, at resultatet af domsfældelsen medfører en forpligtelse.

3. Der eksisterer en forpligtelse på balancedagen som et resultat af tidligere begivenheder, men hvor forpligtelsen ikke kan opgøres tilstrækkelig pålideligt.

Ovenstående tilfælde kan gøre sig gældende, hvor institutionen har en oprydningforpligtelse fx på en forurennet grund. Tidspunktet, hvor oprydningsforpligtelsen skal gennemføres, kan godt være kendt, men hvis ikke omkostninger forbundet med oprydningen kan opgøres pålideligt, skal forpligtelsen oplyses som eventualforpligtelse i årsrapporten.

2.3.2 Garantiforpligtelser i statsregnskabet

I statsregnskabet indgår en samlet fortegnelse over de garantiforpligtelser og statsforskrivninger, som staten har indgået.

Statslige garantiforpligtelser har til formål at dække uvisse fremtidige risici. Disse risici er ikke forventelige forpligtelser for staten, men snarere et udtryk for, at der foreligger en mulighed for, at der kan påhvile staten en eller flere udgifter i fremtiden. Statslige garantiforpligtelser dækker over garantier for lån og andre garantier, hvor staten enten kautionerer for låntager, eller hvor staten dækker de økonomiske risici i forhold til garantimodtageren.

2.4 Opsummering af forskelle mellem forpligtelser, hensatte forpligtelser og eventualforpligtelser

Det afgørende for sondringen mellem de tre former for forpligtelser er uvished med hensyn til beløbets størrelse og afviklingstidspunkt, samt sandsynligheden for, at der eksisterer en forpligtelse på balancedagen.

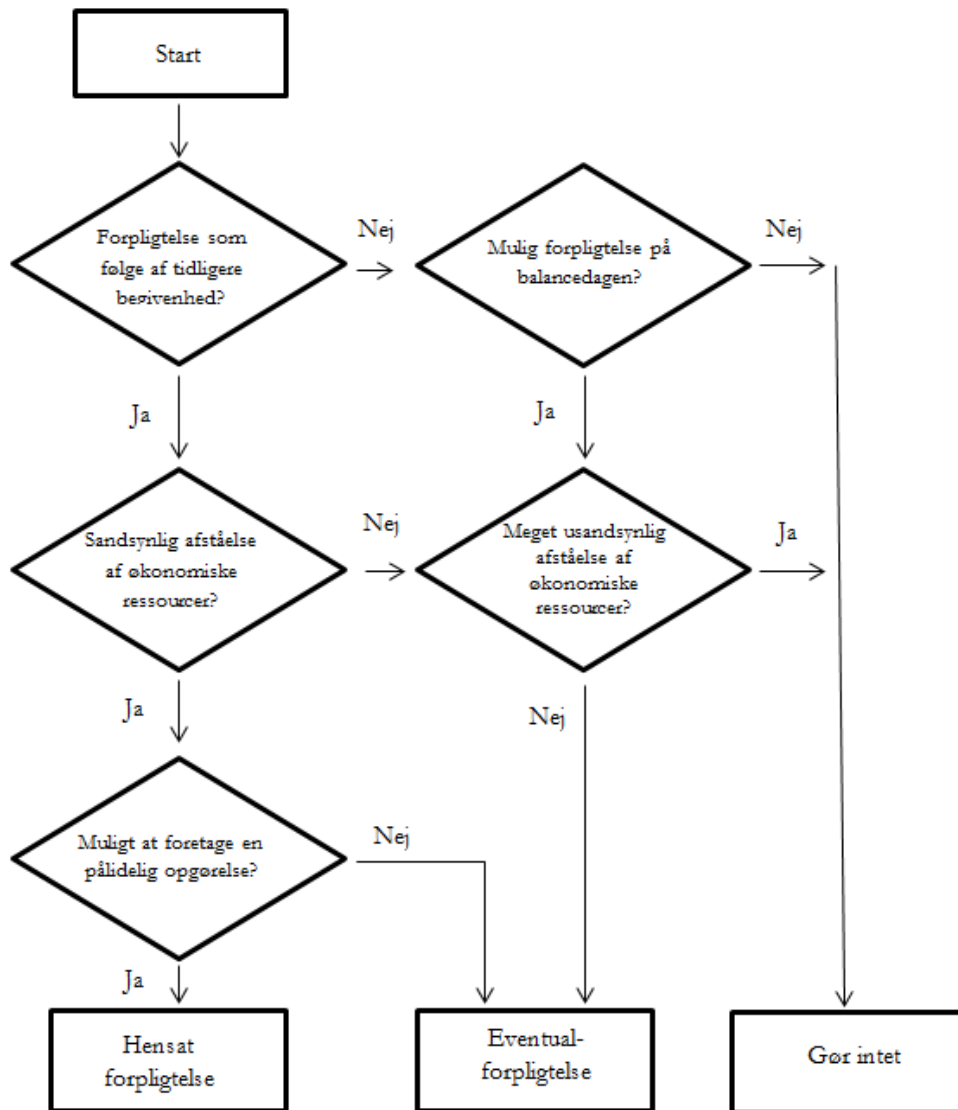
Der vil være tale om en gældsforpligtelse, hvis institutionen både kender forpligtelsens størrelse og tidspunktet for afholdelse af omkostningen, samt at der er indgået en forpligtende aftale overfor en tredje part.

For både gældsforpligtelser og hensatte forpligtelser eksisterer der en forpligtelse på balancedagen. Det er uvisheden om forpligtelsens beløbsstørrelse og afviklingstidspunkt, der er afgørende for sondringen mellem gældsforpligtelser og hensatte forpligtelser. Hensatte forpligtelser præsenteres særskilt i balancen.

For eventualforpligtelser gælder, at der kan eksistere en forpligtelse på balancedagen og at en mulig forpligtelse afhænger af fremtidig(e) begivenhed(er), eller at en given forpligtelse ikke kan opgøres pålideligt. Eventualforpligtelser angives som noter i årsrapporten. Når en forpligtelse er mindre end 50 % sandsynlig, eller målingen ikke kan ske pålideligt, vil der være tale om en eventualforpligtelse.

Nedenfor i figur 1 er medtaget et beslutningstræ, som institutionen kan anvende, hvis der er tvivl om, hvorvidt der skal indregnes en hensat forpligtelse, oplyses en eventualforpligtelse eller om institutionen ikke skal foretage noget. Når institutionen skal svare på, om det er sandsynligt, at der skal afgives økonomiske ressourcer, skal der svares ”ja”, hvis det er mere end 50 % sandsynligt.

Figur 1 Skematisk beslutningstræ for indregning af en hensat forpligtelse eller oplysning af en eventualforpligtelse



Kilde: IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

3. Bevillingsmæssige regler

En hensat forpligtelse repræsenterer en udgift for institutionerne, og der skal derfor budgetteres med hensatte forpligtelser på finansloven på tilsvarende måde, som der skal budgetteres med alle øvrige forhold, hvor der forventes afholdt udgifter.

Hensatte forpligtelser er omfattet af de generelle disponeringsregler på bevillingsområdet.

3.1 Generelle disponeringsregler

Det fremgår således af budgetvejledningen, at forpligtelser, der ikke vedrører levering af varer og tjenesteydelser, skal registreres som hensættelser eller som kortfristede gældsposter, jf. budgetvejledningen punkt 2.2.4.1.

På finansloven skal der derfor budgetteres med udgifter til hensatte forpligtelser på områder, hvor det er sandsynligt, at forpligtelsen indtræder, og hvor forpligtelsen ud fra et væsentlighedskriterium må anses at have betydning for institutionens økonomiske drift.

Budgettering og regnskabsføring af hensatte forpligtelser er kun relevant for omkostningsbaserede bevillinger, dvs. omkostningsbaserede driftsbevillinger og omkostningsbaserede bevillinger af typen statsvirksomhed.

Det er ikke noget krav, at der redegøres særskilt for afsatte midler til hensatte forpligtelser i anmærkningerne til finansloven.

I den udstrækning der imidlertid afsættes ekstraordinære midler til hensatte forpligtelser i et særskilt år, kan der særskilt redegøres herfor i anmærkningerne til finansloven.

Der er i kapitlet om regnskabsregler omtalt en række forhold, hvor der skal afsættes midler til hensatte forpligtelser, jf. afsnit 4.1.1.

Hvis en hensættelse er fejlagtigt optaget i regnskabet, skal den tilbageføres. Tilbageførsel vil medføre en indtægt (negativ udgift) for institutionen i det år tilbageførslen sker, og hvis tilbageførelsen sker i det efterfølgende finansår forøges råderummet for institutionen alt andet lige. I det tilfælde er udgangspunktet, at der bevillingsmæssigt eller på anden vis korrigeres herfor, således at råderummet forbliver uændret.

4. Regnskabsmæssige regler

De regnskabsmæssige regler for hensatte forpligtelser fremgår af ØAV og omhandler henholdsvis, hvornår en institution kan indregne en hensat forpligtelse, jf. afsnit 4.1 og hvordan institutionen skal opgøre det beløb, der skal hensættes til, jf. 4.2.

4.1 Indregning af hensatte forpligtelser

Der er en række krav, som skal være opfyldt, før institutionen kan indregne en hensat forpligtelse i regnskabet.

Som hovedregel skal institutionen indregne et beløb som hensat forpligtelse, når:

- a) institutionen på balancedagen har en retlig eller faktisk forpligtelse som resultat af en tidligere begivenhed
- b) det er sandsynligt, dvs. over 50 % sikkert, at forpligtelsen vil medføre en afståelse af fremtidige økonomiske ressourcer i form af et nettotræk (formuetab)
- c) der kan foretages en pålidelig opgørelse af beløbet, uagtet at forpligtelsens størrelse og/eller afviklingstidspunkt er uvis.

a) Første kriterium dækker over, at der forud for balancedagen skal være udløst en forpligtende begivenhed, som enten er afstedkommet af et juridisk anliggende eller, hvor institutionen som led i institutionens drift har skabt en berettiget forventning hos tredjemand om, at den vil afstå økonomiske ressourcer. Dvs. at forpligtelser, der eksisterer på balancedagen indregnes, mens forpligtelser, der vedrører fremtidige aktiviteter, ikke indregnes.

b) Anden betingelse for indregning af en hensat forpligtelse er, at sandsynligheden for, at forpligtelsen skal indfries er større end sandsynligheden for, at forpligtelsen ikke skal indfries. Vurderingen heraf baseres på den foreliggende viden om området og det erfaringsgrundlag, institutionen har ud fra eventuelle tidligere lignende begivenheder. Er sandsynligheden for, at forpligtelsen indtræder på under 50 %, skal forpligtelsen i stedet omtales i noterne som en eventualforpligtelse.

Det andet kriterium går ligeledes på, at forpligtelsen ikke må modsvares af et aktiv eller en formindskelse af en anden eksisterende forpligtelse med samme værdi. Hvis der eksempelvis er indgået en kontrakt om at modtage et anlægsaktiv, modsvares forpligtelsen af, at der modtages en anlægsaktiv, hvorfor der ikke

vil kunne indregnes en hensat forpligtelse i den sammenhæng. Baggrunden herfor er, at det må antages, at værdien af anlægsaktivet har mindst den samme værdi som forpligtelsen. For ellers ville der ikke være indgået en sådan aftale.

Udtagelsesvis kan der være indgået en tabsgivende kontrakt; det vil sige, at akti-
vets værdi er mindre end forpligtelsen. I det tilfælde vil der kunne indregnes en
hensat forpligtelse svarende til nettotabet ved kontraktindgåelsen.

c) Det tredje kriterium for indregning af en hensat forpligtelse er, at institutionen
ud fra det foreliggende oplysningsgrundlag skal vurdere, om forpligtelsens beløb
kan opgøres pålideligt. Hvis det undtagelsesvis ikke er muligt at foretage en påli-
delig måling, skal forpligtelsen ikke indregnes, men i stedet oplyses i noterne som
en eventualforpligtelse.

Kun når alle indregningskriterier er opfyldt, er det et krav, at forpligtelsen skal
indregnes som en hensat forpligtelse i regnskabet. Indregningen af hensatte for-
pligtelser bør være dokumenteret i form af et notat, hvoraf beregningsgrundlaget,
herunder skøn over sandsynligheden for at forpligtelsen indtræder, fremgår.

Det er tilladt for institutionen at foretage en væsentlighedsbetragtning ved ind-
regning af hensatte forpligtelser. Vurderingen skal alene foretages ud fra en op-
gørelse i forhold til betydningen for institutionens økonomiske drift og dermed
den vurderede økonomiske betydning af forpligtelsen.

4.1.1 Hvad skal der hensættes til?

Nedenfor er nævnt eksempler på begivenheder, der skal udløse en hensættelse,
når de generelle indregningskriterier i øvrigt er opfyldt, med mindre der er tale
om beløb af ringe størrelse i forhold til den samlede økonomi:

1. Tabsgivende aftale, kontrakt eller retssag
2. Fratrædelsesordninger
3. Rådighedsløn
4. Åremålsansættelser
5. Retablering
6. Oprydningsforpligtelse
7. Forpligtelser, som påhviler anlægsaktiver
8. Ophørende aktiviteter i forbindelse med omstrukturering

Listen med eksempler på hensatte forpligtelser er ikke udtømmende. Ovenstå-
ende eksempler er uddybet nedenfor.

4.1.1.1 Tabsgivende aftale, kontrakt eller retssag

En tabsgivende kontrakt er en kontrakt, hvor de økonomiske omkostninger
overstiger de økonomiske fordele. Når institutionen har en forpligtelse, den ikke
kan fragøre sig fra, men der er uvished om, hvornår forpligtelsen skal afvikles,
skal der indregnes en hensat forpligtelse. Tilsvarende, hvis det er beløbets stør-
relse, der er usikkerhed om.

Et eksempel er en retssag, hvor institutionen ikke er i tvivl om, at den vil blive påført en forpligtelse, men beløb eller forfaldstid er usikkert. Hvis institutionen er i tvivl om en retssags udfald, må den på balancedagen indhente og tage alle tilgængelige oplysninger i betragtning, herunder fx udtalelser fra Kammeradvokaten eller anden sagkyndig.

Se bogføringseksempel 1 for konteringseksempel.

4.1.1.2 Fratrædelsesordninger

Ved fratrædelser vil der kun skulle indregnes en hensat forpligtelse, når forpligtelsen ikke modsvares af en modydelse.

Det kan være gældende, når medarbejderne fritstilles i opsigelsesperioden, modtager fratrædelsesgodtgørelse i forbindelse med afskedigelsen, eller når tjenestemænd modtager rådighedslån, men det vil være de konkrete aftaler, som afgør, om de generelle indregningskriterier for indregning af hensatte forpligtelser er opfyldt.

Det kan være aktuelt at indregne hensatte forpligtelser ved omstruktureringer, men her skal de generelle indregningskriterier ved omstruktureringer være opfyldt. For det første skal det omtrentlige antal medarbejdere, som skal godtgøres eller modtager løn uden modydelse, være fastlagt, herunder medarbejdernes funktioner og arbejdssteder, som vil være omfattet. For det andet skal der være udarbejdet en detaljeret tidsplan for omstruktureringen, og planen skal gennemføres inden for en periode, som sandsynliggør, at der ikke sker ændringer i planen. For det tredje skal der være skabt en berettiget forventning blandt de berørte parter om, at omstruktureringen vil blive gennemført. Det vil normalt være tilfældet, når en ledelsesbeslutning er taget om omstrukturering og en detaljeret tidsplan er meldt ud for omverden.

Når de berørte medarbejdere er varslet om afskedigelse, vil der generelt skulle indregnes en hensat forpligtelse til fritstillelser og fratrædelsesgodtgørelser, mens der vil tale om en gældsforpligtelse, når varslingsperioden er overstået, og medarbejderne er meddelt afskediget.

Rådighedsløn til tjenestemænd vil ligeledes skulle indregnes som en hensat forpligtelse, når tjenestemændene er varslet om afskedigelse. Til gengæld skal rådighedslønnen fortsat klassificeres som en hensat forpligtelse efter varslingsperioden, jf. nedenstående afsnit om rådighedsløn.

Se bogføringseksempel 2 for konteringseksempel.

4.1.1.3 Rådighedsløn

Rådighedsløn udbetales til tjenestemænd, der afskediges på grund af arbejdsman- gel eller stillingsnedlæggelse, og hvor det ikke er muligt at anvise en anden stil- ling. Udbetalingen af rådighedsløn sker som hovedregel i 3 år, men ophører, hvis tjenestemanden får tilbudt en anden stilling i rådighedsperioden. I det tilfælde vil tjenestemanden i stedet modtage løn, da der er tale om betaling for en arbejds- ydelse (modydelse).

Når tjenestemænd afskediges, skal der registreres en hensat forpligtelse svarende til de tre år rådighedslån, da der ikke leveres en modydelse ved udbetalingen af rådighedsløn. Samtidig eksisterer der en usikkerhed om, hvorvidt forpligtelsen tillige medfører et nettotæk af økonomiske ressourcer, da det ikke kan udeluk- kes, at tjenestemanden efterfølgende tilbydes en anden stilling. Denne usikkerhed medfører, at der skal indregnes en hensat forpligtelse og ikke en gældsforplig- telse.

Rådighedsløn registreres på regnskabskonto 76.17 med modpost på 22.05, da rå- dighedslønnen registreres på regnskabskonto 44.21 og derved ikke har noget med lønomkostninger under standardkonto 18 at gøre.

Hvis eksempelvis rådighedslønnen i 3 år er på 300 tkr. årligt, værdiansættes for- pligtelsen i regnskabet til 900 tkr. ved første indregning. Hvert år nedbringes hensættelsen med 300 tkr. Se bogføringseksempel 2.

4.1.1.4 Åremålsansættelser

Åremålsansættelser klassificeres som en hensættelse, da ansættelsen, som forplig- telsen er knyttet til, kan opsiges før tid. Åremålsansættelser kan også skønnes at være mindre sandsynlige (under 50 %), og herved skal institutionen oplyse en eventualforpligtelse.

Hensættelsen til åremålsansættelser måles til kostpris og skal indeholde alle for- pligtelser institutionen har på balancedagen til åremål. Opgørelsen sker som en engangsopgørelse, der reguleres hvert år afhængigt af kontrakterne og en even- tuel praksis for udbetaling i forbindelse med åremål i institutionen (sandsynlig- hed). Hensættelsen reguleres også, hvis der kommer nye aftaler til eller aftaler ophører.

Indregning af åremålsforpligtelser indeholder en usikkerhed, da det ikke er sik- kert, at alle aftaler realiseres. Denne usikkerhed skal institutionen tage højde for ved opgørelse af forpligtelsen, hvor institutionen skal foretage bedste skøn over, hvor stor en andel af forpligtelsen, der forventes at komme til udbetaling i kon- trakternes løbetid.

Hensættelser til åremål registreres og reguleres på regnskabskonto 76.16 med modpost på 18.76.

4.1.1.5 Retablering

Retablering er en forpligtelse, som institutionen påtager sig overfor tredjemand på tidspunktet for indgåelse af en lejekontrakt. På dette tidspunkt kan der ikke foretages en eksakt måling af forpligtelsens størrelse, og der kan være tvivl om forfaldstidspunktet, hvorfor der skal indregnes en hensat forpligtelse, når der i huslejekontrakten er krav herom.

Ved måling af forpligtelsen indgår ikke de planlagte vedligeholdelsesomkostninger til lokalerne i kommende regnskabsår, sådanne er driftsomkostninger. Derimod skal opgørelsen indeholde et pålideligt skøn over de vedligeholdelsesomkostninger, som ikke afholdes og dermed skal afholdes til retablering ved fraflytning.

Der kan ikke hensættes til retablering vedrørende lejemål indgået med Bygningsstyrelsen, hvor Bygningsstyrelsen ejer lejemålet.

For indregning og måling af en hensættelse til retablering ses der overordnet på to kontraktformer: Lejemål der har en ubegrænset lejeperiode, og som typisk er opsigelige (ej tidsbestemte) og lejemål med en begrænset lejemålperiode, der typisk er uopsigelige i lejeperioden (tidsbestemte).

Lejemål med ubegrænset lejeperiode, hvor lejemålet kan opsiges, inden for den i kontrakten aftalte opsigelsesperiode, kan ikke optages som en hensat forpligtelse. Sådanne lejemål er meget usikre med hensyn til forpligtelsens forfaldstid, hvorfor retablering ikke skal indregnes som en hensat forpligtelse. Institutionen kan oplyse en eventualforpligtelse.

I tidsbestemte lejemålskontrakter er lejemålet normalt uopsigeligt i lejeperioden. Når den tidsbestemte lejemålsperiode er udløbet, kan der jf. lejekontrakten være krav om fraflytning, eller kontrakten kan overgå til en tidsbestemt lejekontrakt, hvor institutionen kan opsiges lejemålet inden for en aftalt opsigelsesperiode.

Når en lejekontrakt indeholder en tidsbestemt periode, skal der optages en hensat forpligtelse til retablering. Hensættelsen til retablering skal som hovedregel beregnes over den periode lejekontrakten omfatter. Ved et lejemål med en begrænset lejeperiode og fraflytning ved lejemålets ophør indregnes en hensættelse, der opbygges over den tidsbestemte lejeperiode.

4.1.1.6 Oprydningsforpligtelse

Institutionen kan være pålagt en oprydningsforpligtelse, der er afhængig af en udløsende begivenhed inden forpligtelsen træder i kraft. Her skal der indregnes en hensat forpligtelse, såfremt beløbet kan opgøres pålideligt, og det er sandsynligt, at forpligtelsen er en realitet. Hvis der er stor usikkerhed omkring opgørelsen, eller at det er mindre sandsynligt, at der de facto er tale om en forpligtelse, skal institutionen i stedet for oplyse en eventualforpligtelse.

4.1.1.7 Forpligtelser, som påhviler anlægsaktiver

Forpligtelser, som påhviler anlægsaktiver, indregnes i aktivets kostpris ved anskaffelse samtidig med, at forpligtelsen optages som en hensat forpligtelse, hvis indregningskriterierne i øvrigt er opfyldt.

Aktivet indregnes til kostpris inklusiv forpligtelser, der påhviler aktivet på anskaffelsestidspunktet eller i takt med at det anvendes. Samtidig skal institutionen indregne en hensat forpligtelse, hvis indregningskriterierne i øvrigt er opfyldt. Et eksempel på en forpligtelse, der påhviler et anlægsaktiv er en nedtagningsforpligtelse i forbindelse med indretning af lejede lokaler.

Se bogføringseksempel 5 for konteringseksempel.

4.1.1.8 Ophørende aktiviteter i forbindelse med omstrukturering

Generelt kan der ikke hensættes til omstrukturering eller organisationsændringer jf. afsnit 4.1.2.2. I de tilfælde, hvor omstruktureringen medfører ophør af aktiviteter eller nedskæring, kan der hensættes til omkostninger forbundet hermed, når særlige betingelser er opfyldt (mere herom nedenfor). Hvis omstruktureringen vedrører udvidelser eller investeringer, må hensættelsen ikke knytte sig til disse aktiviteter.

For at der kan indregnes en hensættelse til omstrukturering, skal der grundlæggende være opfyldt to betingelser:

- 1) De generelle indregningskriterier for hensættelser skal være opfyldt
- 2) Der skal på balancedagen være truffet en beslutning om at foretage omstruktureringen og der skal være meldt en detaljeret plan ud for omverdenen

Har institutionen en forventning om at omstruktureringen varer flere år, vil det normalt ikke være sandsynligt, at hele omstruktureringen vil være en forpligtelse ved første årsafslutning efter beslutningen er taget. Det skyldes, at der er en sandsynlighed for, at planen tilpasses senere.

Målingen af hensættelsen må kun omfatte de omkostninger, der er uundgåelige og udelukkende vedrører ophørende aktivitet(er). Der kan ikke hensættes til institutionens fortsættende aktiviteter jf. afsnit 4.1.2.4.

4.1.2 Hvad kan der ikke hensættes til?

Nedenfor er nævnt eksempler på begivenheder, der ikke kan indregnes som en hensat forpligtelse. Det drejer sig om følgende:

1. Varekøb og varekontrakter
2. Organisationsændringer
3. Lovforslag
4. Aktiviteter, der er bevillingsfinansieret i fremtiden

5. Fremtidigt driftstab

Listen med eksempler er ikke udtømmende. De ovenstående eksempler er uddybet nedenfor.

4.1.2.2 Varekøb og varekontrakter

Varekøb og varekontrakter registres som skyldige omkostninger under anden kortfristet gæld på balancen. Ved køb af varer og ydelser kan der være behov for generel periodisering, såfremt betaling og forbrug af varen/ydelsen ikke sker i samme periode jf. kapital 5.

4.1.2.2 Organisationsændringer

Der kan ikke hensættes til organisationsændringer og omstrukturering (se undtagelse i afsnit 4.1.1.8). Da organisationsændringer knytter sig til institutionens fortsættende aktivitet, kan der ikke hensættes hertil. Tilsvarende kan der ikke foretages en hensættelse til fortsættende aktivitet(er) på ny adresse eller omkostninger til flytning mellem gammel og ny adresse (fx i forbindelse med udflytning af statslige arbejdspladser).

4.1.2.3 Lovforslag

Der kan ikke hensættes til mulige forpligtelser i relation til lovforslag. Det er gældende, uanset om der er en klar forventning om, at lovforslaget vedtages. Det skyldes, at mulige økonomiske konsekvenser ved lovforslaget, og dermed mulige bevillingskorrektioner på finansloven, først fastlægges, når loven er vedtaget, og da der bør være overensstemmelse mellem tidspunktet for bevillingstildeling og omkostningsregistreringen, kan der ikke hensættes i forbindelse med mulige forpligtelser ved lovforslag.

4.1.2.4 Aktiviteter, der er bevillinger til i fremtiden

En institution kan ikke hensætte til fremtidige aktiviteter, idet forpligtelser til at gennemføre fremtidige aktiviteter ikke er forpligtelser på balancedagen som konsekvens af tidligere begivenheder. Endvidere er de fremtidige aktiviteter enten bevillingsfinansieret eller finansieret via eksterne indtægter, hvorfor forpligtelserne ikke påfører institutionen et nettotræk på de økonomiske ressourcer.

Hvis bevillingen ikke gives i samme finansår, som aktiviteten finder sted, er det en bevillingssag, hvor der kan anmodes om at få overført bevilling fra et år over til et andet. Der er derimod ikke mulighed for at foretage en hensættelse hertil og dermed ”spare op” af den givne bevilling.

4.1.2.5 Fremtidige driftstab

I forlængelse af ovenstående må der ikke indregnes hensættelser til forventede fremtidige driftstab. Et fremtidigt driftstab er ikke en forpligtelse institutionen har på balancedagen, som resultat af en tidligere begivenhed. Fremtidige driftstab er desuden ikke en forpligtelse, institutionen har påtaget sig over for en tredjepart.

4.2 Måling af hensatte forpligtelser

Som hovedregel opgøres beløbet til hensatte forpligtelser ud fra det bedste skøn over de udgifter, der er nødvendige for at afvikle forpligtelsen.

Det hensatte beløb skønnes på baggrund af det erfarings- og oplysningsgrundlag, der foreligger om de omstændigheder, der er indtruffet forud for balancedagen, og som har medført en sandsynlig forpligtelse for institutionen. Institutionen skal således ud fra den viden, den har om en konkret begivenhed, skønne over forpligtelsens størrelse.

Det hensatte beløb i balancen er et skønsmæssigt estimat, og derfor kan det ændre sig, hvis der senere indtræder uforudsigelige hændelser eller forekommer ændringer i det eksisterende oplysningsgrundlag, jf. afsnit 4.2.1.

Måling af en hensat forpligtelse:

Som hovedregel måles hensatte forpligtelser til det bedste skøn af forpligtelsens størrelse, dvs. det bedste skøn af kostpriser.

Hensatte forpligtelser indregnes i balancen på standardkonto 76 i statens kontoplan og udgifts- eller indtægtsføres ved henholdsvis en afvikling eller tilbageførsel i driften på regnskabskonto 22.05 – *Hensættelser Andet*, jf. bogføringseksempel 3 i kapitel 6. Når der er hensat til løn, sker afvikling eller tilbageførsel i driften på regnskabskonto 18.76 – *Resultatløn og frivillig fratraden – hensættelse*.

Det hensatte beløb fremtræder særskilt på balancens passivside som hensat forpligtelse og har til formål at vise beløbet for forpligtelser, som kan henføres til samme eller tidligere regnskabsår. Når hensatte forpligtelser medtages i regnskab, skal disse endvidere i årsrapporten specificeres i en note til balancen.

Det skal bemærkes, at en hensat forpligtelse kun må anvendes til det formål, den ved indregning var tiltænkt at skulle dække.

Endelig skal der i årsrapporten rapporteres om tilbageførte hensatte forpligtelser.

4.2.1 Ændringer i målingen af hensættelser

Ændringer i skøn af hensættelser medfører en omkostning eller en indtægt hos institutionen, idet år hensættelsen reguleres. Hensættelser skal opgøres til en pålidelig værdi, hvorfor en regulering skal foretages, hvis institutionen bliver bekendt med, at den oplyste måling ikke er den mest pålidelige.

4.2.2 Frekvensen for regulering af hensatte forpligtelser

Når den hensatte forpligtelse er indregnet i regnskabet, kan ændrede forhold eller ny viden medføre, at den hensatte forpligtelse skal reguleres.

For at sikre en korrekt periodisering af hensatte forpligtelser, er det vigtigt at regulere det hensatte beløb i den periode, hvor institutionen får ny viden og erfaringer, at det afsatte beløb enten er for stort eller utilstrækkeligt.

Derfor skal institutionen med udgangen af hvert kvartal regulere hensatte forpligtelser, der er medtaget i regnskabet, hvis der er sket væsentlige ændringer.

Såfremt det forhold den hensatte forpligtelse vedrører realiseres, skal hensættelsen tilbageføres i driften i det aktuelle perioderegnskab.

Regulering af en hensat forpligtelse

Hensatte forpligtelser skal reguleres med udgangen af hvert kvartal, hvis der er sket væsentlige ændringer.

Bogføringseksempel 4 illustrerer, hvordan en regulering af en hensat forpligtelse bogføres.

5. Periodisering og periodeafgrænsning

Hensatte forpligtelser adskiller sig fra generel periodisering af udgifter eller en periodeafgrænsningspost, ved at være usikre med hensyn til afviklingstidspunkt og/eller beløbet størrelse. Indeværende kapitel definerer begrebet periodisering og regnskabsposten periodeafgrænsningspost og opsummerer forskellen mellem periodisering med hensættelser.

5.1 Periodisering

I et omkostningsbaseret regnskabsprincip medtages indtægter og omkostninger i den periode, hvor den aktivitet de er knyttet til bliver udført. Dermed periodiseres indtægter, således at indregningen sker på det tidspunkt, hvor retten til den optjenes. Tilsvarende indregnes omkostninger på det tidspunkt en vare, ydelse eller anden ressource forbruges.

Periodisering i almindelighed:

Periodisering i almindelighed betyder at fordele omkostninger og indtægter til den periode, hvor beløbet forbruges eller aktiviteten udføres.

Periodisering anvendes især ved varekøb og varesalg. Et køb af en vare eller ydelse, med leveringen i periode 1 og betalingen i periode 2, vil i balancen blive registreret som en varekreditor, når leveringen finder sted og udlignes ved betaling. Regnskabsposten *Leverandører af varer og ydelser* anvendes.

Tilsvarende ved varesalg optages der en debitor i regnskabet, når kunden modtager varen/leveringen, som udlignes når institutionen modtager betaling. Regnskabsposten *Tilgodehavender fra salg af varer og ydelser* anvendes.

Periodisering af omkostninger:

En omkostning i indeværende periode, der vedrører regnskabsåret, men som først betales i efterfølgende periode klassificeres som en gældsforpligtelse.

Periodisering kan ske for hver periode dvs. fra måned til måned, og skal ske med udgangen af hvert kvartal og år.

Jf. ”Vejledning om udarbejdelse af regnskabsinstrukser” skal institutionen fastsætte overordnede retningslinjer for, hvor ofte der skal periodiseres, samt væsentlighedsniveau. Herudover skal forretningsgange og ansvar for kontrol med og godkende af periodiseringer beskrives og følges.

5.1.1 Periodiseringsoversigter

Økonomistyrelsen anbefaler, at institutionerne ved årsafslutning udarbejder og bogfører periodiseringsoversigter for væsentlige udgifter, der vedrører indeværende regnskabsår, men hvor fakturaen endnu ikke er modtaget.

Formålet med periodiseringsoversigterne er at sikre en korrekt periodisering af de udgifter, der vedrører det afsluttede regnskabsår. Periodiseringerne er bedste skøn over udgifterne, og når fakturaen modtages i det nye regnskabsår, kan den eksakte udgift bogføres.

Udligningen af periodiseringsoversigten skal ske på en af følgende to måder. Ved den ene metode udlignes det periodiserede beløb i periode 1, selvom fakturaen endnu ikke er modtaget. Når fakturaen modtages, bogføres det eksakte beløb. Ved den anden metode bogføres forskellen mellem det periodiserede beløb og det eksakte beløb, der fremgår af fakturaen, når fakturaen modtages.

5.2 Periodeafgrænsningsposter

Periodeafgrænsningsposter anvendes til at periodisere udgifter eller indtægter korrekt mellem flere perioder ud fra de periodiseringsprincipper og væsentligheds-kriterier, institutionen har beskrevet i sin regnskabsinstruks.

Der findes periodeafgrænsningsposter i balancen for både aktiver (tilgodehaver) og passiver (forpligtelser).

Periodeafgrænsningsposten under passiver skal anvendes, når institutionen har modtaget en betaling i indeværende periode, men hvor aktiviteten/ydelsen, som betalingen knytter sig til, først udføres i efterfølgende periode(r).

Periodeafgrænsningsposten under aktiver skal anvendes, når institutionen har foretaget en udbetaling i indeværende periode, men hvor aktiviteten/ydelsen, som betalingen knytter sig til, først afvikles i efterfølgende periode(r).

For at en indregning kan finde sted, skal periodeafgrænsningsposten opfylde definitionen af et aktiv eller en forpligtelse og de generelle indregningskriterier herfor skal være opfyldt.

Periodeafgrænsning:

Periodeafgrænsning vedrører udgifter eller indtægter, der er udbetalt/indbetalt før optjenings- eller forbrugstidspunktet, men som vedrører de efterfølgende perioder og opføres under periodeafgrænsningsposterne i omsætningsaktiver (institutionen har afholdt en udgift) eller kortfristet gæld (institutionen har fået indtægt).

Eksempler på omkostninger, der kan periodiseres, er husleje, abonnementer og konsulentydelse. Et abonnement, som institutionen har indgået, betales årligt eller kvartalvist forud for den periode, abonnementet vedrører. Når betalingen sker, optages en periodeafgrænsningspost (aktiv) og udlignes i takt med, at den periode abonnementet knytter sig til, forløber.

Jf. ”Vejledning om udarbejdelse af regnskabsinstrukser” skal institutionen fastsætte overordnede retningslinjer for, hvornår der skal periodeafgrænses samt væsentlighedsniveau herfor. Herudover skal forretningsgange og ansvar for kontrol med og godkendelse af periodeafgrænsninger beskrives og følges.

Opgørelse af periodeafgrænsningsposter kan ske for hver periode dvs. fra måned til måned og skal ske med udgangen af hvert kvartal.

5.2.1 Igangværende arbejder for fremmed regning

Igangværende arbejder for fremmed regning omfatter aftalebestemte projekter eller aktiviteter, der typisk strækker sig over en længere periode og ofte mere end et regnskabsår.

Igangværende arbejder for fremmedregning (forpligtelser) er en gældspost, når forudbetalingen i tilknytning til det aftalte arbejde overstiger værdien af det udførte arbejde. Igangværende arbejder for fremmed regning (tilgodehavender) er et aktiv, når institutionen har udført projektarbejde, som endnu ikke er faktureret. Regnskabsposterne er nærmere beskrevet i kontoplanen i ØAV.

Igangværende arbejder adskiller sig fra hensættelser ved at knytte sig til en på forhånd aftalt aktivitet, hvor udførselsgrad og betaling afvikles løbende. Formålet med at opgøre og indregne igangværende arbejder er at foretage en periodisering over projektets/aktivitetens løbetid, således udførelsesgraden og indtægten for arbejdet falder i samme periode.

5.3 Opsummering af forskellen på periodisering, periodeafgrænsningsposter og hensættelser

Periodisering er et generelt bogføringsprincip, der anvendes for flere regnskabsposter. Periodisering betyder at henføre omkostninger til den periode, hvor aktiviteten finder sted, samt henføre indtægter til den periode, hvor indtægten optjenes.

Periodisering af omkostninger foretages, når betaling og modydelse vedrørende samme aktivitet/vare ikke sker i samme periode.

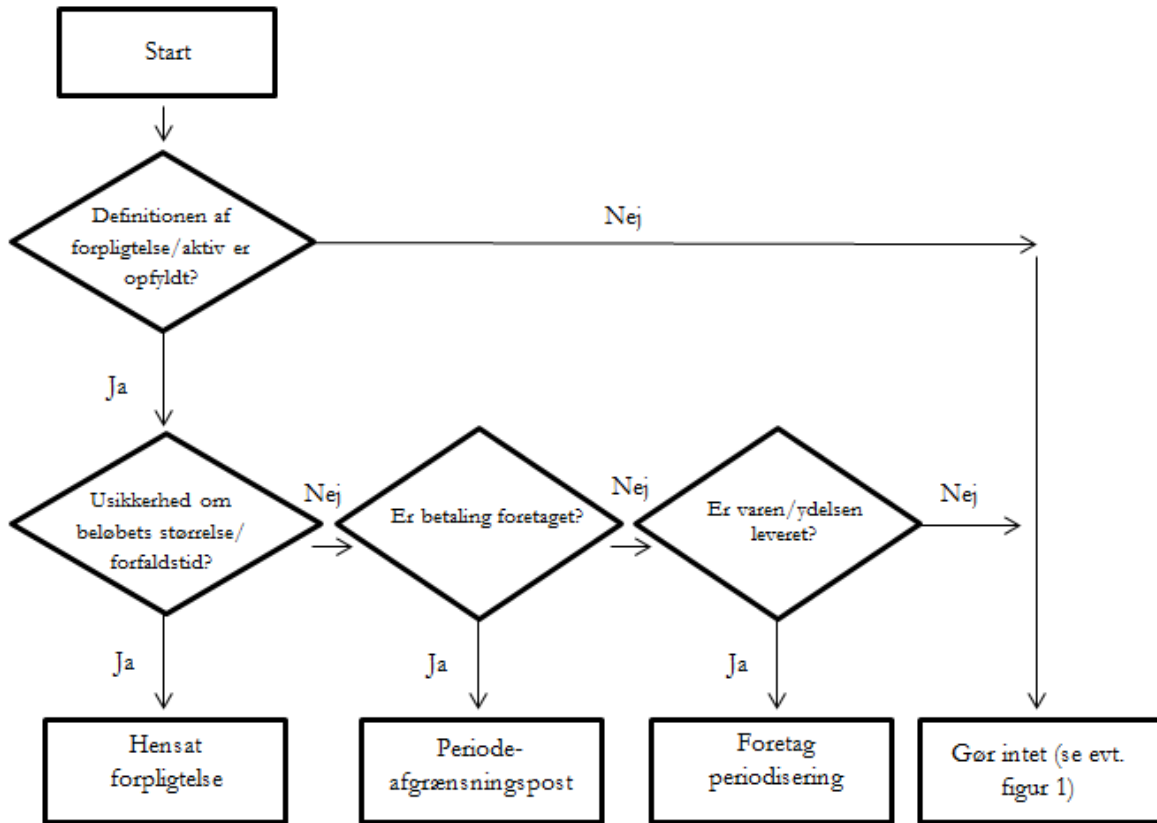
Omkostninger eller indtægter, der periodiseres, skal opfylde indregningskriterierne for et aktiv eller en forpligtelse. Dermed kan der kun ske periodisering af forpligtelser, der er kendte med hensyn til forfaldstid og beløbsstørrelse.

Hensatte forpligtelser, som vi kender på balancedagen, som er uvisse med hensyn til størrelse eller forfaldstid.

Før der kan ske indregning af en **periodeafgrænsningspost**, skal der være foretaget en betaling. Enten har institutionen modtaget en betaling eller foretaget en betaling, hvor aktiviteten eller dele heraf vedrører kommende perioder. Herved er der ikke tvivl om hverken betalingens størrelse eller forfaldstid.

Ved **gældsforpligtelser** i form af varekreditorer er der heller ikke tvivl om hverken forfaldstid eller beløbs størrelse, da den konkrete vare eller ydelse er modtaget.

Figur 2 Skematisk beslutningstræ for periodisering



6. Bogføringseksempler

Dette kapitel gennemgår bogføringseksempler i relation til den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser.

Følgende bogføringseksempler gennemgås:

- Bogføring af hensat forpligtelse vedrørende tabsgivende aftaler/retssager, reablering af lejemål
- Bogføring af hensat forpligtelse vedrørende resultatløn, engangsvederlag, fratrædelsesordninger, åremålstillæg
- Indfrielse af hensat forpligtelse
- Tilbageførsel af hensat forpligtelse
- Regulering af hensat forpligtelse
- Bogføring af forpligtelser, som påhviler anlægsaktiv

6.1 Bogføring af hensatte forpligtelser vedrørende tabsgivende aftaler/retssager og retablering af lejemål

I forbindelse med bogføring af hensatte forpligtelser vedrørende tabsgivende aftaler, retssager eller retablering af lejemål anvendes regnskabskonto 76.17 - *hensættelser, årets ændring* og driftskonto 22.05 - *hensættelser, andet* i statens kontoplan, jf. ØAV.

Konteringseksempel 1 – Kontering af hensat forpligtelse på 20 mio. kr.

Når indregningskriterier for hensatte forpligtelser er opfyldt, skal forpligtelser vedr. et anerkendt tab fra en retssag, tabsgivende aftale/kontrakt eller forpligtelser vedrørende retablering af et lejemål krediteres på balancekonto 76.17 og debiteres på driftskonto 22.05.

Resultatopgørelse	Balance
Hensættelser, andet	Hensættelser, årets ændring
22.05	76.17
20	20

6.2 Bogføring af hensat forpligtelse vedrørende resultatløn og fratrædelsesordninger

Bogføring af hensatte forpligtelser vedrørende resultatløn og fratrædelsesordninger sker på driftskonto 18.76 - *resultatløn, frivillig fratræden mv.* - *hensættelser* og balancekonto 76.16 - *hensættelse til resultatløn*, jf. eksemplet nedenfor.

Konteringseksempel 2 – Kontering af hensat forpligtelse vedrørende resultatløn eller fratrædelsesordning på 10 mio. kr.

Såfremt indregningskriterier er opfyldt og beløb vedr. resultatløn og fratrædelsesgodtgørelse dermed kan optages som hensat forpligtelse, krediteres forpligtelsen på balancekonto 76.16 og debiteres på driftskonto 18.76.

Resultatopgørelse	Balance
Resultatløn, frivillig fratræden mv. - hensættelser	Hensættelser til resultatløn og frivillig fratræden
18.76	76.16
10	10

6.3 Indfrielse af hensat forpligtelse

Når hensatte forpligtelser vedrørende tabsgivende aftaler/retssager eller resultatløb og fratrædelsesordninger realiseres, er bogføringspraksis den samme, dvs. forpligtelsen udlignes på de samme konti som ved optagelse af hensatte forpligtelser i regnskabet, jf. eksemplet nedenfor.

Konteringseksempel 3 – Indfrielse af hensat forpligtelse fx vedrørende resultatløb eller fratrædelsesordning på 10 mio. kr.

Når den hensatte forpligtelse realiseres, dvs. kommer til udbetaling, skal de samme konti, hvorpå bogføring af den hensatte forpligtelse er foretaget, udlignes. Udbetalingen af resultatlønnen registreres samtidig hermed som en lønomkostning (er ikke vist).

Resultatopgørelse

Resultatløn, frivillig fratræden mv. - hensættelser	
18.76	
	10

Balance

Hensættelser til resultatløb og frivillig fratræden	
76.16	
	10

6.4 Tilbageførsel af hensat forpligtelse

Når grundlaget for indregning af hensat forpligtelse ikke længere er til stede, skal forpligtelsen tilbageføres. En tilbageføring føres over resultatopgørelsen. Kontering af tilbageførsel sker på samme måde og på de samme konti, som når udbetaling af en hensat forpligtelse realiseres, jf. konteringseksempel 3.

6.5 Regulering af hensat forpligtelse

Såfremt der forekommer ændringer i beregningsgrundlaget for den hensatte forpligtelse, skal der foretages en regulering i regnskabet. Regulering af hensatte forpligtelser skal ske med udgangen af hvert kvartal, jf. eksempel 4 nedenfor.

Konteringseksempel 4 – Regulering på 5 mio. kr.

Ændrede forhold i fx en retssag kan medføre ændring i det hensatte beløb. Såfremt dette sker, skal det hensatte beløb reguleres i den periode, hvor ændrede forhold er indtruffet, dvs. som minimum med udgangen af det pågældende kvartal. Regulering af hensættelsen sker på samme konto som den er bogført.

Resultatopgørelse

Hensættelser, andet	
22.05	
<hr/>	
100	
<hr/>	

Balance

Hensættelser, årets ændring	
76.17	
<hr/>	
	100
<hr/>	

Når der sker en regulering i form af en forøget udgift for institutionen, krediteres den pågældende balancekonto, her 76.17 mens driftskontoen, her 22.05 debiteres.

1) Resultatopgørelse

Hensættelser, andet	
22.05	
<hr/>	
5	
<hr/>	
105	

Balance

Hensættelse årets ændring	
76.17	
<hr/>	
	5
<hr/>	
	105

Betyder de ændrede forhold i en konkret retssag, at institutionen skal betale mindre, skal det hensatte beløb reduceres, dvs. balancekontoen, her 76.17 debiteres mens driftskonto 22.05 krediteres.

2) Resultatopgørelse

Hensættelser, andet	
22.05	
<hr/>	
5	
<hr/>	
95	

Balance

Hensættelse årets ændring	
76.17	
<hr/>	
5	
<hr/>	
	95

6.6 Bogføring af forpligtelser, som påhvilet anlægsaktiver

Nedenstående illustrer eksempel 4.1.1.7 på forpligtelser, som påhviler anlægsaktiver. Forpligtelser, der påhviler anlægsaktiver, indregnes i aktivets kostpris ved anskaffelse samtidig med, at forpligtelsen optages som en hensat forpligtelse, hvis indregningskriterierne i øvrigt er opfyldt.

Konteringseksempel 5 – Kontering af hensat forpligtelse på 20 mio. kr., der påhviler et aktiv

Når institutionen køber et aktiv, hvor der påhviler en forpligtelse, skal forpligtelsen optages som en hensat forpligtelse, når definitionen herfor er opfyldt. I nedenstående eksempel er aktivets kostpris 300, heraf udgør forpligtelsen 20. De 20 indregnes i kostprisen og optages som et aktiv, samtidig optages en hensat forpligtelse på 20. Når aktivet afskrives, reguleres den hensatte forpligtelse forholdsmæssigt.

Indregning:

Resultatopgørelse

Materielle anlægsaktiv	
51.xx	
300	
20	
320	

Balance

Hensættelser, årets ændring	
76.17	
	20
	20

[Indsæt tekst her eller slet (max. 800 anslag)]

oes.dk