

## Høringsutkast til diskusjonsnotat

# God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

(Juli 2005)

1.	<i>Innledning og formål</i> .....	2
2.	<i>Definisjoner og regnskapsenhet</i> .....	3
2.1.	Ideelle organisasjoner .....	3
2.2.	Regnskapsenhet .....	4
3.	<i>Prinsippanvendelse og forståelse</i> .....	4
3.1.	Lovhjemmel til å fravike grunnleggende prinsipper.....	4
3.2.	Hovedhensyn ved utforming av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.....	4
3.3.	Internasjonale regnskapsprinsipper .....	5
3.4.	Transaksjonsprinsippet .....	6
3.4.1.	Definisjon, forståelse av transaksjonsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål .....	6
3.4.2.	Transaksjonsprinsippet for ideelle organisasjoner .....	6
3.5.	Opptjeningsprinsippet .....	6
3.5.1.	Definisjon, forståelse av opptjeningsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål .....	6
3.5.2.	Opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner .....	7
3.6.	Sammenstillingsprinsippet.....	7
3.6.1.	Definisjon, forståelse av sammenstillingsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål .....	7
3.6.2.	Sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner .....	8
3.7.	Øvrige grunnleggende prinsipper .....	8
3.8.	Bruk av diskusjonsnotatets løsninger .....	9
3.9.	Tilleggsopplysninger.....	10
3.9.1.	Noteopplysninger .....	10
3.9.2.	Nøkkeltall – administrasjonsprosent .....	10
4.	<i>Oppstillingsplan</i> .....	11
4.1.	Innledning .....	11
4.2.	Resultatregnskap/aktivitetsregnskap.....	11
4.3.	Aktivitetsregnskap.....	12
4.4.	Balansen .....	13
5.	<i>Anskaffede midler – regnskapsposter i aktivitetsregnskapet</i> .....	15
5.1.	Prinsipper for inntektsføring.....	15
5.2.	Medlemsinntekter .....	16
5.2.1.	Noteopplysninger .....	17
5.3.	Tilskudd.....	17
5.3.1.	Tilskudd fra NORAD og tilsvarende tilskuddsordninger.....	18
5.3.2.	Formidling av tilskudd .....	18
5.3.3.	Noteopplysninger .....	19
5.4.	Innsamlede midler og gaver .....	19
5.4.1.	Innsamlede midler .....	19
5.4.2.	Gaver.....	20
5.4.3.	Arv .....	21
5.4.4.	Gaver i form av tjenester .....	21
5.4.5.	Frivillig arbeid, dugnadsinnsats .....	21
5.5.	Opptjente midler fra operasjonelle aktiviteter .....	22
5.5.1.	Sponsorinntekter .....	22
5.5.2.	Salgsinntekter.....	22

5.6.	Andre inntekter .....	23
5.7.	Finans- og investeringsinntekter .....	23
6.	<i>Bruk av midler – regnskapsposter i aktivitetsregnskapet</i> .....	24
6.1.	Fordeling av kostnader .....	25
6.1.1.	Noteopplysning: .....	25
6.2.	Kostnader ved anskaffelse av midler .....	25
6.3.	Kostnader til formålet .....	26
6.3.1.	Gaver, tilskudd, bevilgninger for å oppfylle formålet .....	26
6.3.2.	Kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet .....	27
6.3.3.	Støttekostnader .....	27
6.4.	Administrasjonskostnader .....	28
6.5.	Finanskostnader .....	28
7.	<i>Eiendeler og gjeld</i> .....	28
7.1.	Eiendeler .....	28
7.1.1.	Anskaffelseskost .....	28
7.1.2.	Avskrivninger .....	28
7.1.3.	Nedskrivning .....	29
7.2.	Anleggsmidler .....	29
7.2.1.	Immaterielle eiendeler .....	29
7.2.2.	Bevaringsverdige eiendeler .....	30
7.2.3.	Andre driftsmidler .....	31
7.3.	Omløpsmidler .....	31
7.3.1.	Beholdninger .....	31
7.4.	Gjeld og forpliktelser .....	32
7.4.1.	Usikre forpliktelser .....	32
8.	<i>Egenkapital</i> .....	32
8.1.	Definisjon av egenkapital .....	32
8.2.	Egenkapital – inndeling/klassifisering .....	33
8.2.1.	Grunnkapital .....	34
8.2.2.	Egenkapital med lovpålagte restriksjoner/bindninger .....	34
8.2.3.	Egenkapital med eksternt pålagte restriksjoner/bindninger .....	34
8.2.4.	Egenkapital med selvpålagte restriksjoner/bindninger .....	34
8.2.5.	Annen egenkapital .....	35
8.2.6.	Egenkapitalendringer .....	35
8.3.	Tilleggsopplysninger .....	35

## 1. Innledning og formål

Regnskapsloven er endret, med virkning fra og med regnskapsår påbegynt 1. januar 2005 eller senere, slik at visse regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål (ideelle organisasjoner) kan fravike bestemmelsene i regnskapsloven om grunnleggende regnskapsprinsipper og oppstilling av resultatregnskapet og balansen når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Det er ifølge lovforarbeidene forutsatt at god regnskapsskikk utfylles gjennom egne regnskapsstandarder for ideelle organisasjoner. Mulighetene for unntak fra flere av de grunnleggende prinsippene og avvik fra oppstillingsplanene er begrunnet ut fra formålet med regnskapene og regnskapsbrukernes informasjonsbehov. Regnskapsreglene er i utgangspunktet utformet for regnskapspliktige **med** økonomisk formål, dette medfører at reglene ikke alltid er like egnet for regnskapspliktige **uten** økonomisk formål. Kostnad/nytte vurderingen er et viktig aspekt i utviklingen av god regnskapsskikk på dette området. Norsk RegnskapsStiftelse anser det som naturlig å påta seg ansvaret for å utvikle regnskapsstandarder for ideelle organisasjoner, og har nedsatt en komité som har igangsatt dette arbeidet.

Hensikten med dette diskusjonsnotatet er at det i oppdatert form utarbeidet høsten 2005, etter gjennomføring av høring sommeren 2005, skal kunne legges til grunn for regnskapsføring i ideelle organisasjoner i henhold til god regnskapsskikk, i samsvar med forutsetningene i lovforarbeidene.

Regnskapsloven inneholder en del forenklingsregler for små foretak. Norsk RegnskapsStiftelse har fastsatt en egen regnskapsstandard for små foretak, NRS 8. For ordens skyld presiseres det at ideelle organisasjoner kan benytte seg av de unntak som gjelder små foretak dersom organisasjonen oppfyller kriteriene for å anses som små foretak.

## 2. Definisjoner og regnskapsenhet

### 2.1. *Ideelle organisasjoner*

Regnskapsloven setter rammer for hvilke regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål som kan fravike de grunnleggende regnskapsprinsipper og avvike fra oppstillingsplanen når dette er i samsvar med god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-1 tredje ledd og § 6-3 tredje ledd. Diskusjonsnotatet omfatter bare de regnskapspliktige som positivt er nevnt i disse bestemmelsene, heretter omtalt som ideelle organisasjoner:

- ikke-økonomiske foreninger, jf. § 1-2 nr. 9
- stiftelser (alminnelige stiftelser), jf. § 1-2 nr. 10
- enkeltpersonsforetak, § 1-2 nr. 11 (det er i praksis vanskelig å finne eksempler på årsregnskapspliktige enkeltpersonsforetak som ikke har økonomisk formål).

Det er et ubetinget krav at ideelle organisasjonene ikke kan ha økonomisk vinning som formål. Den regnskapsmessige definisjonen av dette vil vanskelig kunne skilles fra tilsvarende skattemessige definisjon. Det legges derfor opp til at den regnskapsmessige definisjonen sammenfaller med den skattemessige mht hva som er å anse som ikke-økonomisk formål. For stiftelser vil dette i normalt tilfellet gjelde de stiftelser som faller inn i kategorien alminnelige stiftelser, mens næringsdrivende stiftelser ikke omfattes. Sondringen mellom økonomiske og ikke-økonomiske foreninger vil i noen tilfeller være problematisk. Ideelle organisasjoner driver ikke økonomisk virksomhet som hovedaktivitet. Så lenge foreningen ikke er å anse som en økonomisk forening og heller ikke er skattepliktig som sådan/for hoveddelen av sin virksomhet, vil foreningen falle inn under begrepet ideelle organisasjoner.

Ideelle organisasjoner kan ha "blandet" virksomhet, hvor en del av virksomheten (men ikke hoveddelen) har økonomisk formål. De spesielle reglene i dette diskusjonsnotatet er ment å skulle gjelde for den del av virksomheten med ikke økonomisk formål, ikke for eventuelle deler av virksomheten som har økonomisk formål. Dette innebærer likevel at ideelle organisasjoner vil benytte seg av en aktivitetsbasert oppstillingsplan, selv om organisasjonen også har en del aktiviteter med økonomisk formål. Når det gjelder de unntak som er beskrevet knyttet til de grunnleggende regnskapsprinsipper og vurde-

ringsregler vil disse unntakene normalt ikke være aktuelt å benytte for de aktivitetene som har økonomisk formål.

### **2.2. Regnskapsenhet**

Årsregnskapet skal omfatte alle de aktiviteter som drives i regi av den ideelle organisasjonen. Som hovedregel skal alle eiendeler som en regnskapspliktig organisasjon disponerer over eller har eiendomsrett til, tas med ved utarbeidelse av årsregnskap. Det er imidlertid en forutsetning at eiendelen kan føres opp i balansen etter regnskapslovens vurderingsprinsipper.

Det har vært praksis i en del ideelle organisasjoner å skille ut enkelte eiendeler eller aktiviteter i egne regnskaper. Dersom slike eiendeler eller aktiviteter ikke ligger i selvstendige juridiske enheter, skal de omfattes av organisasjonens årsregnskap.

## **3. Prinsippanvendelse og forståelse**

### **3.1. Lovhjemmel til å fravike grunnleggende prinsipper**

Regnskapsloven § 4-1, tredje ledd gir ideelle organisasjoner anledning til å fravike flere av regnskapslovens grunnleggende prinsipper: ”Regnskapspliktig som nevnt i § 1-2 nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.”

Bestemmelsens utforming, hvor det åpnes for unntak i de tilfeller dette kan anses som god regnskapsskikk, innebærer at bestemmelsen først får et reelt innhold gjennom god regnskapsskikk. Regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner vil dermed være en konkretisering av bestemmelsens innhold, med dette diskusjonsnotatet som et første utgangspunkt.

### **3.2. Hovedhensyn ved utforming av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner**

For ideelle organisasjoner er det mest sentrale hvorvidt det ideelle formål oppfylles, og dette er dermed også det som regnskapsbrukerne primært ønsker informasjon om. Dette i motsetning til regnskapspliktige med økonomisk vinning som formål, hvor det er naturlig å fokusere på inntjening og egenkapital, og hvor eiere/investorer er en sentral brukergruppe.

På et overordnet nivå er det lagt til grunn at regnskapsbrukerne har behov for informasjon knyttet til hvordan anskaffede midler blir benyttet, i hvilken grad organisasjonen lykkes med å oppfylle sitt formål, og hvor effektivt midlene blir benyttet.

Regnskapet som grunnlag for sammenligning, både sammenligning mellom forskjellige regnskapspliktige og for samme regnskapspliktige over tid, er et viktig hensyn ved utforming av regnskapsregulering. For ideelle organisasjoner er formålene så vidt forskjellige at organisasjonene i mange tilfeller ikke er sammenlignbare. Mangeartet og individuell organisasjonsmåte svekker også regnskapenes mulighet for å være sam-

menligningsgrunnlag. Sammenligning av regnskaper, nøkkeltall og lignende mellom forskjellige organisasjoner må derfor skje med varsomhet, og under hensyn til den effekt store ulikheter i formål og organisasjonsform har på regnskapene. Sammenligning over tid for samme organisasjon vil være mer relevant enn sammenligning mellom forskjellige organisasjoner. Et virkemiddel for å ikke svekke sammenligningsgrunnlaget utover det som følger av at organisasjonene er forskjellige, er krav om mest mulig objektivt grunnlag for vurdering og klassifisering. Krav til ensartet prinsippavvendelse for forskjellige regnskapsposter, systematisk behandling over tid og beskrivelse av anvendte prinsipper og konsekvensene av disse, vil bidra til å øke regnskapenes informasjonsverdi.

Kontrollaspektet er av stor betydning når det gjelder regnskaper for ideelle organisasjoner. For regnskapspliktige med økonomisk formål kan det sies å foreligge en ”innebygd” kontroll, fordi mangelfull intern kontroll vil slå ut i dårligere økonomisk resultat og denne konsekvens vil fremgå av regnskapet. I en ideell organisasjon foreligger ingen slik ”innebygd” kontroll, men kontroll med formuesforvaltning og ledelse er like fullt av stor betydning for regnskapsbrukerne. Så langt det er mulig er det derfor lagt opp til å ta hensyn til informasjonsbehovene knyttet til kontrollaspektet i utformingen av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.

Regnskapsbrukerne vil ha behov for informasjon om grunnlaget for fortsatt drift, uavhengig av om det som vurderes er en ideell organisasjon eller en regnskapspliktig med økonomisk formål. Informasjon som gir grunnlag for vurdering av om forutsetningen om fortsatt drift kan legges til grunn, er dermed like relevant for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige.

Hovedhensynene ved utforming av diskusjonsnotatet kan oppsummeres som følger. Regnskapene skal gi best mulig informasjon om:

- Oppfyllelse av den ideelle organisasjonens formål.
- Hvordan midler anskaffes og blir benyttet.
- Grunnlag for kontroll av ledelse og formuesforvaltning.
- Grunnlag for vurdering av fortsatt drift av organisasjonen.

### **3.3. Internasjonale regnskapsprinsipper**

Norske RegnskapsStandarder er utarbeidet blant annet med grunnlag i foreliggende internasjonale regnskapsstandarder. Det er lagt vekt på at de norske standardene så langt mulig skal være tilpasset til og i samsvar med det som følger av internasjonale regnskapsstandarder og prinsipper. I utformingen av et diskusjonsnotat for ideelle organisasjoner er det derfor naturlig å se hen til tilsvarende internasjonale standarder.

De internasjonale regnskapsstandardene utarbeidet av IASB, standardene forkortes IAS/IFRS, skal benyttes for børsnoterte foretaks konsernregnskap og vil også være valgmuligheter for andre regnskaper. I innledningen til IAS/IFRS fremgår det at disse standardene er utformet for å anvendes av enheter med økonomisk vinning til formål.

Den engelske standarden: "Statements of Recommended Practices – Accounting and Reporting by Charities" (UK) (revidert 2005) er utformet med tanke på ideelle organisasjoner. Denne standarden, heretter forkortet SORP, legger vekt på at regnskapet skal gi et riktig bilde av organisasjonens opptjente ressurser og hvordan disse har blitt brukt i løpet av året, samt den økonomiske stillingen ved slutten av året. Det er videre fokusert på at årsregnskapet for en ideell organisasjon er ment å vise hvordan en organisasjon mottar og bruker sine ressurser for å oppnå sine mål. SORP gir en helhetlig vurdering av de regnskapsmessige problemstillinger som er aktuelle for ideelle organisasjoner. Det er ikke funnet andre internasjonale regnskapsstandarder som gir en tilsvarende gjennomgående og systematisk behandling, og SORP er derfor lagt til grunn som en sentral kilde.

### **3.4. Transaksjonsprinsippet**

#### **3.4.1. Definisjon, forståelse av transaksjonsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål**

Historisk kost regnskap blir ofte beskrevet som transaksjonsbasert. Det er gjennomførte transaksjoner som er grunnlaget for regnskapsføring og måling. Fastsettelse av transaksjonstidspunktet eller om det i det hele tatt har vært en transaksjon skal avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko. Substans og økonomiske realiteter og ikke formell form skal avgjøre dette hovedspørsmålet om transaksjon eller kontinuitet. Transaksjonsprisen skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Oppsummert innebærer transaksjonsprinsippet at transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.

#### **3.4.2. Transaksjonsprinsippet for ideelle organisasjoner**

For ideelle organisasjoner kan fastsettelse av transaksjonstidspunktet, herunder avgjørelse om det i det hele tatt har vært en transaksjon, by på andre og større utfordringer enn for regnskapspliktige med økonomisk formål. Mange ideelle organisasjoner mottar gaver, og det foreligger da intet vederlag som kan danne utgangspunkt for regnskapsføringen. Gaver er ensidige, og fordi det ikke foreligger vederlag oppfyller ikke gaver kriteriene for en regnskapsmessig transaksjon. Gaver skal likevel som hovedregel regnskapsføres. Det vil kunne være en utfordring å finne hvilken verdi som skal legges til grunn for regnskapsføringen. Også byttetransaksjoner forekommer oftere for ideelle organisasjoner sammenlignet med andre regnskapspliktige. Det er derfor behov for nærmere veiledning knyttet til identifikasjon av hva som er å regne som transaksjoner, hvilke andre hendelser som skal regnskapsføres, måling av transaksjonspris og hvordan beløp for regnskapsføring skal fastsettes i de tilfeller det ikke foreligger vederlag.

### **3.5. Opptjeningsprinsippet**

#### **3.5.1. Definisjon, forståelse av opptjeningsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål**

Opptjeningsprinsippet innebærer at en inntekt resultatføres når den er opptjent. I en transaksjonsbasert historisk kost modell blir inntekt normalt regnskapsført når det finner sted en salgstransaksjon. I tilknytning til det grunnleggende opptjeningsprinsippet er fremskutt og utsatt inntektsføring relevante begreper. Inntektsføring av anleggskontrakter i takt med fremdriften (løpende avregning) kan sies å være fremskutt

inntektsføring i forhold til transaksjonsprinsippet. Utsatt inntekt kan blant annet eksemplifiseres med garanti/serviceavtaler, hvor den del av salgssummen som gjelder fremtidige garanti-/serviceforpliktelser ikke er opptjent i forbindelse med salgstransaksjonen, men må balanseføres som utsatt inntekt.

### 3.5.2. *Opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner*

I utgangspunktet er opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner det samme som for regnskapspliktige med økonomisk formål, i det at inntekter skal resultatføres når de er opptjent. Inntektene regnes som opptjent når betingelsene for å motta inntektene er oppfylt og det er rimelig sikkerhet for at man vil motta inntektene. For inntektsføring i ideelle organisasjoner må følgende tre kriterier være oppfylt.

- organisasjonen må ha juridisk rett til inntekten
- det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

Det andre kriteriet, rimelig sikkerhet for at inntektene vil bli mottatt, er basert på en regnskapsmessig forståelse av sannsynlighetsbegreper. Sannsynlighetsbegreper er behandlet i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, punkt 3.2, hvor det blant annet fremgår at:

- Sannsynlighetsnivået ”så godt som sikkert” svarer til en sannsynlighet på nær 100 %.
- ”Rimelig sikkert” angir sannsynlighetsintervallet under ”så godt som sikkert” for sannsynligheter over 90 %.

## 3.6. *Sammenstillingsprinsippet*

### 3.6.1. *Definisjon, forståelse av sammenstillingsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål*

Etter hovedreglene er det primære formålet med regnskapet å måle resultatet i regnskapsperioden. Beskrivelsen av den historiske inntjeningen skal gi regnskapsbrukerne grunnlag for å vurdere selskapets inntjeningsevne. Måling av regnskapsmessig resultat er sammenstilling (matching) av inntekter og kostnader i perioden. Det er behov for å periodisere inntektstransaksjoner og kostnadsføring skjer etter sammenstillingsprinsippet. Kostnader som er påløpt for å skape inntekt, sammenstilles med inntekten og benevnes kostnad opptjent inntekt eller kostnad solgte varer. Sammenstilling forutsetter fordeling av kostnader mellom regnskapsperioder. I noen tilfeller er det en direkte sammenheng mellom inntekt og kostnad, f.eks. direkte varekostnader. I andre tilfeller er sammenhengen indirekte, f.eks. avskrivninger, og fordelingen må gjøres mer skjønnsmessig.

Oppsummert kan sammenstillingsprinsippet uttrykkes som at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. I NOU 1995:30 gir regnskapslovutvalgets forslag en enda klarere kobling til formålet om å måle økonomisk resultat, her var sammenstillingsprinsippet uttrykt som: ”Kostnader skal sammenstilles med inntekt for måling av resultat”.

### 3.6.2. *Sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner*

For ideelle organisasjoner sammenstilles inntektene med aktiviteten, slik at gjennomført aktivitet for skaffe inntekt innebærer at inntekten regnskapsføres i samme periode. Det er etter dette ikke anledning til å utsette føring av inntekter i påvente av gjennomføring av den (etterfølgende) aktiviteten hvor midlene brukes.

Når det gjelder bruk av midler har sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner det til felles med den alminnelige forståelsen av prinsippet at det er kostnader, i motsetning til utgifter, som skal regnskapsføres. Betalingstidspunktet har ingen betydning og kostnaden skal regnskapsføres når kostnaden er påløpt, uavhengig av om det er mottatt faktura for kostnaden og uavhengig om kostnaden faktisk er betalt.

Det som er særskilt for forståelsen av sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner er hva som er utgangspunktet for sammenstillingen. For ideelle organisasjoner har vi ikke den samme sammenhengen mellom inntekter og kostnader som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Dette innebærer at kostnader må sammenstilles med et annet utgangspunkt, hvor kostnader sammenstilles med den aktivitet som medfører bruk av midlene.

Kostnader i en ideell organisasjon vil være kostnader knyttet til den aktivitet som utøves for å oppfylle organisasjonens formål. For en organisasjon er det viktig å vise hvilke kostnadsgenererende aktiviteter som er gjennomført i regnskapsperioden og kostnadene må sammenstilles/periodiseres ut fra den aktivitet som har vært utført.

### 3.7. *Øvrige grunnleggende prinsipper*

Følgende grunnleggende regnskapsskikk gjelder for ideelle organisasjoner, uten unntak eller forenklinger:

- Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet).
- Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode. Små foretak kan fravike det grunnleggende prinsippet om sikring, dette gjelder også ideelle organisasjoner som oppfyller kriteriene for små foretak.
- Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.
- Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk.
- Alle inntekter og kostnader skal resultatføres (kongruensprinsippet). Dette kravet gjelder fullt ut for ideelle organisasjoner. Det er for eksempel ikke i samsvar med kongruensprinsippet å resultatføre i samsvar med budsjett, mens de faktiske resultatpostene i stedet føres mot egenkapital/fond. Kongruensprinsippet for ideelle organisasjoner må forstås i sammenheng med prinsippene for føring av anskaffede midler.
- Virkning av endring av regnskapsskikk og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Små foretak kan likevel resultatføre virkning av endring av regnskapsskikk og korrigerende

av feil i tidligere årsregnskap, dette vil også gjelde for ideelle organisasjoner som oppfyller kriteriene for små foretak.

- Krav om ensartet prinsippanvendelse, og prinsippene skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan likevel være forskjellig.
- Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avvirket, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.
- Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.

### 3.8. *Bruk av diskusjonsnotatets løsninger*

Standardens løsning	Obligatorisk for ideelle organisasjoner	Valgmulighet for ideelle organisasjoner		Andre regnskapspliktige uten økonomisk formål
		Valgmulighet samlet	Valgmulighet enkeltvis	
Fortolkning, innenfor regnskapslovens hovedregler	Ja	Ikke aktuelt	Ikke aktuelt	Kan benyttes
Unntak fra regnskapslovens hovedregler <sup>1</sup> ut fra organisasjoners egenart og regnskapsbrukernes behov	Nei, valgmulighet	Ja, organisasjonen velger enten standardens løsninger samlet (anbefalt) eller alternativt regnskapslovens hovedregler	Nei, må velges samlet	Kan ikke benyttes
Unntak fra regnskapslovens hovedregler <sup>1</sup> ; forenklinger	Nei, valgmulighet	Nei, kan velges enkeltvis	Kan velges enkeltvis, men det stilles krav til systematisk prinsippanvendelse	Kan ikke benyttes
Oppstillingsplan – aktivitetsregnskap	Valgmulighet – er anbefalt	Ja, men aktivitetsregnskap anbefales brukt	Nei, forskjellige oppstillingsplaner kan ikke kombineres	Kan ikke benyttes

Det anbefales at ideelle organisasjoner benytter aktivitetsregnskap. Bruk av aktivitetsregnskap er imidlertid ingen forutsetning for å kunne benytte løsningene på øvrige områder. De unntak og fortolkninger som legges til grunn når det gjelder grunnleg-

<sup>1</sup> Det vil si unntak fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper om transaksjon, opptjening og sammenstilling.

gende prinsipper og vurderingsregler kan med andre ord benyttes selv om den ideelle organisasjonen ikke velger et aktivitetsregnskap.

### **3.9. Tilleggsopplysninger**

#### **3.9.1. Noteopplysninger**

Regnskapsloven § 7-1 om noteopplysninger har i annet ledd et krav til tilleggsopplysninger som er nødvendige for å bedømme stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Lovkravene til utforming av resultatregnskap, balanse, og notekravene er slik at disse delene av årsregnskapet i de fleste tilfeller vil gi de opplysninger som er nødvendig for å bedømme stilling og resultat i det regnskapspliktige foretaket. Når særlige forhold medfører at dette ikke gir tilstrekkelig opplysninger til å ivareta det overordnede informasjonskravet, er det imidlertid nødvendig å gi tilleggsopplysninger. I lovbestemmelsen er nødvendig bevisst valgt for å uttrykk for en relativt høy terskel før kravet om tilleggsopplysninger utløses. For ideelle organisasjoner må dette kravet til tilleggsopplysninger forstås både i forhold til det som generelt sett er kjennetegnende for ideelle organisasjoner, men også i forhold til den enkelte organisasjons særtrekk og egenart.

Fra og med regnskapsåret 2005 er det føyet til et krav om tilleggsopplysninger hvis anvendelsen av bestemmelsene regnskapsloven ikke er tilstrekkelig for å gi et rettvise bilde (jf § 3-2a første ledd). I lovforarbeidene fremgår at det med denne tilføyelsen ikke siktes til store endringer eller utvidelser av informasjonskravet, men Finansdepartementet mener at presiseringen av et slikt overordnet krav vil tydeliggjøre den regnskapspliktiges ansvar for å gi korrekt og dekkende informasjon i årsregnskapet. Kravet om tilleggsopplysninger for å gi et rettvise bilde gjelder fullt ut for ideelle organisasjoner.

Et generelt vesentlighetsprinsipp gjelder i forhold til krav til noteopplysninger. I § 7-1 uttrykkes vesentlighetsprinsippet eksplisitt i tredje ledd: ”Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges ... stilling og resultat.” Enkelte tilleggsopplysninger skal likevel alltid gis. For ideelle organisasjoner må det, som for andre regnskapspliktige, foretas en konkret vurdering av hvilke opplysninger som kan utelates med henvisning til at de ikke er av betydning.

#### **3.9.2. Nøkkeltall – administrasjonsprosent**

Administrasjonsprosent er et nøkkeltall som tillegges stor betydning for mange ideelle organisasjoner. Nøkkeltallet blir påvirket både av hvilke kostnader som skal regnes som administrasjon og hvilket grunnlag som administrasjonskostnadene ses i forhold til. Når det gjelder hvilket grunnlag administrasjonsprosenten skal ses i forhold til kan dette tenkes å være samlet anskaffelse av midler eller samlet forbruk av midler. Tradisjonelt har samlet anskaffelse av midler vært det mest benyttede grunnlaget. Samlet anskaffelse av midler kan imidlertid vise store variasjoner ut fra aktiviteten og i en del tilfeller kan verdiendringer på plasserte midler også påvirke sum anskaffede midler. Endringer i periodisering, som følge av endring i regnskapsloven og denne regnskapsstandard, vil i flere tilfeller kunne medføre enda større variasjon i regnskapsførte anskaffede midler i forskjellige perioder, sammenlignet med hittil gjeldende regn-

skapspraksis. Administrasjonskostnadene vil ha en klarere og mer påregnelig sammenheng med forbruk av midler. Det grunnlag som administrasjonsprosenten beregnes ut fra anbefales derfor å settes til samlet bruk av midler.

## 4. Oppstillingsplan

### 4.1. Innledning

Regnskapslovens oppstillingsplaner er obligatoriske. Disse omfatter resultatregnskap, balanse og kontantstrømsoppstilling. Små foretak kan velge å ikke utarbeide kontantstrømsoppstilling. Resultatregnskapet skal ihht regnskapsloven § 6-1 være artsinndelt. Fra og med regnskapsåret 2006 er også funksjonsinndelt resultatoppstillingsplan tillatt, jf. regnskapsloven § 6-1a.

### 4.2. Resultatregnskap/aktivitetsregnskap

Regnskapslovens artsinndelte resultatregnskap er utarbeidet for å dekke informasjonsbehovet ut fra et investorperspektiv. Det viser de ulike inntekter og kostnader gruppert ut fra art, dvs. type inntekt og kostnad.

For organisasjoner uten økonomisk vinning som formål er det fra og med regnskapsåret 2005 mulig å velge en alternativ oppstillingsplan § 6-3, 3.ledd dersom dette anses som god regnskapsskikk: *”Regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 9, 10 eller 11, og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan avvike fra oppstillingsplanene i § 6-1, § 6-1 a og § 6-2, dersom dette anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.”*. De regnskapspliktige står ikke fritt til selv å bestemme innholdet i en slik oppstillingsplan, den alternative oppstillingsplanen fremgår i dette diskusjonsnotatet.

Artsinndelt resultatregnskap vil ikke gi informasjon om bruken av midlene opp mot et ideelt formål, men er mer innrettet mot en virksomhet som har inntjeningskrav. Ideelle organisasjoner har ikke hovedfokus på inntjening, men oppfyllelse av formålet til virksomheten. Erfaringer viser at det har vært forholdsvis vanlig at ideelle organisasjoner har satt opp et aktivitetsregnskap i tillegg til det lovbestemte artsinndelte resultatregnskapet. Sentrale brukergrupper har gitt uttrykk for at nytteverdien av et aktivitetsregnskap er større enn av det artsinndelte resultatregnskapet, ut fra at aktivitetsregnskapet dekker informasjonsbehovene bedre. Videre har retningslinjer gitt av bevilgende og/eller kontrollerende myndigheter eller instanser i noen tilfeller stilt krav om aktivitetsbasert resultatrapportering. Blant annet har stiftelsen Innsamlingskontrollen et slikt krav for de organisasjoner som er tilknyttet innsamlingskontrollen.

Ut fra et brukerperspektiv er det viktig at en reduserer fokus på det tradisjonelle årsresultatbegrepet, og heller presenterer hvilke aktiviteter som er gjennomført siste regnskapsår og hvordan disse har vært finansiert. Dette vil gi bruker av regnskapet bedre grunnlag for å vurdere organisasjonens evne til å oppfylle formålet.

Hensynet til sammenlignbarhet innenfor sektoren ideelle organisasjoner tilsier at sektoren bør bruke en felles oppstillingsplan. Det legges til grunn at det foreslåtte aktivitetsregnskapet best ivaretar brukernes informasjonsbehov og derfor er best egnet for

ideelle organisasjoner. Aktivitetsregnskap er derfor anbefalt oppstillingsplan, mens artsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet er tillatt, men ikke anbefalt, alternativ. Dersom en organisasjon likevel velger å videreføre en artsinndelt oppstillingsplan, er det anbefalt at det utarbeides noter som gjengir i hovedtrekk hvilke aktiviteter som har vært gjennomført siste regnskapsår.

#### 4.3. Aktivitetsregnskap

Formålet med et aktivitetsregnskap er å vise alle anskaffede midler fordelt på hovedtyper, og hvordan disse er anvendt i løpet av regnskapsåret. Brukeren av regnskapet skal kunne lese ut fra regnskapet hvordan den ideelle organisasjonen har finansiert sine aktiviteter, eksempelvis ved medlemsinntekter, tilskudd, gaver eller andre kilder. Videre skal det ut fra oppstillingsplanen fremgå hvordan organisasjonen har anvendt midlene til formålet og hvor store kostnader som har påløpt til å anskaffe midler. Det er et mål at det skal være en klar sammenheng mellom inntekter til et formål og kostnadene som er brukt på det samme formålet.

### AKTIVITETSREGNSKAP

<b>1) Anskaffelse av midler</b>
a) Medlemsinntekter
b) Tilskudd
c) Innsamlede midler og gaver
d) Optjente inntekter fra aktiviteter fordelt på <ul style="list-style-type: none"> <li>i) aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål</li> <li>ii) aktiviteter som skaper inntekter</li> </ul>
e) Finans og investeringsinntekter
f) Andre inntekter (som salg av driftsmidler)
<b>2) Forbrukte midler</b>
a) Kostnader til anskaffelse av midler
b) Kostnader til formålet: <ul style="list-style-type: none"> <li>i) gaver, tilskudd, bevilgninger for oppfyllelsen av organisasjonens formål</li> <li>ii) kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet</li> <li>iii) støtte kostnader for i og ii (hvis vesentlig)</li> </ul>
c) Ressurser brukt til å administrere organisasjonen
d) Finanskostnader
<b>3) Årets aktivitetsresultat</b>
<b>4) Tillegg/ reduksjon egenkapital</b>
a) Grunnkapital
b) Egenkapital med lovpålagte restriksjoner/bindinger
c) Egenkapital med eksternt pålagte restriksjoner/bindinger
d) Egenkapital med selvpålagte bindinger
e) Annen egenkapital

Hvis det er nødvendig for å vise et rettviseende bilde, skal ytterligere linjer tas inn. Når inntekts- eller kostnadspostene er vesentlige, skal type og beløp vises separat, enten i

selve oppstillingen eller i noter. Rekkefølgen av poster i oppstillingsplanen kan imidlertid ikke endres.

Når det gjelder posten "kostnader til formålet" kan det være aktuelt å spesifisere denne posten på flere linjer i aktivitetsregnskapet. Det kan være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i organisasjonens formålsparagraf og spesifisere i forhold til de ulike hovedformål organisasjonen har. I tillegg kan det være aktuelt å spesifisere ytterligere i noter, f.eks. på prosjekt-/avdelingsnivå.

Hvis det ikke er noen poster på den aktuelle linjen verken for året eller fjoråret, kan overskriften utelates.

Ved valg av aktivitetsregnskap vil det være krav til tilleggsinformasjon som tidligere var dekket ved den artsinddelte oppstillingsplanen. Av hensyn til Statistisk Sentralbyrås behov for informasjon til statistikkformål vil det inntil denne informasjonen kan skaffes via andre kilder, være behov for informasjon knyttet til:

*Lønnskostnad* totalt

*Driftskostnad* spesifisert etter art

*Avskrivninger*

*§ 6-6 om sammenligningstall gjelder tilsvarende*

Regnskapsloven §7-8 b) fastsetter hvordan driftskostnadene skal spesifiseres etter art i noter. Noteopplysningene skal leveres på standardiserte skjema utarbeidet av myndighetene og skal følge årsregnskapet.

#### **4.4. Balansen**

Det er ikke identifisert brukerbehov som tilsier en annen oppstilling av eiendeler og gjeld enn den tradisjonelle oppstillingsplanen i henhold til regnskapsloven § 6-2. Når det gjelder egenkapital skiller regnskapslovens oppstillingsplan mellom innskutt og opptjent egenkapital. Skille mellom innskutt og opptjent egenkapital er ikke like relevant i ideelle organisasjoner, og en spesifisering av egenkapitalen ut fra grad av restriksjoner ansees mer relevant.

Regnskapslovens oppstillingsplan for balansen er derfor anbefalt også for ideelle organisasjoner, unntatt for egenkapitalen som for ideelle organisasjoner vil være tråd med oppstillingsplanen inntatt nedenfor her.

Disse linjene vil normalt kunne være relevante for ideelle organisasjoner:

**EIENDELER**

<b>A. Anleggsmidler</b>
<i>I. Immaterielle eiendeler</i>
<i>II. Bevaringsverdige eiendeler</i>
<i>III. Andre driftsmidler</i>
Tomter, bygninger og annen fast eiendom
Maskiner og anlegg
Skip, fly og lignende
Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende
<i>IV. Finansielle anleggsmidler</i>
Investering i datterselskap
Investering i annet foretak i samme konsern
Lån til foretak i samme konsern
Investeringer i tilknyttet selskap
Lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet
Investeringer i aksjer og andeler
Obligasjoner og andre fordringer
<b>B. Omløpsmidler</b>
<i>I. Beholdninger</i>
<i>II. Fordringer</i>
Kundefordringer
Andre fordringer
<i>III. Investeringer</i>
Markedsbaserte aksjer
Markedsbaserte obligasjoner
Andre markedsbaserte finansielle instrumenter
Andre finansielle instrumenter
<i>IV. Bankinnskudd, kontanter og lignende</i>

**GJELD OG EGENKAPITAL**

<b>C. Egenkapital</b>
a) Grunnkapital
b) Egenkapital med lovpålagte restriksjoner/bindinger
c) Egenkapital med eksternt pålagte restriksjoner/bindinger
d) Egenkapital med selvpålagte restriksjoner/bindinger
e) Annen egenkapital
<b>D. Gjeld</b>
<i>I. avsetning for forpliktelser</i>
Pensjonsforpliktelser
Andre avsetninger for forpliktelser
<i>II. Annen langsiktig gjeld</i>
Obligasjonslån
Gjeld til kredittinstitusjoner
Øvrig langsiktig gjeld
<i>III. Kortsiktig gjeld</i>
Sertifikatlån
Gjeld til kredittinstitusjoner
Leverandørgjeld
Skyldig offentlige avgifter
Annen kortsiktig gjeld

**5. Anskaffede midler – regnskapsposter i aktivitetsregnskapet****5.1. Prinsipper for inntektsføring**

Inntekter skal ifølge de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven regnskapsføres til verdien på vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet), resultatføres når opptjent (opptjeningsprinsippet) og utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Regnskapsloven åpner for at ideelle organisasjoner kan fravike disse tre prinsippene når dette kan anses som god regnskapsskikk.

I en aktivitetsbasert oppstillingsplan skal aktivitetsregnskapet vise den totale inntektsstrømmen i organisasjonen som er resultatet av den inntektsgenererende virksomhet som har foregått i regnskapsperioden. Alle kostnader som er påløpt for å skape inntekt skal sammenstilles med inntekten.

For ideelle organisasjoner har sammenstillingsprinsippet vært forstått slik at en inntekt ikke var opptjent før den aktivitet som inntekten skulle dekke, helt eller delvis var gjennomført. Det ble etter dette foretatt en motsatt sammenstilling ved at inntekten ble periodisert til den perioden aktiviteten pågikk, dvs. den perioden kostnadene påløper. En slik forståelse av sammenstillingsprinsippet kan gi uønskede utslag for ideelle organisasjoner. Ideelle organisasjoner gis anledning til å forstå begrepet sammenstilling

på en annen måte, hvor sammenstilling skjer i forhold til gjennomført aktivitet og hvor anskaffelse og forbruk vurderes hver for seg i forhold til aktivitet og regnskapsføring.

For ideelle organisasjoner som ikke har noe økonomisk formål, gir ikke sammenstillingsprinsippet samme mening som for en enhet for har økonomisk vinning som formål. For en ideell organisasjon blir det riktigere å sammenstille inntekter med de tilhørende inntektsgenererende aktiviteter og sammenstille kostnader med de tilhørende kostnadsgenererende aktiviteter som er gjennomført. Det som er interessant for regnskapsbrukeren er hvilke aktiviteter har organisasjonen utført for å fremme formålet.

Inntekter skal resultatføres når de er opptjent, det vil si når betingelsene for å motta inntektene er oppfylt og det er rimelig sikkerhet for at inntektene mottas. For inntektsføring i henhold til opptjeningsprinsippet i ideelle organisasjoner må følgende tre kriterier være oppfylt.

- organisasjonen må ha juridisk rett til inntekten
- det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

Alle aktivitetsinntekter skal føres og presenteres brutto. Dette omfatter ikke gevinster ved salg av driftsmidler og investeringer. Direkte kostnader knyttet til anskaffelse av inntekter skal ikke redusere inntektene, men presenteres som kostnader. Dette gjelder uavhengig av om inntektene er skaffet til veie av organisasjonen selv eller innsamlingen av midler er satt ut til andre. Eksempelvis skal inntekter fra gaver vise brutto hva giverne har gitt, uten fradrag for innsamlingskostnader.

### **5.2. Medlemsinntekter**

Kontingenter fra medlemmene er en stor inntektspost i mange organisasjoner. Det kan være innmeldingsavgifter, periodemedlemskap eller livsvarig medlemskap. Medlemsinntektene skal inntektsføres i den perioden innbetalingene gjelder.

En innmeldingsavgift skal normalt inntektsføres på transaksjonstidspunktet forutsatt at den ikke er ment til å dekke fordeler eller tjenester som ytes over et en lengre periode. Medlemskontingent innbetalt for et gitt tidsrom må periodiseres og inntektsføres i den perioden innbetalingen gjelder. Inntekt knyttet til tegning av livsvarig medlemskap periodiseres over den periode medlemskapet antas å vare.

Medlemskontingenter må avgrenses mot innskudd. Innskudd som skal tilbakebetales ved medlemskapets opphør regnskapsføres som gjeld. Innskudd som ikke skal tilbakebetales skal regnskapsføres som egenkapital.

I mange frivillige organisasjoner er betaling av medlemskontingent frivillig, dvs at det ikke har noen konsekvens om man ikke betaler kontingenten. I slike tilfeller kan utestående krav på kontingenter ikke anses som en forpliktelse for medlemmene, da kravet ikke oppfyller inntektsføringskravet om juridisk rett.

Det kan imidlertid tenkes tilfeller der medlemskontingent ikke er frivillig. Dette kan være tilfellet når det foreligger skriftlig bindende avtale om innbetaling av kontingent for et bestemt tidsrom, eller vedtektene krever skriftlig utmelding. I slike tilfeller vil kravet til juridisk rett være oppfylt. Er det også rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt ut fra tidligere års erfaringer om innbetalinger av kontingentkrav, skal estimert andel av krav på medlemskontingenter inntektsføres.

I de fleste tilfeller vil det ikke være riktig å inntektsføre medlemskontingenter før de faktisk er innbetalt. Som nevnt ovenfor kan det tenkes situasjoner der kriteriene for tidligere inntektsføring er oppfylt. I den grad medlemskontingenter inntektsføres på et tidligere tidspunkt og inntektsføringen nedjusteres ved periodeslutt, skal dette ikke føres som tap på fordringer, men som en reduksjon av medlemsinntektene.

### **5.2.1. Noteopplysninger**

I de regnskapene der medlemsinntekter utgjør en vesentlig post i regnskapet skal det opplyses hvilke kriterier for inntektsføring og periodisering av disse inntektene som er lagt til grunn i regnskapet.

### **5.3. Tilskudd**

Tilskudd er en overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Overføringer uten betingelser er gaver og faller utenfor tilskuddsbegrepet.

Organisasjoner mottar mange forskjellige tilskudd, både fra offentlige og private tilskuddsytere. Det kan være tilskudd til dekning av kostnader (driftstilskudd) eller tilskudd til dekning av investeringer (investeringstilskudd). Periodiseringen og oppføring i aktivitetsregnskapet vil avhenge av om tilskuddene oppfyller kriteriene for inntektsføring.

Tilskudd bør regnskapsføres til verdien av tilskuddet på transaksjonstidspunktet. Dette gjelder også tilskudd i annet enn penger som rentefrie lån, subsidiert husleie o.l. Slike tilskudd bør så langt det lar seg gjøre estimeres og regnskapsføres. Ofte vil det kunne være problemer med å bestemme markedsverdien. Når det ikke er mulig å estimere en reell markedsverdi og det må anses som vesentlig i forhold til regnskapet, bør slike tilskudd beskrives i note. Et eksempel på dette kan være der en organisasjon får stilt vederlagsfritt lokaler til disposisjon.

Norsk RegnskapsStandard nr 4 om offentlige tilskudd anbefaler at tilskudd til spesifikke kostnader behandles som kostnadsrefusjoner. Dersom organisasjonen i betydelig grad er avhengig av tilskudd anbefaler NRS 4 bruttoføring. For mange organisasjoner vil tilskudd ofte utgjøre en vesentlig del av inntektsgrunnlaget og en nettoføring vil være misvisende i forhold til å vise hvordan midler er anskaffet og hvordan disse midlene faktisk er brukt på aktiviteter i organisasjonen. I dette diskusjonsnotatet legges det derfor opp til at tilskudd skal inntektsføres brutto.

Tilskudd som er gitt til drift i en bestemt periode, for eksempel offentlige tilskudd til en skole, inntektsføres i den perioden tilskuddet er ment for, uavhengig om tilskuddet er brukt opp eller ei. Det er imidlertid viktig å vurdere om vilkårene for tilskuddet er

oppfylt. Har organisasjonen for eksempel fått tilskudd til undervisning av 75 elever, mens det faktisk kun har vært 70 elever, kan organisasjonen ikke inntektsføre mer enn den andel vilkårene er oppfylt for. Om tilskuddet faktisk er utbetalt er av underordnet betydning, da vilkårene ikke er oppfylt for hele tilskuddet og organisasjonen dermed ikke har juridisk rett til den andel av tilskuddet som vilkårene ikke er oppfylt for. Andre eksempler på tilskudd gitt til drift i en bestemt periode, som inntektsføres over perioden tilskuddet er ment for, er rentefrie lån og subsidiert husleie.

Tilskudd til en investering inntektsføres når organisasjonen har juridisk rett til tilskuddet, det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt og den kan måles pålitelig. Har organisasjonen fått tilsagn om eller mottatt et tilskudd til en investering kan dette ikke inntektsføres før det er utvilsomt at investeringen vil bli foretatt. Er det mottatt et tilskudd under forutsetning av at organisasjonen skal oppføre et bygg, har organisasjonen ikke juridisk rett på tilskuddet før byggeaktiviteten er startet. Mottatte tilskudd hvor forutsetningene for å få tilskuddet ikke er oppfylt regnskapsføres som gjeld. Et bygg vil i de fleste tilfeller bli ferdigstilt dersom alle formelle papirer i orden i forbindelse med en byggesak og man faktisk har begynt å grave. Kriteriet om juridisk rett vil da anses som oppfylt og tilskuddet kan inntektsføres. Når kriteriene for inntektsføring er oppfylt, skal tilskuddet inntektsføres i sin helhet og ikke fordeles over investeringens levetid. Dette for at organisasjonen skal vise sum anskaffede midler for hver regnskapsperiode. I den grad man bare har brukt deler av tilskuddet ved regnskapsårets slutt, må en andel av egenkapitalen tilsvarende det tilskuddet som ikke er brukt føres opp som egenkapital med restriksjoner inntil den totale investeringen er gjennomført. For at regnskapet skal vise en reell oversikt over organisasjonens driftsmidler, bør investeringstilskudd ikke føres netto mot investeringen.

### **5.3.1. Tilskudd fra NORAD og tilsvarende tilskuddsordninger**

Tilskudd fra NORAD og tilsvarende tilskuddsordninger kan ikke føres opp i aktivitetsregnskapet før den aktiviteten tilskuddet er gitt til faktisk er gjennomført. NORAD tilskudd må oppbevares på egen konto, renter på innskudd på NORAD bankkonto tilfaller NORAD og mottatt tilskudd som er ikke er brukt kan ikke overføres til senere perioder, men må betales tilbake til NORAD. NORAD tilskuddene oppfyller derfor ikke kriteriene om juridisk rett før aktiviteten tilskuddet er gitt til faktisk er utført. Tilskudd fra NORAD må derfor føres opp som gjeld i balansen inntil aktiviteten tilskuddet var ment for er gjennomført.

I forbindelse med NORAD tilskudd utbetales det en prosentandel som skal dekke administrasjonskostnader. Heller ikke administrasjonstilskuddet kan inntektsføres før aktiviteten er utført. Det er ikke mulig å måle størrelsen på administrasjonstilskuddet før man faktisk vet størrelsen på selve tilskuddet.

### **5.3.2. Formidling av tilskudd**

Dersom en organisasjon mottar tilskudd som skal formidles videre, må det vurderes om det videreformidlede tilskuddet kan sees på som en del av virksomheten til formidlerorganisasjonen, eller om det er en ren videreformidling. Et tilskudd som er en ren videreformidling kjennetegnes ved at formidlerorganisasjonen ikke utfører noen aktiviteter i forbindelse med å skaffe tilskuddet som mottas og viderebetales, ut over ad-

ministrasjon knyttet til innbetaling og videre utbetaling av tilskuddet. Slike tilskudd skal ikke inntektsføres i formidlerorganisasjonen. Ved mottak av midler som skal videreformidles føres dette som gjeld til mottakerorganisasjonen inntil tilskuddet er betalt til den organisasjonen som står for aktiviteten. Dersom en organisasjon utfører aktiviteter i forbindelse med videreformidling som kan anses som en aktivitet for organisasjonen, så skal tilskuddet likevel føres opp i aktivitetsregnskapet.

### **5.3.3. Noteopplysninger**

I de regnskapene der tilskudd utgjør en vesentlig post skal det opplyses om hvilke prinsipper for inntektsføring og periodisering av disse inntektene som er lagt til grunn i regnskapet. For vesentlige tilskudd bør det opplyses hvem som gitt tilskuddet og tilskuddets størrelse. Dersom det er knyttet betingelser til tilskuddene skal det opplyses om dette.

Når det ikke er mulig å estimere en reell markedsverdi og det må anses som vesentlig i forhold til regnskapet, bør slike tilskudd beskrives i note. Et eksempel på dette kan være der en organisasjon får stilt vederlagsfritt lokaler til disposisjon.

## **5.4. Innsamlede midler og gaver**

### **5.4.1. Innsamlede midler**

I mange ideelle organisasjoner skriver en vesentlig del av inntektene seg fra innsamlingsaksjoner. Inntektene kan være til det generelle formålet eller det kan være samlet inn penger til et bestemt formål. Innsamlede midler skal inntektsføres når de tre kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Dette vil normalt være på innsamlingstidspunktet. Organisasjonen har en juridisk rett på midlene på mottakstidspunktet. At man kan ha en moralsk forpliktelse i forhold til at innsamlede midler skal brukes til et bestemt formål, er ikke tilstrekkelig til å utsette inntektsføring. Innsamlede midler som er gitt med krav om tilbakebetaling under visse forutsetninger skal behandles som tilskudd.

At den aktiviteten som midlene er tenkt brukt til ikke er gjennomført, skal heller ikke være grunnlag for utsatt inntektsføring. I den grad øremerkede midler ikke er brukt ved regnskapsperiodens utgang, vil dette framkomme ved at deler av egenkapitalen i balansen er bundet opp til gitte formål.

For de fleste organisasjoner er det viktig å vise totale innkomne midler for hver periode. Dette gir bedre informasjon til brukerne om den faktiske aktiviteten som har skjedd i regnskapsåret, enn at man skal inntektsføre i henhold til hvilke aktiviteter som er utført.

Innsamlede midler skal regnskapsføres brutto uavhengig av om innsamlingen har skjedd med egne ressurser eller man har betalt for å sette bort innsamlingen til andre. Det er viktig at bruttoprinsippet blir benyttet, for at det skal være mulig å foreta en sammenligning mellom de organisasjonene som foretar innsamlingen selv og de som betaler andre for å gjøre jobben. Ved å bruke et nettoprinsipp vil en organisasjon kunne gi inntrykk av å være mer effektiv enn den faktisk er.

#### 5.4.1.1. Noteopplysninger

For brukerne av regnskapet kan det være nyttig å se hvordan man har skaffet til veie de innsamlede midlene. I den grad det kan være nyttig for brukerne bør det vurderes å oppgi hvor stor andel av de innsamlede midlene som stammer fra de forskjellige innsamlingsaktivitetene som har foregått i regnskapsperioden.

#### 5.4.2. Gaver

Tilfeldige gaver eller gaver fra faste givere skal inntektsføres på når kriteriene for inntektsføring er oppfylt, som hovedregel vil dette være på mottakstidspunktet. At det er knyttet vilkår til en gave om bruk til et bestemt formål påvirker ikke inntektsføringstidspunktet. I de tilfellene der giver har en juridisk rett til en motytelse eller der giver kan kreve bidraget tilbake hvis ikke gitte kriterier blir oppfylt, er det ikke lenger en gave, men et tilskudd eller en sponsorytelse.

Gaver er ensidige og det foreligger ikke vederlag som utgangspunkt for regnskapsføringen. For gaver i annet enn penger eller nære substitutter til penger vil fravær av vederlag innebære utfordringer når det gjelder regnskapsmessig verdimåling.

Hovedregelen er at også gaver som er gitt i naturalia skal inntektsføres når kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Både gaver som er gitt for å selges videre og gaver som beholdes skal normalt inntektsføres til gavens markedsverdi når den mottas. I noen tilfeller mottas gaver som enkeltvis har liten verdi i forhold til ressursene som kreves for å verdsette gavene på mottakelsestidspunktet og samtidig skal realiseres relativt raskt. I slike tilfeller tilsier en kostnad/nytte vurdering at inntektsføring kan skje i den regnskapsperioden gaven blir solgt. Et vanlig eksempel på dette er brukte klær og møbler som er gitt for videresalg.

I de tilfellene der det ikke finnes noen markedsverdi, må man søke å komme fram til et beste estimat for gavens verdi for mottakeren. Gavens verdi kan avhenge av om det er knyttet betingelser til gaven eller ei. Har et museum fått et maleri med en betingelse om at det ikke kan selges, så er det ikke sikkert det blir riktig å inntektsføre maleriet til antatt markedsverdi. Gaven må da verdsettes til den verdien det har for mottakeren. I de tilfellene der det er snakk om verdsettelse av vesentlige verdier, må det opplyses om prinsippene for verdsettelse i note.

I de tilfeller det ikke er mulig å måle verdien av gaven på en tilstrekkelig pålitelig måte inntektsføres ikke gaven på mottakstidspunktet, men først på det tidspunkt slik pålitelig måling foreligger. Er gaven vesentlig skal det opplyses om gaven i noter.

#### 5.4.2.1. Noteopplysninger

I de tilfellene det ikke er mulig å måle verdien av en gave på en tilstrekkelig pålitelig måte på mottakstidspunktet og inntektsføring derfor unnlates, skal gaven beskrives i note til regnskapet dersom den er vesentlig.

Har man mottatt vesentlige gaver i naturalia som er verdsatt for inntektsføring i regnskapet, skal det opplyses om hvilke prinsipper for verdsettelse man har benyttet.

### 5.4.3. Arv

En arv kan ikke inntektsføres før det er overveiende sannsynlig at arven vil bli gitt og verdien kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. Arvelater kan endre sitt testamente og mottaker har ikke juridisk rett på inntekten før arven er falt. Når arven har falt, men det ikke er klarlagt hva arvens størrelse vil bli, kan ikke arven inntektsføres da kriteriet om pålitelig måling ikke er oppfylt.

#### 5.4.3.1. Noteopplysninger

I de tilfellene man har fått melding om en vesentlig arv som ikke er inntektsført, skal det opplyses om arven i note, og der det er mulig bør det oppgis et estimat på beløpet.

### 5.4.4. Gaver i form av tjenester

Organisasjoner mottar ofte gaver i form av tjenester. Eksempler på dette kan være gratis reklameplass og gratis annonser. I utgangspunktet skal slike gaver føres opp i aktivitetsregnskapet dersom fordelene for organisasjonen er kvantifiserbar og målbar. Verdien som skal føres opp i aktivitetsregnskapet skal være et estimat på den verdien organisasjonen må betale for en tilsvarende tjeneste på det åpne markedet. Reklame-/annonseytelsene skal føres opp med et like stort beløp som gave under anskaffelse av midler som det beløpet som føres opp under forbrukte midler.

### 5.4.5. Frivillig arbeid, dugnadsinnsats

Frivillig arbeid i foreninger kan ha en mangeartet karakter, alt fra ytelser av profesjonelle tjenester som regnskapsføring, advokatbistand, snekkerarbeid og lignende til kakebaking og kjøring til og fra sportsarrangementer. Frivillig arbeid kan også ha form av at ansatte tar ut redusert lønn i forhold til et normalt lønnsnivå.

Man kan se på frivillig arbeid som gaver av frivillige tjenester. I prinsippet bør det ikke være noen forskjell mellom inntektsføringen av gaver og frivillig arbeid. Det har imidlertid ikke vært verken norsk eller internasjonal praksis å regnskapsføre verdien av frivillig arbeid. Dette fordi det er vanskelig å identifisere, måle og verdsette frivillig arbeid. Spørsmålene som stilles er: Hvordan skal frivillig arbeid defineres og måles. Hvordan skal det verdsettes? Hvilke timepriser kan/skal benyttes? Måleproblemer er årsaken til at frivillig arbeid ikke regnskapsføres. .

Diskusjonsnotatet viderefører prinsippet med at frivillig arbeid og dugnadsinnsats ikke skal inntektsføres. Inntektsføring av frivillig arbeid i aktivitetsregnskapet kan kun foretas i de tilfeller det er en profesjonell utøver som bærer kostnaden og det er mulig å pålitelig kvantifisere og måle verdien av tjenesten. Et tilsvarende beløp må da kostnadsføres under forbruk av midler. Dette kravet anses oppfylt bare i de tilfeller hvor en næringsdrivende yter frivillige tjenester som denne er forpliktet til å beregne uttaksmerverdiavgift på.

I den grad det foreligger vesentlig frivillig innsats som ikke er inntektsført i aktivitetsregnskapet bør det kommenteres i årsberetningen fra styret.

### 5.5. *Opptjente midler fra operasjonelle aktiviteter*

Denne kategorien inkluderer inntekter som stammer fra andre aktiviteter enn innsamlingsaktiviteter. Det kan være inntekter på salg av varer eller levering av tjenester. Eksempler på inntekter som faller inn under denne kategorien er:

- Salg av brukte klær
- Salg av supporterutstyr
- Inntekter fra sponsoravtaler
- Statsstøtte til en skole for levering av undervisningstjenester
- Kommunitilskudd til et aldershjem for utførte pleietjenester

Under opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter i aktivitetsregnskapet skilles det mellom:

- i) Aktiviteter som oppfyller formålet. Et eksempel her kan være inntekter knyttet til kafédrift for eldre dersom formålet med virksomheten er å sørge for aktivisering/ sosialisering av eldre.
- ii) Aktiviteter som skaper inntekter. Et eksempel her kan være dersom formålet med virksomheten er som nevnt ovenfor (tiltak for eldre), vil en catering-virksomhet knyttet til overkapasitet være inntekter som ikke direkte oppfyller formålet.

En av årsakene til at det kan være nyttig til å skille mellom aktiviteter som oppfyller formålet og aktiviteter som skaper inntekter, er at aktiviteter som kun er ment for å skape inntekter kan medføre skatteplikt.

#### 5.5.1. **Sponsorinntekter**

Sponsorinntekter er en vesentlig inntektspost for mange ideelle organisasjoner. Sponsorinntekter kan bestå av ulike ytelser og motytelser. Et idrettslag får benytte en sponsors produkter gratis mot en eller annen form for markedsføring, f. eks draktreklame. Inntekter og kostnader forbundet med slike avtaler skal inntektsføres og kostnadsføres til virkelig verdi.

Sponsorinntekter ytet på generelle vilkår for en nærmere angitt tidsperiode opptjenes lineært over avtalens løpetid. Ved eventuelle betingelser knyttet til sponsorinntekter kan ikke resultatføring starte før det er sannsynlig at betingelsene blir oppfylt. Sponsormidler som er betinget av en prestasjon eller ytelse, kan ikke inntektsføres før vilkåret er oppfylt, da man ikke vil ha juridisk rett til inntekten før vilkåret er oppfylt. Har sponsormidlene blitt utbetalt i forkant, må disse stå som gjeld i balansen fram til tidspunktet for inntektsføring.

##### 5.5.1.1. Noteopplysninger

Det bør opplyses i note om vesentlige sponsoravtaler. Det bør opplyses om beløp, kontraktstid og eventuelle motytelser.

#### 5.5.2. **Salgsinntekter**

Periodisering av tradisjonelle salgsinntekter som for eksempel salg av effekter, annonser supporterutstyr, kioskvarer mv., følger opptjeningsprinsippet. Normalt skal inntektsføring skje på tidspunktet for leveringen av varen eller tjenesten.

Dersom et idrettslag selger billetter i det ene året til et arrangement som ikke skal avholdes før i året etter, må man vurdere inntektsføringen opp mot kriteriene for inntektsføring. Har man juridisk rett på inntektene på transaksjonstidspunktet eller er man forpliktet til å refundere kjøper dersom det ikke blir noe av arrangementet som det er solgt billetter til? I de fleste tilfellene vil man ikke ha juridisk rett til inntektene før arrangementet avholdes og salg av billetter på forskudd må føres opp som gjeld i balansen fram til arrangementet avholdes.

Har man solgt rett til annonser over flere år, må man på samme måte som sponsorinntekter fordele inntektene over de periodene annonseringen gjelder.

#### **5.6. Andre inntekter**

I denne kategorien finnes inntekter som ikke naturlig hører inn under andre kategorier. Det vanligste eksemplet på dette vil være gevinst ved salg av driftsmidler som inntektsføres på transaksjonstidspunktet.

#### **5.7. Finans- og investeringsinntekter**

Inntekter fra investeringer, utbytte, avkastning fra legater og stiftelser og renter skal inntektsføres som investeringsinntekter. Inntektsføringen bør skje i det år midlene vedtas utdelt, forutsatt at de tre kriteriene for inntektsføring er oppfylt.

I henhold til regnskapsloven § 5-3 skal omløpsmidler vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Bestemmelsen i regnskapsloven § 5-8 stiller strenge krav til bruk av markedsverdi på investeringer, og gir opphav til tildels vanskelige grensedragninger.

Mange ideelle organisasjoner, kanskje spesielt stiftelser, forvalter kapital for å skaffe midler til ulike formål. Midler er ofte investert i forskjellige finansielle instrumenter for å få bedre avkastning i forhold til å investere i bankinnskudd. Hadde man investert i bankinnskudd ville renteinntektene blitt inntektsført i regnskapet.

Begrunnet ut fra brukergruppens informasjonsbehov bør også avkastning på lett omsettelig kapital vises i aktivitetsregnskapet fortløpende da dette gir best informasjon om organisasjonens formuesforhold. Det gis derfor et unntak slik at enkelte finansielle investeringer kan regnskapsføres til virkelig verdi.

For å kunne føre opp finansielle investeringer til virkelig verdi må følgende krav være oppfylt: Investeringene må enten være notert på børs eller administreres av en profesjonell kapitalforvalter, og virkelig verdi av investeringene må kunne måles pålitelig. Endringen i virkelig verdi på den investerte verdipapir porteføljen fra en periode til den neste føres som investeringsinntekt. Har verdipapir porteføljen hatt en negativ utvikling skal det vises som negativ inntekt.

Vanlige renteinntekter på bankinnskudd skal også føres opp under denne hovedlinjen.

## 6. Bruk av midler – regnskapsposter i aktivitetsregnskapet

Kostnader i en ideell organisasjon vil være kostnader knyttet til den aktivitet som utøves for å oppfylle organisasjonens formål. For en organisasjon er det viktig å vise hvilke kostnadsgenererende aktiviteter som er gjennomført i regnskapsperioden. Kostnadene må periodiseres ut fra den aktivitet som har vært utført. Et aktivitetsregnskap skal vise de totale kostnadene som er resultatet av de aktivitetene som har vært utført i organisasjonen i regnskapsperioden. Det som er interessant for regnskapsbrukerne er hvilke aktiviteter organisasjonen har gjennomført, samt fordelingen av kostnader mellom de ulike aktivitetene.

Regnskapsprinsippet skal følges, det vil si at det er kostnader i motsetning til utgifter som skal regnskapsføres. Betalingstidspunktet har ikke noen betydning. Kostnaden skal regnskapsføres når kostnaden er påløpt uavhengig av om det er mottatt faktura for kostnaden og uavhengig om kostnaden faktisk er betalt.

Har en organisasjon foretatt en annonsekampanje i TV og forventer at de skal høste inntekter av denne kampanjen i tre år fremover så skal den totale kostnaden ved kampanjen kostnadsføres i det året annonseaktiviteten har foregått og ikke fordeles over tre år.

I mange organisasjoner har man ikke landsmøte hvert år, men for eksempel hvert 3. år. Da har det ofte vært vanlig at man har kostnadsført og avsatt en tredjedel av forventede kostnader knyttet til selve gjennomføringen av landsmøtet hvert år. I et aktivitetsregnskap skal hele kostnaden tas i det året landsmøtet blir holdt. Det er det året landsmøteaktiviteten har foregått. Dersom organisasjonen ønsker å øremerke midler til landsmøtet i forkant av aktiviteten, kan dette gjøres ved at det overføres et beløp til "egenkapital med selvpålagte restriksjoner" under punkt 4 i Aktivitetsregnskapet, Tillegg/ reduksjon i egenkapital. Kostnader til planlegging av landsmøtet (planleggingsaktiviteter) skal kostnadsføres løpende etter hvert som planleggingsaktivitetene gjennomføres.

Et aktivitetsregnskap kan medføre større variasjoner mellom de forskjellige regnskapsperiodene ved at man for eksempel i noen år samler opp midler til å gjennomføre en større kampanje på et gitt tidspunkt. Aktivitetsregnskapet vil da vise stor kostnadsaktivitet i den perioden aktiviteten har foregått, og betydelig lavere i de periodene der det har vært oppsamling av midler.

Det er vanskelig å lage en rigid oppstillingsplan for kostnader i et aktivitetsbasert regnskap. Oppstillingsplanen vil i stor grad avhenge av den aktiviteten som organisasjonen har. En idrettsorganisasjon vil ha bruk for å vise andre aktiviteter enn en tradisjonell innsamlingsorganisasjon. Utfordringen er derfor å presentere en oppstillingsplan som ikke setter unødige begrensninger for regnskapsprodusentene. Det gis imidlertid ikke anledning til å endre rekkefølge eller fravike hovedgruppene i aktivitetsregnskapet. Videre må det være konsistens mellom regnskapet fra et år til et annet.

### 6.1. Fordeling av kostnader

Kostnadene skal i størst mulig grad fordeles ut på de forskjellige aktivitetene. Man må likevel vurdere om vesentligheten av de kostnadene som blir fordelt. Vil det å bruke ressurser og kostnader på å foreta en mer nøyaktig fordeling stå i forhold til nytten av den informasjonen som framskaffes? Selv om det ofte blir en skjønnsmessig vurdering hvordan kostnadene skal fordeles, skal man legge til grunn en pålitelig metode for fordeling av kostnadene. Forskjellig organisering av ulike organisasjoner kan medføre at det som fremstår som en riktig fordeling i en organisasjon kan bli helt misvisende i en annen organisasjon.

Direkte kostnader henføres til den aktiviteten de tilhører. Kostnader som tilhører mer enn en aktivitet, for eksempel lønnskostnader til en person som deler sin tid mellom to eller flere aktiviteter skal fordeles på en rimelig, pålitelig og konsistent måte mellom de aktuelle aktivitetene.

Felleskostnader/støttekostnader, som for eksempel kostnader til administrasjon, lønningsspersonell, budsjettering, regnskapsføring, finansiering og IT, er ikke aktiviteter i seg selv, men de gjør muligjører andre aktiviteter i organisasjonen. Felleskostnader/støttekostnader som ikke kan henføres til en spesiell aktivitet, men som er en del av administrasjonen i organisasjonen skal fordeles på en rimelig, pålitelig og konsistent måte mellom de aktivitetene som forbruker kostnadene. Det finnes flere måter å fordele kostnader på, for eksempel:

- a) direkte bruk
- b) pr person, antall ansatte som jobber i de forskjellige aktivitetene
- c) areal (kvadratmeter) som brukes av en aktivitet
- d) tid medgått til forskjellige aktiviteter

Grunnlaget for fordeling skulle være tilpasset den enkelte organisasjon og man bør velge en fordelings nøkkel som viser så riktig bilde som mulig av aktivitetene i organisasjonen. Metoden for fordeling av kostnadene skal være konsistent fra en regnskapsperiode til en annen.

#### 6.1.1. Noteopplysning:

Det skal opplyses i note om hvilke prinsipper og metoder som er brukt ved fordeling av kostnader mellom de ulike aktivitetene i organisasjonen samt hvilke beregninger som ligger til grunn for fordelingen. Dette kan om ønskelig sette det opp i en tabell som vist nedenfor.

Felleskostnader	Innsamling	Aktivitet 1	Aktivitet 2	Aktivitet 3	Fordelings nøkkel
Administrasjon	Kr X	Kr X	Kr X	Kr X	Beskriv metode
Lønningsavdeling	Kr X	Kr X	Kr X	Kr X	Beskriv metode
IT	Kr X	Kr X	Kr X	Kr X	Beskriv metode
Husleie	Kr X	Kr X	Kr X	Kr X	f.eks. areal
Sum	Kr X	Kr X	Kr X	Kr X	

### 6.2. Kostnader ved anskaffelse av midler

For mange organisasjoner, spesielt innsamlingsorganisasjoner, er det viktig å vise kostnader forbrukt til anskaffelse av midler. For organisasjoner som setter bort inn-

samlingen av midlene til eksterne aktører, skal de eksterne innsamlingskostnadene tas med i kostnader ved anskaffelse av midler. Interne innsamlingskostnader omfatter blant annet kostnader til annonsering og utsending av materiell, lønn og sosiale kostnader til ansatte som driver med innsamlingsaktiviteter, andel av husleie, telefon, rekvisita og IT kostnader for de samme ansatte.

Dersom det foreligger aktivitet som isolert sett er skattepliktig, vil den ideelle organisasjonen kunne bli skattepliktig for denne inntekten. Normalt vil skattekostnaden være knyttet til aktiviteter som skaper inntekter, slik at skattekostnaden inngår i kostnader ved anskaffelse av midler.

### **6.3. Kostnader til formålet**

Kostnader til formålet omfatter i henhold til oppstillingsplanen utdelinger/bevilgninger for å oppfylle formålet, kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet og støttekostnader til de to forrige postene.

I aktivitetsregnskapet er det kostnadene knyttet til de forskjellige aktivitetene som skal presenteres. Organisasjonen må vurdere om kostnader til formålet skal vise formålssaktiviteter samlet, eller om det er behov for en oppsplitting på forskjellige formålssaktiviteter for å gi et rettvise bilde av organisasjonens aktiviteter. For eksempel bør et idrettslag som både driver med eliteidrett og barneidrett vise de to aktivitetene hver for seg. Ved vurdering av hvilke aktiviteter som skal presenteres, bør man foreta en vurdering ut fra organisasjonens formål.

Aktivitetene kan også variere fra år til år. En politisk organisasjon vil i et valgår ha valgkampaktiviteter, mens disse aktivitetene vil være fraværende i andre år. Sett bort fra at enkelte aktiviteter er uaktuelle eller uvesentlige i enkelte år, bør oppsplitting på aktiviteter være konsistent fra år til år.

Hvor mange linjer man skal bruke vil avhenge av omfanget av aktivitetene som drives. Er det mange like aktiviteter bør man slå sammen aktiviteter for at aktivitetsregnskapet ikke skal bli for omfattende og heller opplyse om de forskjellige aktivitetene i note.

#### **6.3.1. Gaver, tilskudd, bevilgninger for å oppfylle formålet**

Ideelle organisasjoner utbetaler i enkelte tilfeller tilskudd, stipend, bidrag, gaver eller støtte til gitte formål. Hovedregelen er at bevilgningene skal kostnadsføres i det året bevilgningen besluttes, uavhengig av om utbetaling har skjedd eller ikke. Selv om mottaker av tilskuddet skal benytte tilskuddet over flere år, og utbetalingen derfor skjer over flere år, skal gaver kostnadsføre hele tilskuddet i bevilgningsåret og det som ikke er utbetalt ved regnskapsperiodens avslutning føres opp som gjeld i regnskapet.

I enkelte tilfeller blir det bevilget tilskudd etter balansedagen, med basis i forrige års aktivitetsresultat før utdelinger. Dersom det er regulert i vedtektene at for eksempel en prosentandel av resultatet skal fordeles/bevilges på en bestemt måte, bør også slike bevilgninger få konsekvenser for forrige års regnskap og kostnadsføres i det året.

Noen ganger er det knyttet betingelser til en gitt bevilgning. Da må sannsynligheten for at disse betingelsene inntreffer vurderes. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at betingelsene oppfylles slik at utbetaling vil skje, skal bevilgningen kostnadsføres. Dersom bevilgningen ikke regnskapsføres, bør det gå frem av noter at det er foretatt bevilgninger som ikke er regnskapsført.

Dersom det er kostnadsført en bevilgning som det ikke blir noe av, for eksempel at betingelsene for bevilgningen ikke blir oppfylt, skal tilbakebetalingen føres som en negativ kostnad på samme linje der den opprinnelig kostnaden ble regnskapsført.

#### 6.3.1.1. Noteopplysninger

Dersom det er vedtatt bevilgninger som ikke er kostnadsført i regnskapet bør det opplyses om bevilgningens art og sannsynligheten for at betingelsene for bevilgningen vil inntreffe.

Dersom det å gi bevilgninger til andre er en vesentlig del av organisasjonens aktivitet bør det opplyses i note om hvem/hva det er bevilget midler til.

#### 6.3.2. Kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet

Det som blir ført opp her vil være svært ulikt fra organisasjon til organisasjon. En organisasjon som driver en suppestasjon der narkomane kan komme for å få mat, vil føre kostnader til driften av suppestasjonen, så som kostnader til mat og personell. Et fotballag vil ha kostnader til trenere, reiser, leie av treningslokale som kostnader. En interesseorganisasjon vil føre opp kostnader til forskjellige medlemsaktiviteter som kurs. En innsamlingsorganisasjon som har som formål å drive utviklingshjelp vil føre opp kostnader til forskjellige prosjekter i mottaker landene.

Kostnadene skal periodiseres og kostnadsføres i den perioden aktiviteten har foregått.

Diskusjonsnotatet gir unntak fra sammenstillingsprinsippet i de tilfeller hvor medlemmer kan fortsette å motta medlemsfordeler etter at krav om medlemskontingent opphører. Dette er vanlig i arbeidstakerorganisasjoner der man betaler kontingent så lenge man er medlem, men slipper å betale kontingent når man går av med pensjon selv om man fortsetter å få medlemsblad eller andre medlemsfordeler. Unntaket fra sammenstillingsprinsippet innebærer at det ikke er nødvendig å aktuarberegne og regnskapsføre slike medlemsfordeler som forsetter å løpe etter at krav om kontingent opphører.

#### 6.3.3. Støttekostnader

Enkelte kostnader kan være vanskelig å fordele på de forskjellige aktivitetene i organisasjonen. Det kan for eksempel være avskrivninger på bygninger og utstyr som brukes mer eller mindre av alle de forskjellige aktivitetene som foregår i organisasjonen. Tap ved salg av driftsmidler kan det også være naturlig å føre opp her. Støttekostnader omfatter kostnader til formålet som det ikke er mulig å fordele, og kostnader hvor nytteverdien av en fordeling ikke tilsvarer ressursbruk knyttet til å gjennomføre en slik fordeling.

#### 6.3.3.1. Noteopplysninger

Det bør beskrives i note hvilke kostnader som er tatt med under støttekostnader.

#### **6.4. Administrasjonskostnader**

Administrasjonskostnader består av de kostnadene som relaterer seg til den vanlige driften av organisasjonen i motsetning til de direkte kostnadene som kan henføres til anskaffelse av midler, levering av tjenester og prosjekt arbeid. Administrasjon er de aktivitetene som sørger for ledelse av organisasjonen så som planlegging, styring og evaluering av organisasjonens aktiviteter.

Kostnader til drift og administrasjon vil bestå av både direkte og indirekte kostnader. Eksempler på direkte kostnader er kostnader til ekstern revisjon, advokater, konsulenter, styremøter og kostnader til regnskapsføring og utarbeidelse av offentlige regnskaper og andre rapporter til myndighetene. De indirekte kostnadene er kostnader til personell som administrerer hele organisasjonen, andel av kostnader til lokaler og fordeling av telefon, kopiering og kontorrekvisita og lignende.

#### **6.5. Finanskostnader**

De vanligste kostnadene under finanskostnader vil være rentekostnader, disagio og tap på langsiktige investeringer som ikke bokføres til virkelig verdi, herunder tap på utlån.

### **7. Eiendeler og gjeld**

#### **7.1. Eiendeler**

##### **7.1.1. Anskaffelseskost**

Anskaffelseskost for varige driftsmidler vil normalt være den samme for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige. For vanlige anskaffelser vil anskaffelseskostnaden måles på samme måte som for annen virksomhet. Anskaffelseskost på anskaffelsestidspunktet skal måles til verdien av vederlaget. Verdien av vederlaget må måles på samme måte for ideelle organisasjoner som for andre organisasjoner. Imidlertid vil det i enkelte tilfeller kunne være utfordringer knyttet til å kunne foreta en pålitelig måling av virkelig verdi for enkelte typer av eiendeler.

Ideelle organisasjoner får også i enkelte tilfeller overført varige driftsmidler i form av gaver. Dette vil ofte være bevaringsverdige eiendeler, se avsnittet om bevaringsverdige eiendeler. Gaver er ensidige og det foreligger ikke noe vederlag som kan danne utgangspunkt for regnskapsføringen. Anskaffelseskost må derfor bestemmes på annet grunnlag, og vil for disse eiendelene være avhengig hvilke eventuelle restriksjoner giver har pålagt gavene. Restriksjoner kan i større eller mindre grad bidra til å redusere organisasjonens råderett over gaven, og dermed eiendelens verdi. Organisasjonen kan ikke fritt velge å realisere gaven, og neddiskontert fremtidig kontantoverskudd fra utnyttelse av gaven kan være langt lavere enn normal anskaffelseskost for gaven, endog negativ.

##### **7.1.2. Avskrivninger**

Ideelle organisasjoner vil måle avskrivninger på samme måte som for andre regnskapspliktige. Avskrivningsprofil for driftsmidler for ideelle organisasjoner vil være avhengig av hvordan driftsmidlet bidrar til oppfyllelsen av det ikke-økonomiske for-

målet. Dersom det er vanskelig å anslå hvordan driftsmidlet bidrar til realisasjon av formålet, antas det at en lineær fordeling av avskrivningsbeløpet vil være en tilstrekkelig nøyaktig fordeling.

### **7.1.3. Nedskrivning**

Regnskapspliktige etter regnskapsloven har en betinget nedskrivningsplikt. Dette følger av at driftsmidler kun skal skrives ned for verdifall om det høyeste av salgsverdi og verdi i bruk er lavere enn regnskapsført verdi på balansedagen. Ideelle organisasjoner vil normal ha problemer med å fastsette verdi i bruk, da disse virksomheter ikke anskaffer varige driftsmidler for å maksimere fremtidig overskudd. Dette innebærer at ideelle organisasjoner, som hovedregel, vil ha en ubetinget nedskrivningsplikt dersom normal omsetningsverdi faller under regnskapsført verdi på balansetidspunktet. Ideelle organisasjoner vil også kunne ha problemer med å fastsette normal omsetningsverdi for enkelte av sine driftsmidler. I disse helt spesielle tilfellene vil gjenanskaffelseskost fratrukket avskrivninger kunne utgjøre en akseptabel alternativ tilnærming.

### **7.2. Anleggsmidler**

Anleggsmidler er eiendeler som er ment til varig eie eller bruk i virksomheten. For ideelle organisasjoner som normalt ikke vil være skattepliktige vil organisasjonene på friere grunnlag kunne fastsette grenser for balanseføring av anskaffelser ut fra egne fastsatte vesentlighetsgrenser. Som en praktisk forenkling vil imidlertid skattereglene normalt gi et godt utgangspunkt for fastsettelse av grense for balanseføring. Dersom regnskapsavlegger velger å fastsette egne grenser for balanseføring av anskaffelser bør disse fastsettes slik at de tar hensyn til både egenkapitaleffekter og kostnadsfordelings-effekter.

Mange organisasjoner mottar støtte fra offentlige myndigheter eller andre til investeringer. Et spørsmål som reiser seg er hvorvidt slike tilskudd skal føres brutto eller som en reduksjon av anskaffelseskost på eiendelen. Tilskudd til anskaffelse av en eiendel skal normalt for denne typen virksomheter føres brutto i balansen. Det vil si at eiendelen skal regnskapsføres til brutto anskaffelseskost, mens tilskuddet skal regnskapsføres etter reglene i kapittel 5.

Ideelle organisasjoner vil også stå overfor en problemstilling knyttet til måling av frivillig innsats ved anskaffelse av driftsmidlene. Frivillig innstats kan utgjøre betydelig verdi ved anskaffelse av driftsmidler som for eksempel bygninger, og målingen av anskaffelseskost vil vanskeligjøres om hele eller deler av arbeidet utføres på frivillig basis. Målingen av frivillig innsats er diskutert under avsnittet om inntekter. Dersom frivillig innstans kvalifiserer for inntektsføring og den frivillige innsatsen er lagt ned i anskaffelsen av et varig driftsmiddel skal verdien av den frivillige innsatsen inngå i anskaffelseskostnaden, mens verdien av den frivillig innsatsen ikke skal inngå i anskaffelseskostnaden om den ikke kvalifiserer til inntektsføring.

#### **7.2.1. Immaterielle eiendeler**

Et fellestrekk for ideelle organisasjoner er at de i liten grad vil ha immaterielle eiendeler knyttet til FoU, utsatt skattefordel eller goodwill. Mange ideelle organisasjoner vil støtte prosjekter innen forskning og/eller utvikling, men dette vil kun unntaksvis resul-

tere i en immateriell eiendel for den ideelle organisasjonen. Ideelle organisasjoner vil også i de aller fleste tilfeller være skattefrie eller ha begrenset skatteplikt for deler av virksomheten. Dersom ideelle organisasjoner har utsatt skattefordel knyttet til fremførbart underskudd eller lignende vil man ikke kunne balanseføre en utsatt skattefordel med bakgrunn i dette. Dersom ideelle organisasjoner (unntaksvis) erverver datterselskaper eller annen virksomhet for å støtte det ideelle formålet, og gjennom dette erverver goodwill, skal goodwill behandles etter de generelle reglene for regnskapsmessig behandling av goodwill.

For egne utgifter til FoU gir regnskapsloven § 5-6 en spesialregel slik at utgiftene kan kostnadsføres selv om kravene for balanseføring er oppfylt. Ideelle organisasjoner kan fritt velge å benytte seg av spesialregelen om kostnadsføring. Dette gjelder uavhengig av at NRS(F) Immaterielle eiendeler legger opp til at kostnadsføring etter regnskapsloven § 5-6 bare skal forekomme unntaksvis.

Grensedragnings mellom FoU og egenutvikling av rettigheter kan være komplisert, med store krav til pålitelig skille i regnskapssystemet. Det kan også være vanskelig å skille utvikling av identifiserbare rettigheter fra utvikling av generelle verdier. Nytteverdien i form av bedre regnskapsinformasjon vil ikke alltid stå i forhold til kostnadene. På bakgrunn av dette og med hjemmel i regnskapsloven § 4-1, unntak fra sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner, utvides muligheten til å velge kostnadsføring. Ideelle organisasjoner kan velge å kostnadsføre egne utgifter til utvikling av rettigheter, på samme måte som egne utgifter til FoU kan kostnadsføres.

### **7.2.2. Bevaringsverdige eiendeler**

Diskusjonsnotatet legger opp til at alle varige driftsmidler bestemt til varig eie og bruk i virksomheten skal balanseføres. Dette inkluderer også eiendeler som er av historisk, artistisk eller vitenskaplig betydning som den ideelle organisasjonen har anskaffet for å fremme sitt ideelle formål. For at en eiendel skal falle inn under disse bestemmelsene må organisasjonen ha eiendelen for å dekke organisasjonens formål som vil dekke bevaring av eiendelen. For eksempel vil et kunstmuseum som anskaffer kunstgjenstander til utsmykning av styrerom og kontorer ikke nødvendigvis kunne balanseføre disse eiendelene som bevaringsverdige eiendeler.

I utgangspunktet skal bevaringsverdige eiendeler balanseføres til samme verdi som andre eiendeler. Ved organisasjonens eget kjøp av slike eiendeler vil anskaffelseskost være virkelig verdi av det vederlaget organisasjonen har avgitt. Dersom giver nylig har anskaffet eiendelen for å gi denne til den ideelle organisasjonen vil også anskaffelseskost kunne fastslås. Imidlertid vil det i enkelte tilfeller kunne oppstå spesielle utfordringer knyttet til måling av verdi på denne form for eiendeler. Dette gjelder for eksempel i et tilfelle hvor et museum mottar utstillingsgjenstander. Enkelte av disse eiendelene kan være vanskelig å verdsette fornuftig, for eksempel vil en utrangert turbin gitt av industrien til en utstilling ikke ha noen "markedspris", og for giver av turbinen vil alternativkost kunne være skrapverdi. Det kan også reises spørsmål om man ved overtagelse av samlinger skal verdsette de objektene man mottar individuelt eller samlet. I utgangspunktet skal eiendeler verdsettes individuelt, men i de tilfeller hvor man mottar

en samling som også senere skal behandles som en samling kan man verdsette den totale samlingen.

Bevaringsverdige eiendeler vil være spesielle eiendeler som ofte vil ha en ubestemmelig levetid og/eller en høy restverdi som kan gjøre at avskrivninger enten ikke skal gjennomføres eller disse vil være uvesentlige.

### **7.2.3. Andre driftsmidler**

Varige driftsmidler er eiendeler bestemt til varig eie og bruk i virksomheten. Varige driftsmidler som ikke er å henføre til kategorien bevaringsverdige eiendeler balanseføres som andre driftsmidler.

## **7.3. Omløpsmidler**

### **7.3.1. Beholdninger**

Ideelle organisasjoner kan ha beholdninger knyttet til salgsartikler de har for å samle inn penger til det ideelle formålet. Denne typen beholdninger vil følge de generelle regler for verdsettelse og skal verdsettes til laveste verdi av anskaffelseskost og gjenanskaffelseskost.

Enkelte ideelle organisasjoner driver virksomhet i land herjet av krig, politisk uenighet og lignende, noe som medfører økt risiko for tap av eiendeler. Det har derfor utviklet seg en praksis knyttet til kostnadsføring av eiendeler ved utplassering av eiendelene til disse områdene. Dette er for eksempel i tråd med NORADs retningslinjer og i tråd med krav knyttet til gaver fra for eksempel forsvarret. En kostnadsføring av anskaffelser ved utplassering har imidlertid visse svakheter. Sporing av anskaffelsene kan dekkes gjennom anleggsregister, imidlertid vil manglende kostnadsføring ved forbruk eller ødeleggelse kunne føre til måleproblemer knyttet til prosjektkostnader. Ved kostnadsføring av anskaffelser ved overføring av driftsmidler til et område, og senere flytting av driftsmidlet til et annet område vil føre til feil allokering av kostnader mellom de ulike prosjektene. Beholdningene bør følgelig først kostnadsføres når de er endelig avgitt.

Ideelle organisasjoner kan opprette egne organisasjoner i utsatte områder eller samarbeider med organisasjoner som opererer i disse områdene. Et spørsmål som da reiser seg knyttet til anskaffelser er hvordan anskaffelser som overføres til disse organisasjonene skal regnskapsføres. Ved fastsettelse av regnskapsføringen er det viktig å ta stilling til to spørsmål, nemlig hvorvidt den givende organisasjonen er uavhengig av den organisasjon som mottar driftsmidlet og om overdragelsen av driftsmidlet er endelig. Dersom det kan svares ja på begge spørsmål skal driftsmidlet kostnadsføres når det overføres, ellers må det foretas en konkret vurdering av hvorvidt driftsmidlet er endelig overgitt. I denne vurderingen vil graden av kontroll med mottakende organisasjon og sannsynligheten for retur av driftsmidlet være sentrale momenter.

#### 7.4. *Gjeld og forpliktelser*

##### 7.4.1. **Usikre forpliktelser**

Enkelte ideelle organisasjoner tilbyr medlemsfordeler som strekker seg utover perioden for det betalende medlemskap, for eksempel vil enkelte organisasjoner ha medlemsfordeler som medlemsforsikringer som løper også etter at betalende medlemskap er opphørt. Etter sammenstillingsprinsippet skal estimerte kostnader knyttet til å tilby disse medlemsfordelene beregnes og kostnadsføres sammen med inntektsføringen av den tilhørende medlemsavgiften. I samsvar med god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner kan ideelle organisasjoner velge å fravike sammenstillingsprinsippet ved regnskapsføring av slike utgifter. Forenklingen medfører at regnskapsføring av denne typen kostnader kan utsettes, og regnskapsføres i den periode medlemsfordelene faktisk løper. Begrunnelsen for dette unntaket fra sammenstillingsprinsippet er at nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av disse kostnadene ikke vil stå i forhold til ressursbruken som ideelle organisasjoner vil ha for å fremskaffe det nødvendige grunnlag for en kostnadsføring fullt ut i samsvar med sammenstillingsprinsippet.

## 8. Egenkapital

### 8.1. *Definisjon av egenkapital*

Organisasjonens eiendeler vil normalt være finansiert ved en kombinasjon av gjeld og egenkapital. Som gjeld defineres alle forpliktelser som kan kreves dekket i organisasjonens eiendeler. Egenkapital er differansen mellom eiendeler og gjeld knyttet til organisasjonens virksomhet på et gitt tidspunkt.

Regnskapsloven forutsetter et skille mellom egenkapital og gjeld. Avsetninger er definert som en del av hovedposten gjeld, hvor gjeld deles opp i avsetninger for forpliktelser, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Definisjon av henholdsvis gjeld og egenkapital vil påvirke grensedragningen mellom dem. Rammeverket for de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS/IAS) har følgende definisjon av gjeld:

”Sannsynlige økonomiske oppofrelser som oppstår som følge av tidligere transaksjoner og hendelser, som forplikter den regnskapspliktige til å overføre eiendeler til en motpart eller å utføre tjenester for en motpart. I tilknytning til definisjonen er det presisert at gjeld omfatter mer enn juridiske forpliktelser. Også selvpålagte forpliktelser omfattes dersom de følger av tidligere praksis, retningslinjer etc., som indikerer overfor andre at den regnskapspliktige aksepterer et ansvar, og som dermed gir den andre parten en forventning om at den regnskapspliktige vil ta konsekvensene av det ansvaret.”

Rammeverket for IFRS/IAS definerer egenkapital som forskjellen mellom eiendeler og gjeld. For å finne den restpost som egenkapitalen dermed utgjør må derfor også rammeverkets definisjon av eiendeler trekkes inn:

”Sannsynlige økonomiske fordeler som er oppstått som et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse og er kontrollert av den regnskapspliktige.”

I SORP gis en utdyping av definisjonen av forpliktelser, som gir mer veiledning i forhold til grensedragningen mellom egenkapital og gjeld. I SORP drøftes regnskapsføring av forpliktelser som ikke nødvendigvis trenger å være en følge av juridiske eksterne forpliktelser, men som også kan oppstå på grunn av interne vedtak. Det avgjørende for om en regnskapsmessig forpliktelse skal anses å foreligge, er om en gyldig forventning om oppfyllelse er skapt hos eksterne motparter.

Den forståelse av opptjenings- og sammenstillingsprisnippet som legges til grunn i diskusjonsnotatet kan medføre endringer når det gjelder skillet mellom egenkapital og gjeld. Anskaffelse av midler sammenstilles med gjennomført aktivitet for å anskaffe midlene. Dette innebærer at det ikke er aktuelt å utsette inntektsføringen for å sammenstille anskaffelsen med bruk av tilsvarende midler. I en modell med utsatt inntektsføring vises dette som gjeld i balansen, mens en sammenstilling med aktivitet medfører at anskaffelsen tas med i aktivitetsregnskapet og vises som egenkapital i balansen. Restriksjoner knyttet til midlene vil påvirke klassifiseringen av egenkapitalposten.

Ideelle organisasjoner kan ha bestemmelser om og krav til medlemsinnskudd. Slike innskudd kan ha karakter av medlemskontingent eller innmeldingsavgift, som inntektsføres. I den utstrekning innskuddet kan kreves tilbakebetalt ved for eksempel opphør av medlemskapet, trekker dette i retning av at innskuddet skal klassifiseres som gjeld. Dersom medlemsinnskuddet kan omsettes fritt kan dette tyde på at innskuddet er egenkapital.

### **8.2. Egenkapital – inndeling/klassifisering**

For regnskapspliktige med økonomisk formål vil hovedfokus være på nettoeiendeler, dvs. egenkapital. Egenkapitalen representerer her eiers/investors eierandel i foretaket. Egenkapital i regnskapet gir ved dette informasjon om hvilke verdier som er investert (netto) og et utgangspunkt for eiernes forventning om avkastning på investert kapital. I en ideell organisasjon vil egenkapitalen ikke ha samme informasjonsverdi, da dette ikke vil representere noen "eierandel". Det vil fortsatt være informasjonsverdi knyttet til nettoverdien av eiendelene, men dette vil primært være begrenset til organisasjonens evne til å fortsette virksomheten.

Utgangspunktet i regnskapsloven er et skille mellom innskutt og opptjent egenkapital, og med ytterligere inndeling i forskjellige typer innskutt og opptjent egenkapital. Formålet for ideelle organisasjoner er ikke økonomisk inntjening og informasjonsverdien av å skille mellom innskutt og opptjent egenkapital er i så måte begrenset. For stiftelser og evt andre ideelle organisasjoner med en bestemt grunnkapital eller lignende vil imidlertid kontrollhensyn gjøre det interessant å vise et skille mellom slik grunnkapital og annen egenkapital.

I selskapslovgivningen, primært aksjelovene, er skillet mellom bunden og fri egenkapital sentralt. I denne sammenheng er fri egenkapital det som er tilgjengelig for utbytte og annen utdeling til eierne. En forståelse av fri egenkapital tilsvarende den som ligger til grunn i aksjelovgivningen har ikke relevans for ideelle organisasjoner, et regnskapsmessig skille mellom fri og bunden egenkapital basert på dette er derfor ikke aktuell. Opplysninger om eventuell binding/restriksjoner på egenkapitalen er likevel

av sentral betydning for ideelle organisasjoner. Dette fordi slike opplysninger gir informasjon om begrensninger og krav til organisasjonens fremtidige virksomhet, krav til anskaffelse av midler og/eller begrensning i bruk av midler.

Med utgangspunkt i de identifiserte informasjonsbehov, legger diskusjonsnotatet til grunn at egenkapitalen i ideelle organisasjoner inndeles som følger:

1. *Grunnkapital*
2. *Egenkapital med lovpålagte restriksjoner/bindninger*
3. *Egenkapital med eksternt pålagte restriksjoner/bindninger*
4. *Egenkapital med selvpålagte restriksjoner/bindninger*
5. *Annen egenkapital*

Spesifikasjon av egenkapital kan gis enten i balansen eller i en egen egenkapitaloppstilling, jf regnskapsloven § 3-2, første ledd, annet punktum: "Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen."

Endringer/overføringer mellom de forskjellige undergruppene av egenkapital spesifiseres i den siste delen av aktivitetsregnskapet, eller i en egen egenkapitaloppstilling.

### **8.2.1. Grunnkapital**

Stiftelsesloven stiller krav til grunnkapital for stiftelser og grunnkapital for stiftelser vises på egen linje i balansen.

### **8.2.2. Egenkapital med lovpålagte restriksjoner/bindninger**

Egenkapital hvor lov eller forskrift på noen måte begrenser bruken og/eller det ellers stilles krav til opplysninger eller andre krav presenteres på egen linje. Lovpålagt innbefatter også eventuelle forskriftsbestemmelser, siden forskriftsbestemmelser gis med hjemmel i lov.

### **8.2.3. Egenkapital med eksternt pålagte restriksjoner/bindninger**

I de tilfeller hvor eksterne instanser, for eksempel givere, ytere av tilskudd, setter restriksjoner for hvordan midler kan brukes, vises egenkapitalposten knyttet til dette på egen linje. Dersom det er flere forskjellige typer av restriksjoner og/eller forskjellige grupper som setter restriksjoner, spesifiseres dette etter sin art i hovedgrupper. For at egenkapitalposten skal anses underlagt en eksternt pålagt restriksjon må det foreligge en klar angivelse både hva restriksjonen går ut på og hvilke konsekvenser et eventuelt brudd på restriksjonen vil få.

### **8.2.4. Egenkapital med selvpålagte restriksjoner/bindninger**

Med selvpålagte restriksjoner menes at det foreligger vedtak fra kompetent organ, med klar angivelse av hva restriksjonen går ut på, eventuell tidsbegrensning og/eller andre begrensninger. Dersom det er flere forskjellige typer av restriksjoner, for eksempel forskjellige typer av formålsbindinger, spesifiseres dette etter sin art i hovedgrupper.

For en forening vil selvpålagte restriksjoner vanligvis forutsette vedtak av årsmøte eller lignende, hvor styrets forutgående innstilling blir å anse som et forslag til å innfø-

re eller eventuelt endre selvpålagte restriksjoner. For en stiftelse vil det i normaltilfellet være styret som fatter bindende vedtak om selvpålagte restriksjoner.

#### **8.2.5. Annen egenkapital**

All annen egenkapital, som ikke er underlagt restriksjoner, vises som siste linje under egenkapital. Dersom organisasjonens nettoegenkapital ikke er tilstrekkelig til å dekke alle egenkapitalposter med restriksjoner vil dette vises i form av negativ annen egenkapital.

#### **8.2.6. Egenkapitalendringer**

Grunnkapital og egenkapital med restriksjoner skal ikke reduseres på grunn av negativt aktivitetsresultat. Slik reduksjon skal bare skje dersom nødvendig og relevant grunnlag i form av endrede regler, vedtak eller forutsetninger foreligger. Dersom akkumulert negativt aktivitetsresultat medfører at netto egenkapital er mindre enn summen av grunnkapital og egenkapital med restriksjoner, så skal dette vises som negativ annen egenkapital.

#### **8.3. Tilleggsopplysninger**

Dersom egenkapitalen ikke spesifiseres i balansen, eller eventuelt i en egen egenkapitaloppstilling, gis i stedet tilsvarende opplysninger i noter.

Det skal videre gis tilleggsopplysninger om hvilke hovedtyper av restriksjoner som foreligger og hvordan organisasjonen overholder foreliggende restriksjoner. Det skal gis noteopplysninger dersom organisasjonens eiendeler er underlagt spesielle krav eller lignende som en følge av restriksjoner.

Det skal gis tallmessige tilleggsopplysninger i note om eventuell negativ annen egenkapital, hvor sum av grunnkapital og egenkapital med restriksjoner vises og hvor det fremkommer at negativ annen egenkapital utgjør differansen i forhold til netto egenkapital. I årsberetningen skal det gjøres nærmere rede for situasjonen og de tiltak som iverksettes.