

# 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.....	4
Lønnsrefusjoner.....	5
Skattetrekk og andre trekk.....	5
Sluttvederlag.....	5
Ventelønn .....	5
Regnskapsføring av arbeidsgiveravgift.....	5
Regnskapsføring av pensjonskostnader .....	6
Pensjonsordningen i staten.....	6
Regnskapsføring av pensjonskostnader i virksomhetsregnskapet .....	6
Personalforsikringer .....	6
Noteopplysninger .....	6
Ikrafttredelse.....	7
Appendiks.....	8
Endringer fra tidligere utgave .....	8

## Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. 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 fører 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

Målet med denne standarden er å regulere 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 de ansatte har krav på som følge av arbeid for virksomheten. 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 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, kompensasjon for reisetid, 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 regnskapsperioden.**
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 etter ferielovens bestemmelser.
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. 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**

14. De fleste statlige virksomheter har arbeidstidsordninger som omfatter fleksitid. Fleksitid representerer normalt et etterslep av personalkostnader, som virksomheten må gjøre opp senere i form av betalt fritid for den ansatte.
15. **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.**
16. 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**

17. 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.

---

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

18. Når den ansatte ikke har en ubetinget rett 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.
19. 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 i takt med at retten til permisjon opptjenes. Avsetningen reverseres i takt med at de ansatte tar permisjon med lønn.
20. 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**

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

### **Skattetrekk og andre trekk**

24. Skattetrekk og andre trekk fra arbeidstakernes lønn skal balanseføres og presenteres som kortsiktig gjeld i virksomhetsregnskapet.

### **Sluttvederlag**

25. 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**

26. Regler for ventelønn etter ordningene i Statens personalhåndbok utfases. Utgifter til ventelønn for ansatte som etter en overgangsordning har rett på ventelønn og vartpenger kan kostnadsføres på utbetalingstidspunktet.

### **Regnskapsføring av arbeidsgiveravgift**

27. Arbeidsgiveravgiften utgjør en lønns- og personalavledet kostnad, og skal beregnes og avsettes for samtidig med at beregningsgrunnlaget kostnadsføres.

---

## Regnskapsføring av pensjonskostnader

### ***Pensjonsordningen i staten***

28. Arbeidstakere i staten opptjener pensjonsrettigheter i en kollektiv pensjonsordning som administreres av Statens pensjonskasse (SPK). Den kollektive pensjonsordningen omfatter alderspensjon, avtalefestet pensjon (AFP), uførepensjon, etterlattepensjon og ev. særalderspensjon. Alderspensjon og AFP for arbeidstakere født 1962 og tidligere er basert på sluttlønn. Det samme gjelder uførepensjon, etterlattepensjon og særalderspensjon for alle årskull. Alderspensjon og AFP for arbeidstakere født 1963 og senere er ikke sluttlønnbasert. Tidligere sluttlønnbasert alderspensjon og AFP er for denne aldersgruppen erstattet med en påslagspensjon.
29. Pensjonsordningen i SPK er ikke en fondsbasert løsning. Nødvendig likviditet til å dekke løpende utbetaling av pensjoner bevilges årlig i statsbudsjettet.
30. Statlige virksomheter betaler pensjonspremie til SPK, jf. Finansdepartementets rundskriv R-118 Regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter. Pensjonspremien består av en *arbeidsgiverandel* som vil variere mellom virksomhetene, og en *medlemsandel* på to prosent som løpende trekkes fra de ansattes pensjongivende lønn.

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

31. Virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal som hovedregel bokføre og rapportere pensjonspremien i samme måned som lønn er utbetalt til arbeidstaker.
32. Arbeidsgiverandel av pensjonspremien resultatføres som pensjonskostnad. Dette innebærer at statlige virksomheter ikke skal balanseføre netto pensjonsforpliktelser for ordninger i SPK.

### ***Personalforsikringer***

33. Årets utgifter til personalforsikringer som for eksempel gruppelevsforikring i SPK skal kostnadsføres i virksomhetsregnskapet.

## Noteopplysninger

34. Følgende skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet
  - a) lønninger
  - b) feriepenger
  - c) pensjonskostnader
  - d) arbeidsgiveravgift
  - e) balanseført lønn og sosiale kostnader til egenutvikling av anleggsmidler (-)
  - f) sykepenger og andre refusjoner (-)
  - g) andre ytelser

35. Det skal opplyses om antall utførte årsverk i virksomheten<sup>2</sup>.
36. Det skal gis informasjon om virksomhetens pensjonsordning, herunder størrelsen på årets premiesats.
37. Det skal i note til oppstilling av virksomhetsregnskapet etter SRS gis opplysninger om samlede utgifter (utbetalinger) til lønn og andre ytelser til virksomhetsleder for regnskapsåret og for det foregående år. Dersom virksomheten har styre, skal de samme opplysninger gis for styreleder og de enkelte medlemmer av styret. Informasjonen skal gis for alle som har hatt posisjon som virksomhetsleder, leder av styret og medlemmer av styret i regnskapsåret.

Det skal også opplyses om vesentlige fremtidige forpliktelser knyttet til avtaler om vederlag ved opphør eller endring av arbeidsforholdet til fordel for virksomhetsleder. Det skal også opplyses om ev. andre særskilte avtaler til fordel for virksomhetsleder. Dersom virksomheten har styre, skal de samme opplysninger gis for leder av styret.

Informasjon om vesentlige fremtidige forpliktelser og andre særskilte avtaler skal omfatte nåværende virksomhetsleder og tidligere virksomhetsledere og nåværende og tidligere ledere av styret i virksomheter som har styre.

Når en eller flere opplysninger som nevnt i første eller annet ledd ikke gis fordi den regnskapspliktige ikke har hatt slike utgifter, vesentlige forpliktelser eller andre særskilte avtaler, skal dette også fremgå av noten.

## **Ikrafttredelse**

- 38. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2025 og senere.**

---

<sup>2</sup> Kommunal- og moderniseringsdepartementet har fastsatt definisjonen av utførte årsverk, jf. Personalmelding [PM-2019-13: Definisjon av utførte årsverk](#). Statlige virksomheter skal også opplyse om antall ansatte og antall avtalte årsverk i henhold til statistikken til SSB. Alternativt kan slik informasjon tas inn på annet egnet sted i årsrapporten.

## Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Det er ikke utgitt noen NRS om personalkostnader bortsett fra NRS 6 som 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 (2023)

- Det er innført et nytt krav til noteopplysning, jf. nytt punkt 37. Det skal opplyses i note om samlede utgifter (utbetalinger) til lønn og annen godtgjørelse til virksomhetsleder, leder av styret og de enkelte styremedlemmer i de virksomheter som har styre. Det skal opplyses om vesentlige fremtidige forpliktelser knyttet til særskilte vederlag ved opphør og endring av arbeidsforholdet til fordel for virksomhetsleder og leder av styret i de virksomhetene som har styre. Det skal også opplyses om andre særskilte avtaler ovenfor virksomhetsleder og leder av styret i de virksomheter som har styre.
- Tidligere punkt 37 blir nytt punkt 38.

### Endringer fra tidligere utgave (2019)

- Under omtalen av pensjonsordningen i staten i punkt 28 er det beskrevet hva den kollektive pensjonsordningen i SPK omfatter, og det er videre beskrevet om de ulike elementene er basert på sluttlønn. Endringene er en følge av endringene ved overgang fra gammel til ny tjenestepensjonsordning gjeldende fra 2020.
- Oppdatert navnet på rundskriv R-118 i punkt 30.
- Omtalen av at pensjon kostnadsføres som om pensjonsordningen i SPK var basert på en innskuddsplan er fjernet fra punkt 32 og erstattet med at arbeidsgiverandel av pensjonspremien resultatføres som pensjonskostnad. Endringene i punktet medfører ikke endret regulering av regnskapsføring av pensjon, men er en følge av endringene i punkt 28.

### Endringer fra tidligere utgave (2018)

- «Som hovedregel» er slettet fra punkt 30 vedrørende pensjonspremie til SPK.
- Det er presisert at det er antall utførte årsverk det skal opplyses om.

999

## Endringer fra tidligere utgave (2016)

- Kompensasjon for reisetid er tatt inn i standarden som eksempel på variabel lønn under avsnittet for fast og variabel lønn.
- Tidligere punkt 13 vedrørende skifte av arbeidsgiver innad i staten er slettet.
- Endringer i regler for ventelønn etter ordningene i Statens personallåndbok er oppdatert i punkt 26 om ventelønn.
- Avsnittet om rapportering av arbeidsgiveravgift til statsregnskapet er tatt ut av standarden.
- Punktene som tidligere omhandlet virksomheter som ikke betaler pensjonspremie er slettet. Fra 2017 betaler statlige virksomheter som hovedregel pensjonspremie til SPK.
- Under noteopplysninger er det presisert at balanseført lønn og sosiale kostnader til egenutvikling av anleggsmidler skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet.