

## Rundskriv R

---

Samtlige departementer  
Statsministerens kontor

Nr.	Vår ref	Dato
R-8/2022	22/5682	31.10.2022

### **Regnskapsføring av ikke utbetalte lønnsmidler ifm. lønnsoppgjøret 2022 og konsekvenser av manglende rapportering i november for fakturering og regnskapsføring av pensjonspremie fra SPK**

Rundskrivet innebærer i korte trekk at virksomheter som ikke klarer å få utbetalt hele eller deler av lønnsoppgjøret i 2022, likevel skal regnskapsføre disse lønnskostnadene i 2022. Videre vil virksomheter som rapporterer resultatet av lønnsoppgjøret til Statens pensjonskasse etter 25. november 2022, motta en tilleggsfaktura for pensjonspremie som også skal regnskapsføres i 2022.

Rundskrivet er fastsatt av Finansdepartementet (FIN) med hjemmel i bevilgningsreglementet § 13, jf. rundskriv R-110 *Fullmakter i henhold til bevilgningsreglementet*.

#### **1. Innledning og innhold**

Rundskrivet gjelder for årsavslutningen 2022, og fastsetter retningslinjer som statlige virksomheter skal følge for bokføring og rapportering av lønn knyttet til lønnsoppgjøret i staten, dersom resultatet av lønnsforhandlingene ikke blir klart tidsnok til å bli utbetalt i 2022.

Rundskrivet omhandler også regnskapsføring av pensjonspremie i 2022 dersom resultatet av lønnsforhandlingene blir utbetalt senere enn november 2022 eller rapportert til Statens pensjonskasse (SPK) senere enn 25. november 2022.

##### *Vedr. lønnsoppgjøret 2022*

Hovedtariffavtalene i staten gjeldende fra 1. mai 2022 innebærer en omfattende omlegging av lønssystemet i staten. Kommunal- og distriktsdepartementet og hovedsammenslutningene ble i møte 26. august 2022 enige om å utsette fristen for lokale forhandlinger med en måned, fra 31. oktober 2022 til 30. november 2022, jf. [PM-2022-13](#).

Den utsatte fristen for gjennomføring av lokale lønnsforhandlinger gir utfordringer for statlige virksomheter med å få registrert resultatet av lønnsoppgjøret slik at dette kan utbetales på desemberlønn 2022. Virksomhetene anmodes om å ferdigstille lønnsoppgjøret så raskt som

mulig, slik at resultatet kan utbetales som lønn i desember.<sup>1</sup> Dette innebærer både gjennomføring av forhandlingene og rapportering av resultatet av lønnsoppgjøret.

Virksomheter som ikke rekker å ferdigstille lønnsoppgjøret innenfor de frister som gjelder for hovedlønnskjøring for desember må om mulig foreta utbetaling gjennom en ekstra lønnskjøring i desember.<sup>2</sup>

For statlige virksomheter som ikke klarer å få registrert og utbetalt resultatet av lønnsoppgjøret før årsslutt, vil dette isolert sett gi et mindreforbruk på de kapitler/poster der lønn er budsjettert og regnskapsført. Et mindreforbruk kan ha betydning for virksomhetenes overføringsadgang av ubrukt driftsbevilgning til 2023, dersom dette overstiger fem prosent av bevilgningen, jf. bevilgningsreglementet § 5 tredje avsnitt nr. 1. Regnskapet vil dessuten gi et mindre dekkende bilde av ressursbruken i virksomheten for årene 2022 og 2023.

Rundskrivet regulerer at virksomheter som *ikke* klarer å få utbetalt hele eller deler av lønnsoppgjøret i 2022, skal regnskapsføre den ikke utbetalte lønnen som en påløpt forpliktelse som inngår i mellomværendet med statskassen i regnskapet for 2022. Det vil også måtte avsettes for arbeidsgiveravgift, som vil inngå i mellomværendet med statskassen.

Rundskrivets regulering av avsetning for manglende utbetaling av lønnsoppgjøret 2022 er ikke aktuell for virksomheter som utbetaler hele lønnsoppgjøret i 2022.

#### *Vedr. pensjonskostnader 2022*

Retningslinjer for regnskapsføring av pensjonspremie fremgår av rundskriv [R-118](#). Den utsatte fristen for lokale lønnsforhandlinger gir følgeeffekter og utfordringer også for beregning, fakturering og regnskapsføring av pensjonspremie i virksomhetene i 2022.

SPK baserer sin premieberegning på innrapportering av lønns- og stillingsdata for den enkelte ansatte. Det er først når ny lønns/stillingsdata for den enkelte ansatte er innrapportert til SPK at konsekvensen av endringen kan beregnes og faktureres virksomhetene (endringspremie). Grunnlaget for premiefakturaen for 6. termin hentes fra lønnsystemet etter utbetaling av lønn i november. Det innebærer at lønnsendringer som først blir registrert og utbetalt i desember eller senere, *ikke* vil inngå i premiefakturaen fra SPK for 6. termin. En vesentlig faktor (hendelse) for beregningen av endringspremien i 2022 vil dermed ikke være del av regnskapsført pensjonspremie i 2022. Effekten av lønnsendringene vil først inngå på

---

<sup>1</sup> DFØ leverer lønnstjenester til et flertall av statlige virksomheter. I den rollen vil DFØ ha begrenset kapasitet til behandling og oppdatering av resultatene dersom mange virksomheter leverer sine resultater tett opp mot fristene for hovedlønnskjøring i desember. Fristen for å sende inn oppdaterte lønnsdata til DFØ er 25. november for å kunne bli behandlet og registrert til hovedlønnskjøringen for desember. Registreringsfristen er 2. desember med en kontrollperiode fra 5.–6. desember, slik at hovedlønn kan kjøres 7. desember og utbetales 9. desember.

<sup>2</sup> For virksomheter som får lønnstjenester levert fra DFØ vil en ekstra lønnskjøring i desember gjøres ved korreksjonskjøringen (13. kjøring). Utbetalinger gjennom denne korreksjonskjøringen vil ikke nødvendigvis dekke alle funksjoner som en hovedlønnskjøring ivaretar. Virksomheter som benytter DFØs lønnstjenester, vil sammen med DFØ derfor kunne få merarbeid med konsekvenser for bl.a. håndtering av NAV-refusjoner, estimat for pensjonsgivende variable tillegg og SRS-avsetninger.

terminfaktura i 2023.<sup>3</sup> Regnskapet vil dermed ikke gi et korrekt bilde av ressursbruken i virksomheten for årene 2022 og 2023.

Pensjonseffekten vil isolert sett også gi seg utslag som et mindreforbruk på de driftsposter der lønn er budsjettert og regnskapsført, jf. også omtale over. I likhet med lønn vil det også for pensjonspremie påløpe arbeidsgiveravgift.

Rundskrivet regulerer at virksomhetene, i tillegg til bokføring av ordinær 6. termin faktura fra SPK, i 2022 også skal motta og bokføre en *tilleggsfaktura* fra SPK. Det legges opp til at SPK, med utgangspunkt i en oppdatert årsprognose<sup>4</sup> for pensjonspremien, skal sende ut en tilleggsfaktura til virksomhetene ultimo desember 2022. Oppdatert årsprognose vil være tilgjengelig på *Min virksomhet* (pålogging via hjemmesiden til SPK) primo november, slik at virksomhetene kan innrette budsjettstyringen i 2022 ut fra denne.<sup>5</sup>

## 2. Virkeområde

Rundskrivet gjelder for ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”) herunder departementer og for statens forvaltningsbedrifter, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2.

Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) omfattes ikke direkte av kravene i rundskrivet. De nettobudsjetterte virksomhetene må likevel forholde seg til de regnskapsmessige utfordringer som oppstår som følge av den utsatte fristen for lønnsforhandlingene 2022, herunder utsendt a-konto tilleggsfaktura fra SPK, jf. pkt. 4.

## 3. Regnskapsføring av påløpt, ikke utbetalt lønn (lønnsoppgjøret 2022)

Kontantprinsippet er et grunnleggende prinsipp ved rapporteringen til statsregnskapet, jf. bestemmelser om økonomistyring i staten (bestemmelsene) pkt. 3.5.1. Kontantprinsippet innebærer at utbetalinger skal rapporteres som utgifter i den perioden utbetalingen skjer, jf. bestemmelsene pkt. 3.4.2.

Rundskriv R-101 *Statens kontoplan for statsbudsjettet og statsregnskapet* inneholder regler for hva som skal føres mot mellomværendet med statskassen. Slike føringer innebærer unntak fra kontantprinsippet. Ved slike unntak vil utgiftsføringen motsvares av en balansepost som inngår som del av *mellomværendet med statskassen*.

Påløpt, ikke utbetalt lønn inngår i utgangspunktet *ikke* som en del av nevnte unntak fra kontantprinsippet. Som følge av de utfordringer utsatte frister for lønnsoppgjøret 2022 gir, har Finansdepartementet fastsatt at virksomheter som ikke klarer å få utbetalt hele eller deler av

---

<sup>3</sup> Effekten av G-reguleringen per 1. mai 2022 er imidlertid allerede tatt med som en hendelse på terminfaktura 3/2022 fra SPK. Dette gir et misvisende bilde av pensjonsutgiften gjennom året, ettersom virksomheten ikke har avklart og meldt inn effekten av lønnsoppgjøret for den enkelte til SPK.

<sup>4</sup> Oppdatert årsprognose vil basere seg på medlemsbestanden per februar 2022, dvs. samme grunnlaget som prognosen virksomhetene mottok i februar 2022, men nå med faktisk G-regulering og med faktisk gjennomsnittlig lønnsvekst, og korrigert for bl.a. faktisk pensjonsuttak mv. til og med 4. termin.

<sup>5</sup> Merk at årsprognosen fra SPK i utgangspunktet vil oppgi *samlet* pensjonspremie til SPK, noe som inkluderer både arbeidsgiverandelen og medlemsandelen (2%). Sistnevnte vil ikke utgjøre en utgift for virksomheten, da dette er et beløp som trekkes av den ansattes pensjonsgivende lønn og betales til SPK som del av samlet pensjonspremie. Se nærmere omtale under punkt 4 nedenfor.

lønnsoppgjøret i 2022, likevel skal regnskapsføre og rapportere dette som påløpt forpliktelse som inngår som del av mellomværendet med statskassen i regnskapet per 31. desember 2022.

#### *Bokføring og rapportering av ikke utbetalt lønnsoppgjør per 31.12.2022*

Nedenfor er det gitt retningslinjer for hvordan virksomheter som ved årsslutt ikke har fått utbetalt hele lønnsoppgjøret 2022 skal bokføre og rapportere dette som påløpt, ikke utbetalt lønn.

Virksomhetene utgiftsfører påløpt, ikke utbetalt lønn knyttet til lønnsoppgjøret 2022 som forpliktelse som inngår som del av mellomværendet med statskassen. Dette innebærer at det ved årsavslutningen 2022 innføres et unntak fra kontantprinsippet, utover de som fremgår av rundskriv R-101. Det legges til grunn at føringen mot mellomværendet utlignes i 2023 når lønnsoppgjøret faktisk utbetales.

Det legges til grunn at det hovedsakelig vil være lønn knyttet til det lokale oppgjøret som eventuelt ikke vil være utbetalt per 31.12.2022. Det sentrale oppgjøret vil forutsetningsvis være utbetalt hos virksomhetene per 31.12.2022.

Det vil være opp til virksomhetene selv å beregne og dokumentere hva ikke utbetalte lønnsmidler i tilknytning til lønnsoppgjøret 2022 utgjør per 31.12.2022, og hvilke kapitler og poster som den manglende utbetaling berører. Det legges til grunn at virksomhetene har et tilstrekkelig godt grunnlag for å estimere et slikt avsetningsbeløp, som også bør inkludere effekten av etterbetaling av lønn fra lønnsoppgjørets virkningstidspunkt (normalt 1. mai 2022).<sup>6</sup>

Det skal i avsetningen dessuten tas hensyn til påløpt arbeidsgiveravgift. Beregnet, påløpt arbeidsgiveravgift på driftspostene skal inngå som del av det avsatte beløpet på mellomværendet med statskassen.<sup>7</sup> Det skal ikke tas hensyn til pensjonspremie til SPK i denne avsetningen. Avsetning for pensjonspremie til SPK omtales i pkt. 4.

Det skal ikke beregnes påløpte feriepenger av ikke utbetalte lønnsmidler. Feriepenger vil ved utbetaling av lønnsoppgjøret for 2022 i 2023 bli forskjøvet med ett år.

Finansdepartementet gjør oppmerksom på at lønn som ikke er utbetalt innen årsslutt, blir å innberette skattemessig i utbetalingsåret.

---

<sup>6</sup> Dersom virksomhetene først foretar etterbetalingen av det lokale oppgjøret for perioden 1. mai til 31. desember 2022 i januar 2023, vil lønnsberegningen for januar kunne være et godt utgangspunkt for beregning av avsetningen. Dersom dette grunnlaget foreligger for sent til å kunne benyttes for bokføring i tide for å rekke fristene for å komme med i s-rapporten for desember (periode 12), vil det kunne være et alternativ å foreta bokføringen i periode 13. Fristen for anmodning om ompostering i statsregnskapet er 10. februar 2023.

<sup>7</sup> Ved avsetning for påløpt arbeidsgiveravgift i 2022 skal dette ikke kobles opp mot kapittel 5700 Folketrygdens inntekter, post 72 Arbeidsgiveravgift iht. reglene i rundskriv R-103 *Arbeidsgiveravgift for statlige virksomheter*. Det er først når lønn utbetales i 2023 at koblingen mot nevnte kapittel/post er aktuell.

Ved bokføring av påløpt, ikke utbetalt lønn i tilknytning til lønnsoppgjøret 2022 vil følgende artskontoer<sup>8</sup> kunne være aktuelle dersom virksomhetene ikke har et mer presist grunnlag:

- Konto 509 Periodiseringskonto lønn
  - o Her kan beregnet etterbetaling av ny fast lønn føres. Beregnet etterbetaling av variabel lønn (f.eks. overtid) kan også inngå på denne posten.
- Konto 291 Gjeld til ansatte
  - o Her kan samlet avsetning til påløpt lønn føres.
- Konto 541 Arbeidsgiveravgift påløpte ytelser
  - o Her kan beregnet påløpt arbeidsgiveravgift av lønn føres. For virksomheter som er lokalisert i ulike arbeidsgiveravgiftssoner vil en gjennomsnittlig arbeidsgiveravgiftssats kunne benyttes.
- Konto 278 Påløpt arbeidsgiveravgift
  - o Her kan avsetning for påløpt arbeidsgiveravgift føres.

DFØ vil gi nærmere veiledning med eksempler på hvordan virksomhetene skal bokføre lønnsavsetninger som følge av lønnsoppgjøret ved årsslutt, herunder hvilke artskonti som kan benyttes.

#### **4. Regnskapsføring av pensjonspremie til SPK i 2022**

Rundskriv R-118 regulerer regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter og omtaler også betaling av faktura til SPK. Rundskrivet ble sist oppdatert i desember 2021 i forbindelse med innføring av ny og virksomhetsspesifikk, hendelsesbasert pensjonsmodell i SPK med virkning fra regnskapsåret 2022.

SPK utsteder faktura for to måneder av gangen, seks ganger i året. Faktura for årets fem første terminer utstedes i måneden etter terminen, med 30 dagers betalingsfrist. Faktura for 6. termin utstedes i desember, med betalingsfrist i januar påfølgende år. Fakturert pensjonspremie for 6. termin 2022 utgiftsføres likevel i kontantregnskapet for 2022, og gjelden (skyldig pensjonspremie til SPK) inngår i mellomværendet med statskassen per 31.12.

Som følge av den utsatte fristen for gjennomføring av lokale lønnsforhandlinger i 2022, vil ikke SPK rekke å fakturere endringspremie for lønnsendringer for de virksomhetene som benytter seg av den utsatte fristen. Det er kun lønns- og stillingsdata som er innmeldt og oppdatert hos SPK innen 25. november 2022 som blir inkludert i ordinær 6. termin faktura. Dette innebærer at en vesentlig faktor (hendelse) for beregningen av endringspremien i 2022, ikke vil være del av regnskapsført pensjonspremie i 2022, men først inngår på terminfaktura i 2023. Regnskapet vil dermed ikke gi et korrekt bilde av ressursbruken i virksomheten for årene 2022 og 2023.

SPK vil derfor utstede en a-konto tilleggsfaktura til virksomhetene i desember 2022 som vil ta utgangspunkt i en oppdatert *årsprognose* for pensjonspremie, med fradrag for premie som allerede er fakturert virksomhetene gjennom terminene 1 til 6. Tilleggsfakturaen ferdigstilles hos SPK parallelt med at ordinær 6. termin faktura sendes ut (senest 22. desember). Denne

---

<sup>8</sup> I rundskriv R-102 *Standard kontoplan for statlige virksomheter* er det i egen kolonne avmerket at enkelte kontoer primært er aktuelle for SRS. Dette er ikke til hinder for at også disse konti kan benyttes ved innrapportering til statsregnskapet. Virksomhetene må imidlertid påse at det ved føring på slike konti anvendes en bilagsart/bilagsserie e.l. som ivaretar at bilaget blir med på s-rapporten.

fakturaen vil da kunne bokføres iht. de retningslinjer som fremgår av R-118, og vil sammen med terminfaktura 6/2022 inngå som del av mellomværendet med statskassen per 31.12.2022.

SPK vil informere virksomhetene om oppdatert årsprognose primo november, slik at virksomhetene kan innrette sin budsjettstyring inn mot årsslutt ut fra dette. SPKs oppdaterte årsprognose tar opp i seg faktisk G-regulering og faktisk gjennomsnittlig lønnsvekst i statlig sektor, og vurderes å gi et tilstrekkelig godt estimat i regnskapet for 2022 på hva pensjonspremien ville vært dersom lønnsoppgjøret hadde blitt registrert og rapportert innenfor de vanlige frister. SPKs estimat vil basere seg på at alle ansatte i virksomheten gis den samme prosentvise lønnsøkning. Det bemerkes at differansen mellom faktisk beregnet årspremie for 2022 og fakturert årspremie i 2022 vil komme til betaling gjennom fakturaen for 1. termin 2023<sup>9</sup>.

Merk at årsprognosen fra SPK i utgangspunktet vil oppgi *samlet* pensjonspremie til SPK, noe som inkluderer både arbeidsgiverandelen og medlemsandelen (2%). Sistnevnte vil ikke utgjøre en utgift for virksomheten, da dette er et beløp som trekkes av den ansattes pensjonsgivende lønn og betales til SPK som del av samlet pensjonspremie.

DFØ vil oppdatere sin veiledning med eksempler på hvordan virksomhetene skal innrette bokføringen i 2022, jf. at det legges opp til at SPK vil sende en a-konto tilleggsfaktura til virksomhetene, utover de ordinære terminfakturaene.

Virksomheter som har fått utbetalt hele lønnsoppgjøret innen hovedlønn *november* 2022, og samtidig har fått innrapportert ny lønn/stillingsdata for den enkelte ansatte til SPK innen 25. november slik at endringspremie vil inngå i den ordinære premiefaktura for termin 6/2022, trenger ikke forholde seg til en tilleggsfaktura fra SPK ut fra prognose. Disse virksomhetene bes ta kontakt med SPK gjennom <mailto:premie@spk.no> innen 9. desember 2022, slik at tilleggsfaktura ikke produseres.

## 5. Forvaltning

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) er gitt myndighet til og ansvar for å forvalte økonomiregelverket, statsregnskapet, standard kontoplan og krav til virksomheters årsregnskap.

Spørsmål om regnskapsføring av ev. lønnsavsetning for lønnsoppgjøret 2022 og pensjonspremie kan rettes til DFØ. Spørsmål knyttet til pensjonsordning og fakturering av pensjonspremie kan rettes til SPK.

## 6. Ikrafttredelse

Dette rundskrivet gjelder ved regnskapsavslutningen i 2022.

Med hilsen

Trond Høyde e.f.  
avdelingsdirektør

Torstein Sørbotten  
fagdirektør

---

<sup>9</sup> Det vil bli utstedet en kreditnota til tilleggsfakturaen i starten av mars 2023 som går til reduksjon ved betalingen av faktura for 1. termin 2023.

Kopi:

Stortingets administrasjon

Riksrevisjonen

Direktoratet for forvaltning og økonomistyring

Statens pensjonskasse

Kommunal- og distriktsdepartementet, Arbeidsgiverpolitisk avdeling