

# Statlig RegnskapsStandard 25

## Ytelser til ansatte

### Innholdsfortegnelse

---

Innledning.....	2
Mål .....	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner .....	3
Regnskapsføring av lønn.....	3
Fast og variabel lønn .....	3
Feriepenger.....	4
Fleksitid.....	4
Permisjoner.....	5
Lønnsrefusjoner.....	5
Skattetrekk og andre trekk.....	5
Sluttvederlag.....	5
Ventelønn .....	6
Regnskapsføring av arbeidsgiveravgift .....	6
Rapportering av arbeidsgiveravgift til statsregnskapet .....	6
Regnskapsføring av pensjonskostnader .....	6
Pensjonsordningen i staten .....	6
Regnskapsføring av pensjonskostnader i virksomhetsregnskapet .....	7
Personalforsikringer .....	7
Noteopplysninger .....	7
Ikrafttredelse.....	8
Appendiks.....	9
Endringer fra tidligere utgave .....	9

## Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap.

Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet.

Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

**Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i reglement for økonomistyring i staten og bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.**

I denne standarden er **fet skrift** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

## Mål

Målsettingen med denne standarden er å beskrive kriteriene for regnskapsføring av ytelser til ansatte i virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

## Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved regnskapsføring av ytelser til ansatte.**
2. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

## Definisjoner

### 3. Følgende begreper benyttes i denne standarden:

**Ytelser til ansatte** er alle former for vederlag som utbetales av en virksomhet som motytelse for arbeid som utføres av ansatte, eller for fratredelse. Ytelser til ansatte omfatter:

- a) lønn og trygdeavgifter
- b) ferie og sykefravær med lønn
- c) ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte
- d) sluttvederlag
- e) pensjonsytelser

**Sluttvederlag** er ytelser til ansatte gitt som motytelse for avslutningen av en ansatts ansettelsesforhold som et resultat av enten

- a) en virksomhets avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato, eller
- b) en ansatts beslutning om å godta et tilbud om ytelser som motytelse for fratredelse

**Pensjonsytelser** er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag) som skal utbetales etter at ansettelsesforholdet er avsluttet.

## Regnskapsføring av lønn

### 4. Virksomheter som benytter SRS skal regnskapsføre bruttolønn (100% av lønnen) som kostnad i virksomhetsregnskapet. Virksomhetene skal beregne og kostnadsføre arbeidsgiveravgift av bruttolønn.

### *Fast og variabel lønn*

5. Fast lønn til ansatte i staten utbetales normalt innenfor samme måned som arbeidsinnsatsen ytes. I visse tilfeller vil det likevel være behov for å kostnadsføre og avsette for personalkostnader som relaterer seg til fast lønn. Dette vil blant annet være aktuelt ved etterbetalinger i forbindelse med lønnsoppgjør.
6. Variabel lønn omfatter mange ulike typer variable tillegg og avtalefestede ordninger som gjelder for grupper av ansatte. Variabel lønn kan utgjøre avlønning i henhold til timekontrakt for ikke fast ansatte, eller lønn som kommer i tillegg til den ordinære lønn for fast ansatte. Eksempler på variabel lønn og godtgjørelse kan være overtidstimer, lørdags- og søndagstillegg, helligdagstillegg, kostgodtgjøring, nattillegg, smusstillegg mv.
7. **Virksomheten skal kostnadsføre alle ytelser til ansatte som de ansatte har krav på som følge av utførte tjenester for virksomheten i rapporteringsperioden.**
8. Påløpte ytelser skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningene reverseres på utbetalingstidspunktet.

9. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av fast og variabel lønn.

### **Feriepenger**

10. Arbeidstakernes rettighet til ferie fremgår av ferieloven<sup>1</sup> og av Hovedtariffavtalen i staten. Feriepengene skal dekke lønnsbortfallet under ferien. Feriepengene opptjenes i opptjeningsåret og utbetales i det påfølgende kalenderår – ferieåret. Feriepengene regnes av feriepengegrunnet og gis i staten i form av et "ferielønnstillegg" i juni måned.
11. **De ansattes bidrag til verdiskapningen i virksomheten skjer i de periodene arbeidet faktisk utføres uavhengig av utbetalingstidspunktet for lønn. Krav på feriepenge opptjenes når arbeidet utføres. Ved hver lønnskjøring skal det beregnes feriepenge som kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen reverseres når feriepengene utbetales, normalt i juni måned i året etter opptjeningsåret.**
12. Ved årets slutt skal det avsettes for opptjent ikke avviklet ferie.
13. Når en ansatt i en statlig virksomhet fratrer sin stilling for å gå over til en annen statlig virksomhet, regnes ikke dette som opphør av arbeidsforhold. Arbeidstakeren tar med seg sin rett til feriepenge og feriefritid til det nye arbeidsstedet. Det foretas ikke noe økonomisk oppgjør mellom de statlige virksomhetene.
14. Ved skifte av stilling innenfor staten skal mottakende virksomhet øke sin feriepengeavsetning med det opptjente beløp ved tiltredelsestidspunktet. Avgivende virksomhet reduserer sin avsetning tilsvarende. Både mottagende og avgivende virksomhet skal føre motposten til endring i feriepengeavsetningene mot avregninger i balansen (ingen resultat effekt).
15. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av opptjente feriepenge. Den beregnede arbeidsgiveravgiften skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen reverseres når feriepengene utbetales.

### **Fleksitid**

16. De fleste statlige virksomheter har arbeidstidsordninger som omfatter fleksitid. Flexitid representerer normalt et etterslep av personalkostnader, som virksomheten må gjøre opp senere i form av betalt fritid for den ansatte.
17. **Verdien av opparbeidet fleksitid skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Verdien av opparbeidet fleksitid vurderes ved slutten av hver regnskapsperiode og eventuelle endringer i avsetningen resultatføres. Det er ikke krav om å avsette for påløpt pensjon og påløpte feriepenge av opptjent fleksitid.**

---

<sup>1</sup> Ref. lov av 29.4.1988 nr. 21 om ferie.

18. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av opptjent fleksitid. Den beregnede arbeidsgiveravgiften skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen korrigeres i takt med endringer i opptjent fleksitid.

### **Permisjoner**

19. Statlige virksomheter gir i enkelte tilfeller permisjon med lønn til enkelte arbeidstakere. Slike permisjoner kan være hjemlet i hovedavtale eller i særskilt tariffestet avtale. Enkelte yrkesgrupper i statlige virksomheter har avtaler om å kunne ta permisjoner med lønn med gitte mellomrom. Dette innebærer at virksomheten har lønnsutbetalinger i perioder der ansatte ikke yter arbeidsinnsats, og derfor heller ikke genererer tjenester til virksomhetens formål.
20. Når den ansatte ikke har en ubetinget rettighet til å ta permisjon med lønn regnes dette som usikre forpliktelser, da både beløp og oppgjørstidspunkt vil være usikkert. Som hovedregel kostnadsføres lønn til ansatte i permisjon løpende.
21. I enkelte tilfeller der de ansatte opptjener en ubetinget rettighet til å ta permisjon med lønn etter å ha jobbet i en bestemt tidsperiode, bør det kostnadsføres og avsettes for fremtidige permisjoner til ansatte. Avsetningen reverseres i takt med at de ansatte tar permisjon med lønn.
22. Virksomheten skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av de ansattes eventuelle opptjente rett til permisjon med lønn. Den beregnede arbeidsgiveravgiften skal kostnadsføres og avsettes som kortsiktig gjeld i balansen. Avsetningen korrigeres i takt med endringer i opptjent rett til permisjon.

### **Lønnsrefusjoner**

23. Lønnsrefusjoner omfatter i denne sammenheng refusjon av sykepenger, fødselspenger og andre refusjonsordninger for personalkostnader som arbeidsmarkedstiltak, lærlingtilskudd, adopsjonspenger og tilretteleggingstilskudd mv.
24. **Lønnsrefusjoner regnskapsføres som en kostnadsreduksjon i takt med at kravet på refusjon oppstår.**
25. Som en praktisk tilnærming vil det være tilstrekkelig å regnskapsføre refusjonskravene når de sendes NAV.

### **Skattetrekk og andre trekk**

26. Trekk fra arbeidstakernes lønn skal balanseføres som kortsiktig gjeld i virksomhetsregnskapet.

### **Sluttvederlag**

27. Utgifter til avtalt sluttvederlag etter ordningene i Statens personalhåndbok skal som hovedregel kostnadsføres på det tidspunktet forpliktelsen oppstår. Som en praktisk

løsning kan utgifter til sluttvederlag kostnadsføres på tidspunktet for første utbetaling etter kontrakten.

### **Ventelønn**

28. Utgifter til ventelønn etter ordningene i Statens personalhåndbok skal som hovedregel kostnadsføres på det tidspunktet forpliktelsen oppstår. Som en praktisk løsning kan utgifter til ventelønn kostnadsføres på utbetalingstidspunktet.

## **Regnskapsføring av arbeidsgiveravgift**

29. Arbeidsgiveravgiften utgjør en lønns- og personalavledet kostnad, og skal beregnes og avsettes for samtidig med at beregningsgrunnlaget kostnadsføres. Arbeidsgiveravgift klassifiseres i to ulike kategorier:
- a) skyldig arbeidsgiveravgift
  - b) påløpt arbeidsgiveravgift
30. Skyldig arbeidsgiveravgift utgjør den avgift som er blitt betalbar for virksomheten i siste avgiftstermin. Påløpt arbeidsgiveravgift vil være den forpliktelse virksomheten har til å svare arbeidsgiveravgift av diverse påløpte lønnsrelaterte kostnader. Dette kan eksempelvis være arbeidsgiveravgift av påløpte feriepenger eller arbeidsgiveravgift av påløpt variabel lønn.

### **Rapportering av arbeidsgiveravgift til statsregnskapet**

31. Det er ulike regler for bruttobudsjetterte virksomheter og nettobudsjetterte virksomheter vedrørende oppgjør av arbeidsgiveravgift, jf. Finansdepartementets rundskriv R-103 Arbeidsgiveravgift for statlige virksomheter.<sup>2</sup>
32. Bruttobudsjetterte virksomheter som følger reglene om forenklet oppgjør skal ikke utbetale arbeidsgiveravgiften til skatteoppkrever, men rapportere oppgjør av skyldig arbeidsgiveravgift på felleskapittel 5700 Folketrygdens inntekter, post 72 ved rapportering til statsregnskapet.
33. Nettobudsjetterte virksomheter og andre virksomheter med oppgjør til skatteoppkreveren skal sende oppgave og betale avgiften til skatteoppkreveren i den kommunen hvor virksomheten har sitt hovedkontor.

## **Regnskapsføring av pensjonskostnader**

### **Pensjonsordningen i staten**

34. Arbeidstakere i staten opptjener pensjonsrettigheter i en kollektiv pensjonsordning som administreres av Statens pensjonskasse (SPK). Pensjonsordningen i SPK er en ytelsesbasert pensjonsordning (ytelsesplan) der arbeidstakerne opparbeider

---

<sup>2</sup> Jf. Forskrift om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet av 27.11.2003 nr. 1398.

pensjonsrettigheter som en prosentsats av sluttlønnen etter full opptjeningstid. Dette innebærer i praksis at staten har påtatt seg en forpliktelse om å yte pensjon til sine arbeidstakere etter gjeldende avtaler.

35. Pensjonsordningen i SPK er ikke en fondsbasert løsning. Nødvendig likviditet til å dekke løpende utbetaling av pensjoner bevilges årlig i statsbudsjettet.
36. Statlige virksomheter betaler som hovedregel pensjonspremie til SPK, jf. Finansdepartementets rundskriv R-118 *Budsjettering og regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter fra 2017*.
37. Virksomheter som er unntatt fra å betale pensjonspremie til SPK skal heller ikke rapportere utgifter til pensjon til statsregnskapet.

### ***Regnskapsføring av pensjonskostnader i virksomhetsregnskapet***

38. **Virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal som hovedregel bokføre og rapportere pensjonskostnaden i samme måned som lønn er utbetalt til arbeidstaker.**
39. Virksomheter som ikke betaler pensjonspremie kostnadsfører årets beregnede pensjonspremie og tilhørende arbeidsgiveravgift som kostnad i virksomhetsregnskapet.
40. Virksomheter som ikke betaler pensjonspremie til SPK skal inntektsføre et beløp som tilsvarer resultatført pensjonskostnad inklusive arbeidsgiveravgift, som inntekt fra bevilgninger, se SRS 10 Inntekt fra bevilgninger.
41. **Statlige virksomheter skal ikke balanseføre netto pensjonsforpliktelser for ordninger til SPK. Det er kun arbeidsgiverandel av pensjonspremien som resultatføres som pensjonskostnad. Pensjon kostnadsføres som om pensjonsordningen i SPK var basert på en innskuddsplan.**

### ***Personalforsikringer***

42. **Årets utgifter til personalforsikringer som for eksempel gruppelivsforsikring i SPK skal kostnadsføres i virksomhetsregnskapet.**

### **Noteopplysninger**

43. Følgende skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet
  - a) lønninger
  - b) feriepenger
  - c) pensjonskostnader
  - d) arbeidsgiveravgift
  - e) sykepenger og andre refusjoner
  - f) andre ytelser

- 44. Det skal opplyses om antall årsverk i virksomheten.
- 45. Det skal gis informasjon om virksomhetens pensjonsordning, herunder størrelsen på årets premiesats.
- 46. Det skal opplyses om eventuelle lønnskostnader som er balanseført og som inngår i anskaffelseskost ved egenutvikling av anleggsmidler.

## **Ikrafttredelse**

- 47. **Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2017 eller senere.**



## Appendiks

- Status: Statlig regnskapsstandard
- Forholdet til NRS: Det er ikke utgitt noen NRS om personalkostnader bortsett fra NRS 6 som bare dekker pensjonskostnader. Lønn og lønnsavhengige kostnader reguleres i Norge av regnskapsloven (Lov om årsregnskap av 17. juli 1998). I hovedtrekk er prinsippene for regnskapsføring av ytelser til ansatte i denne standarden sammenfallende med god regnskapsskikk i Norge. Et unntak er pensjonskostnader, som i denne standarden behandles tilsvarende innskuddsordninger i privat virksomhet.
- Avvik fra NRS: Denne standarden har en annen løsning enn NRS 6 Pensjonskostnader ved at man har valgt årets premie som uttrykk for pensjonskostnaden.
- Forholdet til IPSAS: Denne standarden bygger på innholdet i IPSAS 25 Employee Benefits med enkelte unntak. Det viktigste unntaket er at netto pensjonsforpliktelser ikke skal balanseføres.

## Endringer fra tidligere utgave

- I punkt 36 er det tatt inn at statlige virksomheter som hovedregel betaler pensjonspremie til SPK jf. rundskriv R-118 *Budsjettering og regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter fra 2017*.
- I punkt 38 er det tatt inn at virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK som hovedregel skal bokføre og rapportere pensjonskostnaden i samme måned som lønn er utbetalt til arbeidstaker.
- Det er presisert at utgifter til sluttvederlag etter ordningene i Statens personalhåndbok som hovedregel kostnadsføres på tidspunktet forpliktelsen oppstår.
- Omtale av nettolønn i staten er tatt ut av standarden.