

FORELØPIG STANDARD

Statlig RegnskapsStandard U2

Veiledningsnotat om periodisering av personal- og pensjonskostnader i pilotfasen

Innholdsfortegnelse

Innledning / formål.....	2
Virkeområde.....	2
Bakgrunn / avgrensning / definisjoner	2
Eksempler på ulike typer personalkostnader.....	3
Kartlegging, identifisering, klassifisering og beregning av avsetninger relatert til personalkostnader.....	3
Regnskapsloven / God regnskapsskikk	4
Vesentlighetsgrenser ved periodisering	5
Overordnede retningslinjer for regnskapsføring av personalkostnader og pensjon.....	6
Nærmere om de enkelte periodiseringsposter for personalkostnader og pensjon.....	6
Fast lønn	6
Variabel lønn	7
Permisjoner mv.	8
Omstillingskostnader (restrukturering av virksomhet)	9
Feriepenger.....	10
Fleksitid påløpt.....	11
Arbeidsgiveravgift.....	12
Pensjonskostnader	14
Personalforsikringer mv.	16
Lønnsrefusjoner.....	17

Dato: 7. desember 2005

Versjon: 1.0

Innledning / formål

Dette veiledningsnotat har som formål å gi retningslinjer for hvordan pilotvirksomhetene skal bokføre og presentere personalkostnader og pensjon i de periodiserte regnskap som skal utarbeides fra og med 1.1.2005. Notatet omfatter både retningslinjer for presentasjonen i åpningsbalansen og for den løpende bokføring i 2005 og senere. De regnskapsmessige avsetninger som legges til grunn i åpningsbalansen, og de prinsipper som disse bygger på, forutsettes videreført ved etterfølgende periodeavslutninger. De avsetninger som estimeres pr. 1.1.2005 skal følgelig vedlikeholdes (reguleres / oppdateres) på en konsistent måte ved fremtidige regnskapsavslutninger i henhold til periodiseringsprinsippet.

Virkeområde

Denne veiledningen gjelder for alle statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sitt virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt.

Veiledningsnotatet er utarbeidet med hjemmel i i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om statlig økonomistyring. Veiledningen er et tillegg til de bestemmelser som er gitt om regnskapsføring og rapportering i *Reglement for økonomistyring i staten* og *Bestemmelser om økonomistyring i staten* av 12. desember 2003.

Bakgrunn / avgrensning / definisjoner

Personalkostnader utgjør en betydelig kostnad for virksomheter i statlig sektor, og utgjør en sentral innsatsfaktor til de varer og tjenester som produseres av virksomhetene. For å sikre god økonomistyring og riktig kostnadsallokering i virksomhetene er det derfor av betydning å ha kontroll på personalkostnadene. Ut fra formålet sammenligning er det også viktig at personalkostnader rapporteres ensartet i de ulike virksomheter. Lønnskostnader påløper ikke jevnt i de ulike regnskapsperioder. Man må derfor fastsette prinsipper for hvordan ulike elementer innenfor lønnsområdet skal periodiseres i regnskapene.

Med personalkostnader forstås i dette veiledningsnotat alle kostnader relatert til ansatte i en virksomhet, herunder ordinær lønn, ulike former for variabel lønn, spesielle avtaler som gjelder bestemte yrkesgrupper, oppgavepliktige honorarer, personalforsikringer med videre. Sosiale kostnader, som relaterer seg til de ulike former for lønnsytelser, omfatter normalt feriepengar, arbeidsgiveravgift og pensjon. Slike avledede kostnader inngår også i definisjonen av personalkostnader i dette notat.

Når pensjon er nevnt separat i overskrift til dette notat, skyldes det at man i periodiseringsprosjektet foreløpig legger opp til en forenklet metode for kostnadsføring / presentasjon av pensjonskostnader. Bakgrunnen for dette er både praktisk og kapasitetsmessig begrunnet, samt definisjons- og avgrensningsmessig begrunnet. Pensjonskostnadens iboende kompleksitet, og teori bak beregninger, gjør at man må forsøke å finne enklere, men relevante tilnærmingsmetoder for presentasjon av pensjonskostnaden i pilotfasen av periodiseringsprosjektet. Dette utdypes nærmere i underavsnitt om pensjoner nedenfor.

En annen gruppe personalrelaterte kostnader er refusjoner av sykepengar og barselpengar. Slike refusjoner skal i utgangspunktet klassifiseres og sammenstilles med de kostnader som refusjonen relaterer seg til, og utgjør således en reduksjon til personalkostnadene.

Problemstillinger rundt personalkostnader som knytter seg til arbeid på varer og varige driftsmidler i *egen* virksomhet, og den regnskapsmessig presentasjon av slike, drøftes ikke videre i dette notat. Slike kostnader skal i prinsippet aktiveres, og på denne måte periodiseres. For fremgangsmåte ved identifisering og presentasjon av slike kostnader vises bl.a. til veiledningsnotater / standarder for områdene *beholdninger* og *anleggskontrakter*.

Problemstillinger som knytter seg til lønnsmessig innberetning og avstemming av lønnsregnskap mot hovedbok (*Følgeskriv til lønns-og trekkoppgavene*), tas heller ikke opp i dette notat, da det faller utenfor det regnskapsmessige fokus som her er tiltenkt.

I etterfølgende avsnitt vil notatet gå nærmere inn på enkelte former for lønnsrelaterte avsetninger / personalkostnader, og gi veiledning til tilnærming og fremgangsmåte for fastsettelse av åpningsbalanse i pilotvirksomhetene.

Eksempler på ulike typer personalkostnader

Personalkostnader vil bestå av en rekke ulike kostnadsarter. Nedenfor er listet noen eksempler på slike. Oversikten vil ikke være uttømmende, da det ved enkelte virksomheter vil kunne forekomme mer spesielle kostnader, avtaler mv., som også må tas hensyn til.

- Fast lønn (inkl. faste tillegg mv.)
- Variabel lønn (vikarer, overtid, variable tillegg etc.)
- Honorarer (undervisning, konsulenthonorarer ikke næringsdrivende mv)
- Permisjoner med lønn (utdanning, velferd mv.)
- Opptjent rettighet til permisjoner (f.eks. tariffestet rett til videreutdanning med lønn for enkelte grupper av ansatte)
- Etterbetalinger ifm. lønnsforhandlinger
- Sluttvederlag ifm. omstillinger
- Feriepenger opptjent inneværende år
- Feriepenger overført fra tidligere år / ferieuttak
- Påløpt fleksitid / (mertid / mindretid)
- Skyldig arbeidsgiveravgift (normalt siste terminoppgjør)
- Påløpt arbeidsgiveravgift
- Pensjonsinnskudd / AFP mv. (- arbeidsgivers andel og medlemsinnskudd 2%)
- Forsikringer (gruppeliv, ulykke og evt. andre personalforsikringer)
- Refusjon sykepenger
- Refusjon barselpenger

Det vises for øvrig til omtale av ulike typer personalkostnader og forslag til regnskapsmessig håndtering i slutten av dette notat.

Kartlegging, identifisering, klassifisering og beregning av avsetninger relatert til personalkostnader

Virksomheten må først identifisere / kartlegge hva slags personalkostnader / forpliktelser man har, og hvilke som det vil være aktuelt å avsette for i åpningsbalansen.

Videre må virksomheten gjøre en vurdering av hvilke av avsetninger som det vil være behov for å følge opp og ajourføre periodevis, og hvilke som utgjør mer "faste nivåer", og hvor en årlig, halvårlig, eller kvartalsvis nivåvurdering vil være tilstrekkelig.

En rekke personalkostnader / lønnsytelser vil være forutsigbare og av fast karakter, og vil utbetales i samme periode som kostnaden påløper. I slike tilfeller vil avsetning ikke vil være nødvendig, ettersom periodiseringen i utgangspunktet vil være korrekt. Andre lønnsytelser utbetales etterskuddsvis, basert på godkjent variabelt grunnlag, og vil derfor måtte avsettes for, både i åpningsbalanse og i den etterfølgende løpende regnskapsføring ved periode-avslutninger.

Virksomheten må ta stilling til klassifisering av de enkelte avsetningsstørrelser i *balansen*. Ordinære avsetninger for skyldig lønn vil normalt representere kortsiktig gjeld. Imidlertid vil for eksempel pensjonsforpliktelser, og enkelte andre eventualforpliktelser (permisjonsrettigheter for enkelte yrkesgrupper) kunne klassifiseres som langsiktig gjeld. Fordringer på for eksempel trygdekontor, som følge av påløpt refusjonsrettigheter i forbindelse med svangerskaps- eller sykepengerefusjoner, vil i normalt tilfellet utgjøre kortsiktige fordringer. Når det gjelder klassifisering i *resultatregnskapet* vil kontoplanen i de fleste tilfeller være veiledende med hensyn på gruppering av kostnaden / refusjonen.

I forbindelse med verdsettelse av avsetninger for personalmessige forpliktelser eller fordringer vil dette kunne gjøres ut fra forskjellige metoder, avhengig av den enkelte virksomhets lønns- og personalsystem, turnussystem, fraværsregistreringsrutiner og oversikter generelt. På slutten av dette notat vil visse personalkostnader / avsetningstyper omtales i mer detalj. Det vil i denne forbindelse gis enkelte forslag til beregningsmetoder og metoder for estimering av avsetningens størrelse / verdsettelse. Det vil dog kunne være store ulikheter i dokumentasjons-grunnlaget som den enkelte virksomhet har tilgjengelig for formålet, og det er viktig å understreke at alternative metoder for verdsettelse kan være like nøyaktige og relevante som de omtalte.

Åpningsbalanse skal gi et dekkende bilde av virksomhetens lønns- og personalrelaterte eiendeler og forpliktelser. Den skal være basert på pålitelig informasjon, være fullstendig samt være tilstrekkelig dokumentert. Det er viktig at man allerede fra kartleggingsfasen legger til rette for en best mulig sporbarhet i de listeføringer, spesifikasjoner, avgrensninger og forutsetninger som gjøres. Dette av hensyn til etterfølgende gjennomgang / revisjon, samt for tilrettelegging av gode rutiner for vedlikehold av balansepostene ved fremtidige periode-avslutninger.

Regnskapsloven / God regnskapsskikk

Regnskapsloven § 4-1, 1.ledd nr. 2, fastsetter opptjeningsprinsippet som grunnlag for når en inntekt skal regnskapsføres. Videre fremkommer det av ledd nr. 3 at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillings- / matching-prinsippet). Systematikken i loven er med andre ord at man først skal ta stilling til når en inntekt skal regnskapsføres, og deretter periodisere kostnadene i henhold til dette. Periodisering av lønnskostnader må, som en følge av dette, vurderes opp mot periodisering av virksomhetens inntekter, herunder virksomhetens aktivitet og / eller levering av tjenester.

For *statlige virksomheter* vil inntektsbegrepet ikke være like klart definert som for virksomheter i privat sektor som har overskudd som formål¹. Man må følgelig tilpasse den statlige regnskapspraksis til de forhold som er relevante for statlige virksomheter, herunder fokusere på realitet fremfor form. Det vises i denne sammenheng til redegjørelse i veivalgsnotat (prinsippnotat) fra Periodiseringsprosjektet i Finansdepartementet hvor begrepet *omvendt sammenstilling* er diskutert. I forhold til regnskapslovens systematikk innebærer omvendt sammenstilling i prinsippet en analog tilnærming til sammenstillingsprinsippet, men altså ut fra et kostnadsfokus fremfor et inntektsfokus.

Vesentlighetsgrenser ved periodisering

En mest mulig riktig periodisering av personalkostnader vil være en sentral oppgave for de fleste virksomheter i staten. Ved periodisering av personalkostnader er det hensiktsmessig at virksomhetene benytter den samme metode for tilnærming til vesentlighetsvurderingen.

Regnskapsavleggelsen har mange formål. Ulike formål vektlegges forskjellig avhengig av det fokus og den innfallsvinkel den enkelte bruker av regnskapet har. To av de viktigste formålene i Periodiseringsprosjektet er å få frem et mest mulig *korrekt bilde av ressursbruken* i statlige virksomheter, samt å fremskaffe *sammenlignbar kostnadsinformasjon* mot andre virksomheter. Regnskapet brukes som et grunnlag for å gjøre vurderinger og å ta beslutninger. Beslutninger er ikke bare grunnet på det isolerte regnskapet, men også på sammenligning mot andre regnskaper. I regnskaps- og revisjonsteori er vesentlighet ofte knyttet til beslutningsfunksjonen. Dersom en feil i regnskapet ville ført til at en bruker av regnskapet hadde gjort en annen vurdering eller tatt en annen beslutning, enn om feilen ikke var til stede, betraktes feilen som vesentlig.

Selve regnskapsloven har ingen særlige bestemmelser om vesentlighet i forhold til periodisering. Sammenstillingsprinsippet i § 4-1 nr. 3 er selve lovgrunnlaget for periodisering av kostnader til den periode tilhørende inntekt regnskapsføres.

Statlige virksomheter er store virksomheter med betydelig variasjon i lønnsstruktur, samt mengde og typer av transaksjoner. Det er viktig at kostnadene blir periodisert i korrekt periode. På den annen side må nøyaktighetskravet ses opp mot arbeidsmengden med å periodisere lønnskostnadene. For å redusere arbeidet med periodisering skal kun forhold av vesentlig betydning periodiseres. Dette må vurderes ved hver enkelt virksomhet, og det settes i denne omgang ingen norm fra Periodiseringsprosjektets side.

I den grad en virksomheten, ut fra en vesentlighetsbetraktning, ikke finner det nødvendig å foreta en regnskapsmessig avsetning, forventes det dog at virksomheten kan argumentere for og dokumentere at det rent faktisk er tale om et uvesentlig beløp².

¹ For 50-post virksomheter vil inntektsbegrepet for *egne* oppdragsinntekter dog kunne underlegges en tilnærmet lik definisjon i relasjon til sammenstillingsprinsippet, slik som utgangspunktet er i regnskapsloven.

² Kfr hensynet til sporbarhet i vurderinger og evt etterfølgende kontroll internt og eksternt (Riksrevisjon mv).

Overordnede retningslinjer for regnskapsføring av personalkostnader og pensjon

Lønns- og personalrelaterte kostnader skal kostnadsføres etter hvert som de påløper, og i henhold til sammenstillingsprinsippet (omvendt sammenstilling). Påløpt, ikke forfalt lønn, feriepenger, arbeidsgiveravgift og pensjon bør kostnadsføres løpende, dog som et minimum ved periodeavslutning. Dette skal avsettes som gjeld frem til utbetalingstidspunktet.

Godtgjørelse for arbeid som allerede er utført, for eksempel som følge av lønnsforhandlinger eller overtid, kostnadsføres på opptjeningstidspunktet og avsettes som gjeld frem til utbetalingstidspunktet. Gjelden tilbakeføres i den regnskapsperioden de ansatte får lønnen utbetalt. Samtidig tilbakeføres avsetninger for relaterte sosiale kostnader som er avsatt sammen med lønnen (feriepenger, arbeidsgiveravgift og evt. pensjon).

Dersom ikke alle grunnlagsbilag (timelister eller lignende) er mottatt ved periodeslutt, må det foretas en *estimering* av påløpt lønn. Dette baseres på beste estimat, for eksempel på bakgrunn av begrunnede og dokumenterte plantall eller erfaringstall i virksomheten.

Pensjon kostnadsføres foreløpig i henhold til fastsatt premiebeløp (arbeidsgivers tilskudd) for virksomheten i den aktuelle periode som premien påløper. Dersom virksomheten selv ikke betaler premie, men pensjonen beregnes og gjøres opp sentralt i statsregnskapet, innhentes opplysninger om nivå på pensjonskostnaden, og kostnadsføring foretas i virksomhetsregnskapet basert på beste estimat.

Refusjon sykepenger og barselpenger vises som kostnadsreduksjoner under gruppen personalkostnader. Fordring knyttet til opptjente, ennå ikke mottatte refusjoner, klassifiseres som omløpsmiddel i balansen.

Nærmere om de enkelte periodiseringsposter for personalkostnader og pensjon

Fast lønn

Fast lønn til ansatte i staten utbetales normalt innenfor samme måned som arbeidsinnsatsen ytes. Dette medfører at det ikke oppstår noen problematikk i forbindelse med periodisering av lønnskostnaden.

Tilsvarende vil gjelde for de sosiale utgifter som relaterer seg til den faste lønnen. Det vises for øvrig til avsnittene nedenfor som omhandler feriepenger, arbeidsgiveravgift og pensjon.

I visse tilfeller vil det likevel være behov for å periodisere personalkostnader som relaterer seg til fast lønn. Det vil bl.a. gjelde for etterbetalinger i forbindelse med lønnsoppgjør. Lønnsforhandlinger foretas oftest med tilbakevirkende kraft til en gitt dato. De forskjellige fagforeninger har ulike avtaler, og ofte ulike tidspunkt for forhandlinger og ikrafttredelse av lønnsjusteringene.

Lønns- og personalavdelinger ved virksomhetene trenger normalt noe tid til å få effektivisert lønnsjusteringene, og det vil som følge av dette kunne oppstå et etterslep i kostnadsføringen. Dette må virksomheten ta høyde for i regnskapsføring og økonomirapportering etter periodiseringsprinsippet. Påløpt, ikke forfalt lønn, (og tilhørende feriepengar, arbeidsgiveravgift og pensjon), må estimeres og regnskapsmessig avsettes for. Avsetningen skal fremkomme som gjeld i balansen å stå frem til utbetalingstidspunktet.

Begrepet nettolønn i staten - et forhold for vurdering:

Nettolønn defineres i Statens personalhåndbok som bruttolønn minus arbeidstakers egenandel av pensjonsinnskudd i SPK (2%). Et forenklet eksempel gir da følgende problemstilling³:

En arbeidstaker har kr 300.000 i fast lønn. Fast lønn vil normalt være pensjonsgivende fullt ut. Arbeidstakeren trekkes gjennom året for kr 6.000 for egenandel til pensjonspremie (2%). Beløp kr 294.000 fremkommer etter dette som en *nettolønn* som utbetales og kostnadsføres i virksomhetsregnskapet. Imidlertid vil den *egentlige* lønnskostnad, som også skulle gitt grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift vært kr 300.000. I tillegg til at kr 6.000 dermed faller utenfor grunnlaget for beregning og kostnadsføring av arbeidsgiveravgift, presenterer virksomhetene også kostnader til lønn med et for lavt beløp. Dette vil utgjøre et forstyrrende element ved evt. fremtidig benchmarking mot sammenlignbare virksomheter i privat sektor.

Periodiseringsprosjektet gir foreløpig ikke bindende retningslinjer for hvordan ovennevnte skal håndteres og rapporteres i virksomhetenes løpende regnskapsføring, ettersom det for flere av pilotvirksomhetene ligger innebygde koder i lønnsystemet som styrer pensjonstrekket til reduksjon på lønnskostnadene i regnskapet. En endring vil også kunne være forstyrrende i relasjon til allerede utsendte avdelingsbudsjetter. Forholdet bør dog adresseres korrigeres for før endelig regnskap for 2005 avlegges. Forholdet har betydning for klassifiseringen i resultatregnskapet mellom gruppene fast (pensjonsgivende) lønn og pensjonskostnader og for kostnadsnivået på arbeidsgiveravgiften.

Variabel lønn

Begrepet variabel lønn omfatter mange ulike typer variable tillegg og avtalefestede forordninger som gjelder for forskjellige grupper av ansatte i statlige virksomheter. Variabel lønn kan utgjøre avlønning i henhold til timekontrakt for ikke fast ansatte, eller kan utgjøre lønn som kommer i tillegg til den ordinære lønn for fast ansatte.

Eksempler på variabel lønn kan være overtidstimer, lørdags- og søndagstillegg, helligdags-tillegg, kostgodtgjøring, nattillegg, smusstillegg med videre.

Variable lønnsdata kan bygge på innleverte timelister, turnuslister, reiseregninger og diverse andre grunnlag. Virksomheten forutsettes å ha etablerte rutiner for håndtering av utbetaling av variabel lønn, og må også etablere rutiner for å estimere tilstrekkelig regnskapsmessig avsetning for påløpt, ennå ikke utbetalt variabel lønn.

Estimering av lønnsavsetningen kan gjøres ut fra flere typer grunnlag som er tilgjengelig i virksomheten. Slike grunnlag kan omfatte nøyaktige beregninger basert på simuleringer i turnussystem, tidligere perioders erfaringstall fremskaffet ved analyse og "subsequent review"- tilnærming, plantall for inneværende år (budsjett / prognose), samt ad-hoc oversikter basert på manuelle systemer, regneark mv.

³ Eksempelet er sterkt forenklet for å illustrere poenget best mulig. Det ses bl.a. bort fra skattetrekk i eksemplet.

Permisjoner mv.

I statlig sektor gis det fra tid til annen permisjoner med lønn til arbeidstakere. Slike permisjoner kan være hjemlet i hovedavtale eller i særskilt tariffestet avtale. Nedenfor er den regnskapsmessige tilnærming til slike permisjoner diskutert.

Enkelte yrkesgrupper i statlige virksomheter har avtaler om å kunne ta (studie)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 statsoppdrag eller andre oppdrag.

Periodisering av kostnader gjøres primært ut fra det generelle regnskapsprinsipp om sammenstilling av kostnader og inntekter (matching). Dette innebærer at kostnadene skal føres i samme periode som de inntekter de naturlig kan knyttes sammen med.

Foreløpig statlig regnskapsstandard om *Usikre forpliktelser og betingede utfall* gir retningslinjer for hvordan man bør periodisere kostnadene til (studie)permisjoner. Denne type permisjoner er etter definisjonen usikre forpliktelser, ettersom det både vil være usikkerhet om størrelsen på forpliktelsen samt at også oppgjørstidspunktet kan være usikkert.

(Studie)permisjonsavtaler kan innebære at den ansatte, etter et visst antall år i tjeneste, har rett til å ta ut studiepermisjoner med lønn. Når denne opptjeningstiden har gått har den ansatte en ubetinget rett til å ta ut permisjon. Denne rettigheten påløper i årene *før* permisjon tas ut. *Utgiftene* til lønn i permisjonstiden er derfor en *kostnad* i tiden *før* permisjon, og skal sammenstilles med den aktivitet og de tjenester den ansatte yter i opptjeningstiden.

Det vil være 3 faktorer som avgjør balanseført forpliktelse / avsetning;

- *Lønn i permisjonstiden.* Avsetningen ved starten av en permisjon bør tilsvare det den ansatte vil koste i permisjonstiden. Avsetning må derfor inkludere lønn, feriepenger, arbeidsgiveravgift og eventuelt andre ytelser som inngår i avtalene. Det er lønnen til den aktuelle ansatte som det skal avsettes for, ikke utgifter til vikarer. Vikarer genererer inntekter i vikarperioden, og kostnaden til vikar skal følgelig føres i den perioden vedkommende jobber.
- *Sannsynligheten for uttak.* I visse tilfeller benytter ikke den ansatte seg av en studiepermisjon. Forpliktelsen i balansen bør derfor nedjusteres etter uttakstilbøyelighet. Dette må vurderes individuelt i den enkelte virksomhet hvor studiepermisjoner vil være aktuelt.
- *Opptjeningstiden.* Forpliktelsen i balansen skal reflektere den andel av opptjeningstiden som er gjennomført. Forpliktelsen øker for hver måned en ansatt tjener opp rettigheter, og reduseres for hver måned en ansatt er i permisjon.

Når det gjelder mer individuelt bestemte permisjonsavtaler, så vil de samme generelle retningslinjer for regnskapsmessig tilnærming gjelde også her, ref. beskrivelse ovenfor. Virksomheten må i det enkelte tilfelle ta stilling til hvorvidt det bør gjøres avsetning for individuelle permisjoner på innvilgelsestidspunktet / beslutningstidspunktet. Denne vurdering må gjøres ut fra en helhetsvurdering av permisjonens innhold, begrunnelse og vesentlighet i regnskapet.

Omstillingskostnader (restrukturering av virksomhet)

For enkelte statlige virksomheter kan det være aktuelt å gjøre avsetninger for omstillingskostnader. Omstillingskostnader vil blant annet kunne omfatte sluttvederlag og ventelønn i forbindelse med nedbemanninger, kostnader til opplæringstiltak av ansatte, eller andre personalkostnader som påløper, eller forventes å påløpe, i forbindelse med omstillinger.

En omstilling kan blant annet omfatte;

- Endring av geografisk plassering av en virksomhet eller funksjon.
- Avvikling av funksjonsområder / avdelinger i virksomheten - helt eller delvis.
- Annen grunnleggende reorganisering, som har vesentlig innvirkning på innrettingen av virksomheten, herunder rasjonalisering eller reduksjon i virksomhetens omfang.

En nedbemanningsplan som på balansedagen ikke utgjør en formelt rettslig forpliktelse for foretaket, må vurderes med hensyn til om det skal / kan gjøres avsetning for forpliktelsen i balansen. Det skal foretas avsetning for utgifter til f.eks sluttvederlag som følger av en plan som er *meddelt* de ansatte innen balansedagen, og som utgjør en *selvpålagt forpliktelse* for virksomheten. For at dette skal være tilfelle, bør planen minst inneholde opplysninger om:

- Hvor mange ansatte ordningen gjelder, hvor disse nå er ansatt og i hvilken funksjon.
- Hvilket sluttvederlag som gis eller vil bli tilbudt.
- Tidspunkt / -periode for implementering av planen.

Omstillingsplanen må være behandlet i virksomheten ledelse (styre/departement) for at man skal kunne foreta en regnskapsmessig avsetning. Dessuten, for at en nedbemanningsplan kan anses som en forpliktelse på balansedagen, bør det være lagt opp til en raskest mulig iverksettelse og fullføring av planen innenfor en fastsatt tidsramme. Sistnevnte som indikasjon på at betydelig endring i planen er mindre sannsynlig.

Statlige virksomheter skal behandle omstillingskostnader i samsvar med foreløpig Statlig Regnskaps Standard om *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* og denne veiledningen. Omstillings-/restrukturingsutgifter skal periodiseres i henhold til sammenstillingsprinsippet. Utgifter som kan assosieres med senere perioders aktivitet / inntekt, skal sammenstilles med dette. Utgifter som ikke naturlig kan sies å bidra til senere perioders aktivitet / inntekt, skal kostnadsføres når de er pådratt. En restrukturingsavsetning representerer utgifter som oppstår etter hvert som omstillingen blir gjennomført, men som anses pådratt ved beslutningen av selve omstillingsplanen.⁴

Ved beregning av avsetningens størrelse, er det viktig at det utarbeides en god dokumentasjon, og at det foretas så eksakte beregninger som mulig (*beste estimat*). I den grad man ikke har identifisert aktuelle personer og funksjoner allerede, må man også foreta en så nøyaktig identifisering som mulig av de stillinger som planlegges kuttet. Avsetningen må foretas med basis i den kompensasjon som skal ytes, hensyntatt de ulikheter som vil gjelde i ordningen, hvor for eksempel alder, ansiennitet og lønnsnivå påvirker sluttvederlagenes størrelse.

⁴ Dette medfører at kostnader til en omstillingsplan som for eksempel er vedtatt i av kompetent organ i virksomheten i 2005, også skal regnskapsføres / avsettes for i 2005.

Det må også avsettes for arbeidsgiveravgift knyttet til sluttvederlag / ventelønn, og også arbeidsgiveravgift av *eventuelle* påløpne feriepenger og pensjonskostnader som knytter seg til samme.⁵

Feriepenger

Arbeidstakernes rettighet til ferie fremgår av ferieloven⁶ og av Hovedtariffavtalen i staten. Feriepenger skal dekke lønnsbortfallet under ferien. Feriepenger opptjenes i *opptjeningsåret* og utbetales i det påfølgende kalenderår – *ferieåret*. Feriepenger regnes av feriepengegrunnlaget og gis i staten i form av et ”ferielønnstillegg” i tillegg til fast lønn i juni måned.

Bruttobudsjetterte forvaltningsorganer foretar per i dag ikke noen avsetning for påløpte feriepenger gjennom året. Feriepenger kostnadsføres i henhold til kontantprinsippet i det påfølgende år (ferieåret). *Nettobudsjetterte* virksomheter foretar per i dag avsetning for påløpte feriepenger i opptjeningsåret.

Det er for statlige virksomheter også visse muligheter og beskrankninger i forbindelse med overføring av ferie til senere år.

Periodisering av feriepenger for statlige virksomheter som deltar i periodiseringsprosjektet:
Den aktivitet, i form av produksjon og/eller tjenester, som de ansatte i en statlig virksomhet genererer, må antas å ha tilnærmet direkte sammenheng med arbeidstiden. Av dette følger at kostnadene til lønn skal periodiseres til de periodene arbeidet faktisk blir utført, uten hensyn til utbetalingsrutiner.

Krav på feriepenger opptjenes løpende etter hvert som lønn til de ansatte påløper. Ved hver lønnskjøring bør derfor feriepenger avsettes og kostnadsføres med riktig sats (12%)⁷. Disse feriepengene kommer normalt ikke til utbetaling før året etter, og vil i slutten av året stå oppført som gjeld i balansen. Feriepenger inngår også i beregningsgrunnlaget for *arbeidsgiveravgiften*, og inneholder også *elementer av pensjonsgrunnlaget* (årslønn).

Regnskapsmessig inndeling:

Avsetning for feriepenger deles regnskapsmessig gjerne inn i to hovedgrupper;

- feriepenger opptjent i inneværende år, og
- feriepenger overført fra tidligere år

Denne inndelingen bør også reflekteres i kontoplanen. Det anbefales at det opprettes separate balansekonti for å skille mellom begrepene. Dette vil forenkle arbeidet med avstemming samt gjøre det lettere løpende å kunne rimelighetsteste de avsatte beløp.

Grunnlag for feriepengeavsetning

⁵ Ofte vil omstillingskostnader i form av sluttpakker mv, ikke inneholde rettigheter til feriepenger eller gi pensjonsopptjening. Dette må dog avklares ifm. evt. avsetning.

⁶ Ref. lov av 29.4.1988 nr. 21 om ferie.

⁷ For ansatte over 60 år gjelder sats 14,3 prosent. Enkelte yrkesgrupper kan dessuten også ha forhandlet andre avvikende satser, men dette antas ikke å omfatte mange arbeidstakere i statlige virksomheter.

Feriepenger beregnes normalt i lønssystemet, og virksomhetene må ha rutiner for å kontrollere at feriepengeavsetningen blir riktig. Ved årsslutt vil alle lønns- og personal-systemer kunne gi detaljerte lister som viser skyldig feriepengebeløp akkumulert og pr. ansatt. Akkumulert beløp skal avstemmes mot det beløp som er avsatt / skal avsettes i balansen.

Virksomhetene forutsettes, for intern kontroll- og styringsformål, å ha oversikt over opptjent og avvirket ferie for hver ansatt. Dette gjelder også for ferie opptjent og overført fra tidligere år. Ut fra dette grunnlag vil det også være mulig å beregne forpliktelser knyttet til overført ferie fra tidligere år.

Det må, i henhold til periodiseringsprinsippet, også gjøres avsetning for påløpt arbeidsgiveravgift av skyldige og påløpte feriepenger.

Ansatte som slutter i virksomheten og går over i annen stilling i staten.

Når en tilsatt i staten fratrær sin stilling for å gå over i en annen statsstilling, regnes ikke dette som opphør av arbeidsforhold⁸. Arbeidstakeren tar med seg sin rett til feriepenger og feriefritid til det nye arbeidsstedet. Det foretas ikke noe oppgjør mellom de statlige virksomhetene. Den enkelte virksomhet må *vurdere* om dette kan gi vesentlige utslag i regnskapet for det enkelte år. Både avgivende statlig virksomhet og mottakende statlig virksomhet må vurdere forholdet ut fra en vesentlighetsbetraktning.

Fordeling av feriepengeforpliktelse innenfor året (*kun for vurdering / valgfritt*).

Gjennom året mottar arbeidstakere ordinær lønn hver måned bortsett fra i juni, da feriepengene blir utbetalt. Dette skjer selv om den faktiske ferie tas ut i ulike perioder i året. Kostnadsføring i tråd med utbetaling vil da gi feilaktig periodisering av lønnkostnadene. En person som tar ferie i februar burde i prinsippet blitt trukket i lønn for disse dagene, og i stedet fått utbetalt en del av feriepengene som er opparbeidet. Dersom dette ikke gjøres burde man teoretisk periodisere lønnkostnadene i regnskapet slik at denne effekten ble hensyntatt. Virksomheten har da i februar realiteten opparbeidet en fordring på den ansatte, samtidig som man skylder den ansatte for fjorårets opptjente feriepenger. Motsatt har den ansatte en fordring på virksomheten dersom man har arbeidet i juni, og kun fått utbetalt feriepenger (som er opptjent året før). I juni vil avsetningen, ut fra denne teoretiske tilnærming, normalt gå motsatt vei, da de ansatte ikke har fått ordinær lønn, selv for de dagene de faktisk har arbeidet. Ved årsslutt vil dog avsetningen tilsvare verdien av de feriedager den ansatte tar med seg til senere år.

Statlige virksomheter, som følger finansdepartementets periodiseringsprosjekt, bør ved periodeavslutning *vurdere* å gjøre korleksjon for *avviklet ferie i perioderegnskapene*. Dette gjøres i så fall som et tillegg til den løpende avsetning for feriepenger. Som grunnlag for en periodisering gjennom året kan tidligere års erfaringstall for tidspunkt for ferieuttak legges til grunn (- historisk "ferieprofil" for virksomheten). Bevegelige helligdager bør i slike tilfeller korrigeres for, der dette vil ha vesentlig effekt. Dersom lønns- eller økonomisystemet gir mulighet for mer eksakt periodisering bør dette legges til grunn.

Fleksitid påløpt

De fleste statlige virksomheter har arbeidstidsordninger som omfatter fleksitid. Fleksitid representerer normalt et etterslep av personalkostnader for virksomheten, selv om den innarbeidede tiden i seg selv ikke medfører noen betalingsforpliktelse.

De fleste statlige virksomheter har stemplings- eller tidsregistreringssystemer som holder orden på fleksitiden, samt inneholder bestemmelser om maksmalt tillatt opparbeidet fleksitid.

⁸ Ref. lov av 29.4.1988 nr. 21 om ferie § 11, nr. 3.

For fleksitid gjelder at dette skal avsettes for i den grad det akkumulerte skyldige beløp er vesentlig. Akkumulert beløp beregnes ideelt sett ved å koble timelønn for den enkelte ansatte sammen med antall opparbeidede timer fleksitid for den ansatte. Alternativt kan man ta utgangspunkt i en gjennomsnittlig timelønn for alle ansatte som er underlagt fleksitidsbestemmelserne, og multiplisere dette med virksomhetens samlede påløpte fleksitid (sats x timer).

Det skal avsettes for *arbeidsgiveravgift* av den akkumulerte forpliktelse. Det skal ikke avsettes for pensjon, da variabel opparbeidet fleksitid uansett ikke vil inngå i noe pensjonsgrunnlag.

Fleksitid vil nok i mange virksomheter være relativt stabil fra periode til periode, eller følge bestemte mønstre med hensyn til uttakstilbøyelighet og tidspunkt for opparbeiding og uttak. Det antas derfor at regulering av avsetning for påløpt fleksitid gjennom året, kan gjøres sjablongmessig og basert på budsjettmessige forutsetninger og historiske trender.

Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgiveravgiften utgjør en lønns- og personal-*avledet* kostnad, og skal beregnes og avsettes for på bakgrunn av andre lønns- personalmessige størrelser. Arbeidsgiveravgiften kan regnskapsmessig logisk klassifiseres i to hovedgrupper eller balanseposter;

- Skyldig arbeidsgiveravgift
- Påløpt arbeidsgiveravgift

Skyldig arbeidsgiveravgift utgjør den avgift som er blitt *betalbar* for virksomheten i siste avgiftstermin⁹. 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. Grunnlaget som påløpt arbeidsgiveravgift beregnes ut fra, skal selvsagt også være regnskapsmessig avsatt for i virksomhetens balanse.

Innenfor gjeldende statlig regelverk er det ulike regler for henholdsvis brutto- og netto-budsjetterte virksomheter når det gjelder beregning og oppgjør / betaling av arbeidsgiveravgift. Det er en målsetting at virksomheter som følger Finansdepartementets periodiseringsprosjekt, bør tilnærme seg problemstillingen og *kostnadsføringen* av arbeidsgiveravgift på en mest mulig ensartet måte.

Fra 1.1.2004 skal statlige bruttobudsjetterte virksomheter selv beregne arbeidsgiveravgift, mens dette tidligere som hovedregel ble gjort ved sentral beregning. Statlige virksomheter følger dog et forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgiften¹⁰. Forenklet oppgjør innebærer at virksomhetene ikke gjennomfører betaling av arbeidsgiveravgiften til skatteoppkrever, men bokfører beregnet avgift som utgift under eget kapittel og til inntekt på fremmed kapittel

⁹ Terminise oppgjør til kemneren foretas, for virksomheter som betaler arbeidsgiveravgiften selv, seks ganger i året. Følgende forfallsdatoer gjelder: 15/1, 15/3, 15/5, 15/7, 15/9 og 15/11.

¹⁰ Ref. rundskriv R-103 og også forskrift om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet av 27.11.2003 nr. 1398. Dette gjelder ikke for nettobudsjetterte virksomheter.

SRS U2 - Beholdninger

5700¹¹. Bokført utgift og inntekt rapporteres til statsregnskapet¹². I avgiftsvedtak for 2004 fremgår det at statlige virksomheter generelt skal benytte høyeste avgiftssats (14,1 %)¹³.

Beregning og bokføring av arbeidsgiveravgiften skal gjøres i samme periode som lønn og annen avgiftspliktig godtgjørelse er påløpt eller utbetalt til arbeidstaker.

Som hovedregel gjelder at det skal beregnes arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjøring for arbeid eller oppdrag, når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Som lønn regnes blant annet også honorar, provisjon, overtidsgodtgjøring og ulempe tillegg. Naturalytelser skal også tas med ved avgiftsberegningen. Det samme gjelder for gruppe livsforsikring og pensjonspremie som dekkes av arbeidsgiver.

Med hensyn til arbeidsgiveravgift knyttet til pensjonsinnskudd i Statens pensjonskasse, blir denne for *bruttobudsjetterte* virksomheter ført til utgift på en fellesbevilgning¹⁴. Pensjonsinnskudd skal derfor som hovedregel ikke regnes som avgiftspliktig ytelse ved beregning av arbeidsgiveravgiften i virksomhetene. Virksomheter som ikke er omfattet av fellesbevilgningen (dvs *nettobudsjetterte* virksomheter), og som betaler innskudd direkte til Statens pensjonskasse, skal gjøre beregning og oppgjør av arbeidsgiveravgiften for pensjonsinnskuddet.

Når det gjelder arbeidsgiveravgift av 2 prosent andelen, som trekkes av den enkelte arbeidstaker som medlemsinnskudd i SPK, vises til avsnittet "*Fast lønn*" ovenfor (*ref. underavsnittet med liten skrift*), samt til avsnittet "*Pensjon*" nedenfor. I disse avsnitt er beregningsmåte og klassifiseringsproblematikk nærmere kommentert. I utgangspunktet skal det ikke svares arbeidsgiveravgift av de ansattes eget tilskudd til pensjonsordning. Ettersom medlemsinnskuddet, ut fra dagens statlige praksis¹⁵, bokføres som reduksjon til brutto lønnskostnad, gir den "netto" lønnskostnad som da fremkommer i virksomhetsregnskapet et for lavt grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgiften. Dette forhold må søkes hensyntas ved beregning av arbeidsgiveravgiften for virksomheter som skal følge Finansdepartementets periodiseringsprosjekt.

visse "teknikaliteter" i det gjeldende regelverk gjør at problemstillingen må diskuteres.

Arbeidsgiveravgift-kostnaden bokføres i regnskapet som personalkostnad (54-serien). For motposter, for de virksomheter som ikke betaler arbeidsgiveravgiften selv, men som fører den på annet kapittel, vises til veiledningsnotat om ikke transaksjonsbaserte inntekter samt til oppstillingsplan (-kontoserie 3 vs 8), for presentasjon av regnskap i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt.

¹¹ Kapittel 5700 gjelder Folketrygdens inntekter, post 72 er Arbeidsgiveravgift.

¹² Ordinære bruttobudsjetterte forvaltningsorganer skal bokføre avgiften som følger; beregnet arbeidsgiveravgift til utgift på virksomhetens eget kapittel, post 01 og underpost 18, og til inntekt på kapittel 5700 Folketrygdens inntekter, post 72 Arbeidsgiveravgift.

¹³ Unntak for høyeste arbeidsgiveravgiftssats for Nord-Troms og Finnmark og Svalbard. Det er også fastsatt lavere avgift for arbeidstakere over 62 år, og det skal betales ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over 16 G.

¹⁴ Ref. kapittel 1543 i Statsbudsjettet, Arbeidsgiveravgift til folketrygden under tidligere Arbeids- og administrasjonsdepartementet.

¹⁵ Det skal bemerkes at den bokføringsmåte som Staten har valgt rundt medlemsinnskuddet gir en helhetlig og korrekt løsning for staten totalt mhp arbeidsgiveravgiftsberegningen. Imidlertid vil man for kostnadsmåling og sammenlignbarhet i det enkelte virksomhetsregnskap underestimere kostnaden noe.

Løpende vedlikehold, bokføring og oppfølging av arbeidsgiveravgiften.

Virksomhetene må etablere rutiner for løpende avstemming og rimelighetskontroll av kostnadsført arbeidsgiveravgift, samt avsetninger for henholdsvis skyldig og påløpt arbeidsgiveravgift. Kontrollene bør inneholde konsistensvurdering av sammenhengen mellom grunnlaget for arbeidsgiveravgiftberegningen og selve avgiften. Det er dessuten viktig at det er etablert et betryggende system for sporbarhet mellom lønssystem og regnskapssystem.

Pensjonskostnader

Arbeidstakere i staten har rettigheter i en kollektiv pensjonsordning som er administrert av Statens Pensjonskasse (SPK). Denne ordning utgjør en såkalt ytelsesplan¹⁶. Dette innebærer i praksis at staten (*ved virksomheten*) har påtatt seg en forpliktelse om å yte pensjon til sine arbeidstakere ut fra en nærmere avtalt størrelse. Siden pensjonsordningen er en ytelsesplan må forpliktelsen ideelt sett beregnes og balanseføres og periodens pensjonskostnad beregnes og kostnadsføres.

Ved første gangs regnskapsføring (åpningsbalanse) legges det normalt til grunn at *netto* pensjonsforpliktelse i balansen tilsvare kroner null. Dette innebærer at den brutto pensjonsforpliktelse som påhviler ordningen, nøyaktig tilsvare de midler og garantier som statskassen stiller til rådighet for virksomheten.

Teorien rundt presentasjon av pensjonskostnad og netto pensjonsforpliktelse, samt praktisk tilnærmingemetode i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt diskuteres i sammenfattende form i de etterfølgende underavsnitt.

Generelle regnskapsregler og teori rundt pensjoner (ytelsesplaner)

Plikten til å regnskapsføre pensjonsforpliktelser følger av sammenstillingsprinsippet, jfr RL § 4-1.3, samt av NRSP¹⁷. Pensjon er vederlag for arbeidsytelse. På samme måte som annen lønnskostnad skal pensjonskostnad sammenstilles med inntekt som arbeidsytelsen frembringer. Regnskapsføring av pensjonskostnader er derfor en anvendelse av sammenstillingsprinsippet, kfr. også prinsippet om omvendt sammenstilling.

Forpliktelsen skal balanseføres som gjeld under langsiktige forpliktelser. Det vil si at alle virksomheter som har påtatt seg pensjonsforpliktelser ovenfor ansatte, i utgangspunktet må balanseføre forpliktelsen.

Pensjonsforpliktelsen måles som nåverdien av de estimerte fremtidige pensjonsytelser som er opptjent på balansedagen. Fremtidige pensjonsytelser er som oftest en funksjon av arbeidstakerens nominelle sluttlønn. Den lange perioden fra forpliktelsen påløper til utbetaling finner sted er et særtrekk ved pensjoner. Tidsavstanden øker usikkerheten ved måling av forpliktelsen i forhold til andre langsiktige forpliktelser. Dette gjelder bl.a. demografiske faktorer, antagelser om lønnsreguleringer og antagelser om frivillig avgang. Valg av diskonteringsrente vil ha stor betydning for nåverdiberegningen. Den fastsettes normalt lik den langsiktige risikofri rente¹⁸. Fordi beregningen er basert på langsiktige økonomiske

¹⁶ En annen hovedform for pensjonsordning vil være *tilskuddsplan*. Tilskuddsplaner er en teoretisk enklere form for pensjonsordning en ytelsesplaner. Forskjellen på slike pensjonsplaner omtales ikke videre i dette notatet.

¹⁷ NRSP er Norsk RegnskapsStandard for Pensjoner (NRS nr. 6) utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse. Standarden er en vel kjent standard for aktuarer i pensjonsselskaper, inkludert også Statens pensjonskasse.

¹⁸ Rente på norske statsobligasjoner – 10 år.

forventninger som ikke samsvarer med det som faktisk skjer på et enkelt år, vil det oppstå avvik mellom virkelig og forventede tall.

Økonomiske og aktuariemessige forutsetninger

Det er staten som i samarbeid med aktuar SPK bestemmer de økonomiske forutsetningene som ligger til grunn for beregning av pensjonsforpliktelsen virksomheten til enhver tid har. For at regnskapet skal kunne gi et mest mulig korrekt uttrykk for periodens kostnader ved en pensjonsordning, er det viktig at forutsetningene er realistiske. De enkelte forutsetningene må være konsistente i den forstand at de gir uttrykk for den samme antagelsen om fremtidig økonomisk utvikling. Sentrale forutsetninger vil være; diskonteringsrente, lønnsregulering, pensjonsregulering, G-regulering, frivillig avgang, uttakstilbøyelighet for AFP, avkastning på pensjonsmidlene, estimatavvik og endringer, og forhold og satser knyttet til arbeidsgiveravgift.

Sammenhengen mellom premieinnbetaling og pensjonskostnaden.

For fondsbaserte ordninger er det naturlig å spørre hvorfor premien som beregnes av forsikringsselskap ikke nødvendigvis tilsvarer den ansattes opptjening av pensjonsrettigheter i perioden. Forsikringsselskapenes premieberegning tar utgangspunkt i at det skal være tilstrekkelig fond til å dekke de til enhver tid forsikringsmessig opptjente rettigheter. Beregning av årlig opptjening i henhold til regnskapsstandarden (NRSP) fordeler pensjonskostnaden for en ansatt lineært over opptjeningsperioden.

Dagens statlige retningslinjer for føring av pensjoner i regnskapet

Statlige virksomheter har i hovedsak kun en leverandør av pensjoner - Statens Pensjonskasse (SPK). Arbeidsgivertilskudd til SPK og medlemsinnskudd betales dog bare av et begrenset antall statlig virksomheter. Det gjelder for statens forretningsdrift, og for enkelte andre statlige virksomheter med særskilte fullmakter¹⁹. Slike virksomhetene innbetaler også premie for statens gruppelivsforsikring²⁰ direkte til Pensjonskassen.

For de virksomheter som ikke betaler direkte til pensjonskassen, får SPK en samlet overføring fra statskassen, som i prinsippet skal dekke medlemspremie og arbeidsgivertilskuddet.²¹ Disse virksomheter skal heller ikke budsjettere eller bokføre pensjonsinnskuddet som en personalkostnad i regnskapet.

Ordningen gjengitt ovenfor gir åpenbart et misvisende²² bilde av personalkostnadene i virksomheter som ikke svarer pensjonspremie til SPK. Arbeidsgiverandelen til pensjon tilsvarer normalt mellom 8 og 12²³ prosent av arbeidstakers pensjongivende lønn. Medlemsandelen (2 prosent) kommer i tillegg til dette. En personalkostnad i størrelsesorden 10 – 14 prosent rapporteres i dagens ordning følgelig ikke som kostnad for disse virksomheter. Samtidig vil

¹⁹ Universitetene, flere av høyskolene og forskningsinstitusjonene er eksempler på forvaltningsorganer med særskilte fullmakter.

²⁰ Ref. også avsnitt nedenfor om "Personalforsikringer".

²¹ En samlet overføring til SPK skjer over tidligere Arbeids- og administrasjonsdepartementets budsjett, kapittel 1542. Dette skal i prinsippet dekke medlemspremie (medlemsinnskudd) og arbeidsgiverinnskudd fra de virksomhetene som ikke innbetaler direkte til Statens pensjonskasse. Overføringen er dels "fiktiv", ettersom SPK sine pensjonsmidler ikke er fondsbaserte, men basert på en garantiordning fra Statskassen.

²² En av de sentrale intensjoner i NOU 2003:6 (Hva koster det?) og i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt er nettopp å få frem best mulig kostnadsdata for statlige virksomheter.

²³ Kilde: Ordsøk-database under Finansdepartementet / lønnsområdet. Vil bli sjekket opp / oppdatert mot SPK for 2005.

heller ikke arbeidsgiveravgift knyttet til pensjoner bli hensyntatt²⁴. Kostnaden blir med dette ytterligere underrapportert.

Praktiske beskrankninger

Av praktiske og kapasitetsmessige årsaker vil SPK på mellomlang sikt ikke være i stand til å levere tilfredsstillende aktuarmessige beregninger for alle enkeltvirksomheter som ligger under staten. Det vil også oppstå visse prinsipielle grensedragningsproblemer i forholdet SPK, staten og virksomheten, som vil kreve nærmere avklaring.

Det er derfor nødvendig å komme frem til praktiske tilnærmingsmetoder, for å kunne rapportere kostnader ved pensjoner i statlige virksomheter på en mest mulig ensartet og på en enklest mulig måte.

Statlige virksomheter, som skal følge periodiseringsprinsippet, bør dog på sikt søke å tilpasse sin behandling av pensjoner slik at den blir i samsvar med god regnskapsskikk i Norge.

Bokføring av pensjoner – *foreløpige retningslinjer i periodiseringsprosjektet*²⁵

- Netto pensjonsforpliktelse i balansen settes til kroner null.
- Pensjon kostnadsføres i henhold til fastsatt premiebeløp for virksomheten (arbeidsgivers andel), i den aktuelle periode som premien påløper. I den grad virksomheten ikke betaler premie selv, innhentes opplysninger om nivå på pensjonskostnaden. Kostnadsføring foretas i virksomhetsregnskapet basert på beste estimat, og på kontogruppe 54.
- Medlemsinnskudd (2 prosent-andelen) skal prinsipielt ikke gå til reduksjon av ordinær lønnskostnad (under kontogruppe 50-51), men skal gå til reduksjon på den pensjonskostnad som fremkommer under kontogruppe 54²⁶. (Det vises også til avsnittet "Fast lønn" ovenfor, hvor klassifiseringsspørsmål knyttet til 2 prosenten diskuteres).
- Det skal betales / settes av for *arbeidsgiveravgift* knyttet til påløpt pensjonspremie. Arbeidsgiveravgiften periodiseres i takt med pensjonskostnaden.

Det at en virksomhet ikke betaler premie, men likevel er dekket av en standard ytelsesbasert pensjonsordning i SPK, innebærer i prinsippet at virksomheten mottar en "tilleggsbevilgning" fra staten. For motposter til pensjonskostnader for slike virksomheter, vises til veiledningsnotat om ikke transaksjonsbaserte inntekter, samt til forslag til oppstillingsplan (-kontoserie 3 vs 8).

Personalforsikringer mv.

Virksomheter som ikke bokfører eller betaler personalforsikringer, men som likevel er underlagt og dekket av slike forsikringer via sentrale ordninger i staten (normalt Statens Pensjonskasse), må i regnskap avlagt etter periodiseringsprinsippet vise kostnaden ved slike

²⁴ Ref. eget avsnitt om "Arbeidsgiveravgift" ovenfor.

²⁵ Note: Den regnskapsmessige behandling av pensjoner som skisseres ovenfor, innebærer at statlige virksomhetene bokfører pensjonskostnader tilnærmet lik den metode som ville vært aktuelt dersom SPK hadde hatt en pensjonsordning basert på tilskuddsplan, fremfor den gjeldende ordning med ytelsesplan.

²⁶ Ref. utkast til standard kontoplan i periodiseringsprosjektet.

ordninger. Eksempler på forsikringsordninger kan være gruppelivsforsikring og yrkesskade-forsikringer.

Det at man ikke betaler premie, men likevel er dekket av standard ordninger, innebærer i prinsippet at virksomheten mottar en "tilleggsbevilgning" fra staten. Enkelte virksomheter vil være dekket av ordninger bevilget over andre kapitler i statsbudsjettet. Virksomhetsregnskapet viser derfor for lave kostnader knyttet til personalet.

Dersom virksomheten ikke selv mottar regningen fra Statens Pensjonskasse, men belastes sentralt av et departement, direktorat eller tilsvarende, må virksomheten søke å innhente opplysninger om kostnaden. En tilnærming metode vil kunne være å beregne en gjennomsnittlig premie / sats per arbeidstaker, og gjennom dette estimere hva kostnaden ville vært, dersom man hadde betalt for den ordning man er en del av. Kostnaden bokføres i regnskapet under kontogruppen personalkostnader (5-serien). For motpost vises generelt til veiledningsnotat om inntekter fra bevilgning (SRS 10), samt til forslag til felles oppstillingsplan (kontoserie 3).

Lønnsrefusjoner

Lønnsrefusjoner omfatter i denne sammenheng refusjon av sykepenges, fødselspenges og andre refusjonsordninger for personalkostnader (arbeidsmarkedstiltak, lærlingtilskudd, adopsjonspenges, tilretteleggingstilskudd mv).

I statens kontoplan (Rundskriv R-101) er slike refusjoner henført til *inntektskapitlet* og til postene 15 – 18. Virksomheter som avlegger regnskap etter periodiseringsprinsippet skal vise refusjonen som en *reduksjon til lønnskostnadene* og i henhold til prinsippene for opptjening og sammenstilling. Lønnskostnadsreduksjoner skal bokføres på kontoserie 58. Refusjon av tilhørende arbeidsgiveravgift skal føres på separate konti.²⁷ I åpningsbalansen må virksomheten føre opp en *kortsiktig fordring* som viser utestående beløp mot trygdekontor / rikstrygdeverk og eventuelle andre offentlige myndigheter pr. 1.1.2005. Fordringen bør spesifisere hvem som virksomheten har fordringer mot (reskontrooversikt eller annen form for spesifikasjon²⁸). Refusjoner / innbetalinger som mottas etter 1.1.2005, og som gjelder forhold som relaterer seg til 2004 eller tidligere, skal føres mot denne fordring og følgelig ikke resultatføres. Utbetalinger i perioden etter 1.1.2005, hvor det kan kreves full eller delvis refusjon, skal føres som fordring i balansen og estimert kostnadsrefusjon i resultatregnskapet etter hvert som retten til refusjon opptjenes.

Det skal utvises et generelt forsiktighetsprinsipp i forbindelse med bokføring av beregnede refusjonsrettigheter, slik at fordringer ikke overvurderes og personalkostnader undervurderes.

²⁷ Ref. forslag til kontoplan for statlige virksomheter som deltar i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt.

²⁸ En metode for fastsetting av fordring i åpningsbalansen kan være en såkalt "subsequent review" tilnærming. Dette innebærer at man i de første måneder i 2005 går gjennom alle mottatte refusjoner og spesifiserer hvilke som tilhører perioden før 1.1.2005 og hvilke som tilhører perioden etter. Man kan også gjøre overordnede anslag på refusjonsberettigede beløp, ut fra spesifikasjoner fra lønns- og personalsystem / regnskapssystem eller fraværstatistikk eller andre oversikter.

Det kan være hensiktsmessig å ha egne fordringskonti for henholdsvis refusjon av barselpenges og for sykepenges. Dette vil kunne forenkle oppfølgingen, og man vil lettere kunne rimelighetsteste de oppførte fordringer.

SRS U2 - Beholdninger

Følgende forhold bør man være oppmerksom på i forbindelse med beregning / estimering av fordring mot trygdekontor mv;

- Virksomhetene får ikke refundert pensjon, bare arbeidsgiveravgift
- Virksomhetene får bare refundert opptjening av feriepenger i 12 uker. Dette må tas hensyn til i estimat. Feriepenger utbetales i mai/juni året etter opptjenings-/ refusjons-året.
- For personer / grupper som tjener mer enn 6G²⁹, får virksomheten bare refundert beløp opp til 6 G, selv om arbeidsgiver betaler full lønn til arbeidstaker. Dette medfører en netto underdekning for arbeidsgiver i refusjonsperioden.
- RTV/trygdekontorenes beregningsmetode for beregning av refusjoner baserer seg på divisor 260 (5 dagers arbeidsuke), og dette kan gi noe (små)avvik i forhold til beregningsoppsettet i lønssystemer som ofte benyttes i statlige virksomheter.
- For arbeidsgrupper som går i turnusordninger, og som etter tariffavtale har krav på utbetaling av gjennomsnittlig turnustillegg også i perioder med barselpermisjon eller sykemelding, kan det være avvik mellom den refusjon / utbetaling som legges til grunn i virksomhetens lønssystem og den refusjon som beregnes av trygdekontor.
- Trygdekontorene følger en utbetalingspraksis med 12 årlige refusjonsterminer. Imidlertid bør det noteres at det i januar måned normalt ikke foretas noen overføring fra trygdekontorene, mens det i desember foretas to utbetalinger. Dette har betydning for størrelsen på den oppførte fordring i balansen gjennom året.

Løpende vedlikehold, bokføring og oppfølging av refusjonsbeløp

Den enkelte virksomhet må legge til rette for en mest mulig korrekt og jevn bokføring av påløpte og refusjonsberettigede beløp. Dette kan gjøres med basis i output fra lønns- og personalsystem, regnskapssystem, fraværstatistikk eller andre støttesystemer. For mindre virksomheter vil et opplegg med regneark antagelig ofte kunne være tilstrekkelig for oppfølging og avstemmingsformål. Den enkelte virksomhet må selv vurdere tilnærminingsmetode og frekvens for gjennomgang i forbindelse med bokføring av refusjoner etter periodiseringsprinsippet. Koblingen til virksomhetens budsjetter og styringssystemer må klarlegges og vurderes i denne forbindelse. Prinsippene om vesentlighet og kost-nytte bør også være sentrale elementer i vurderingene.

²⁹ Fra 1.5.2004 er Folketrygdens Grunnbeløp kr 58.778. 6 G vil følgelig utgjøre kr 352.668.