

## Foreløpig Norsk RegnskapsStandard

### NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

(November 2008, revidert mars 2018)

1	Innledning.....	5
2	Definisjoner.....	7
2.1	Ideelle organisasjoner.....	7
2.2	Regnskapsplikt.....	7
2.2.1	Stiftelser.....	8
2.2.2	Foreninger uten økonomisk vinning som formål.....	8
2.2.3	Enkeltpersonforetak.....	9
2.2.4	Små foretak.....	9
2.3	Ikke økonomisk vinning – betydningen av skattefritak etter skatteloven § 2–32 første ledd	10
2.4	Regnskapsenhet.....	11
3	Prinsippavendelse og fortolkning.....	12
3.1	Lovhjemmel til å fravike grunnleggende prinsipper.....	12
3.2	Hensyn ved utforming av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.....	12
3.3	Internasjonale regnskapsprinsipper.....	13
3.4	Transaksjonsprinsippet.....	14
3.4.1	Transaksjonsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål.....	14
3.4.2	Transaksjonsprinsippet for ideelle organisasjoner.....	14
3.5	Opptjeningsprinsippet.....	15
3.5.1	Opptjeningsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål.....	15
3.5.2	Opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner.....	15
3.6	Sammenstillingsprinsippet.....	16
3.6.1	Sammenstillingsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål.....	16
3.6.2	Sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner.....	16
3.7	Øvrige grunnleggende prinsipper.....	17
3.8	Bruk av standardens løsninger.....	18
3.8.1	Fortolkning av de grunnleggende regnskapsprinsippene.....	18
3.8.1.1	Periodisering av inntekter når organisasjonen ikke er forpliktet til å gi ekstern motytelse	18
3.8.1.2	Periodisering av kostnader som ikke har tilknytning til inntekt der organisasjonen er forpliktet til en ekstern motytelse.....	19
3.8.1.3	Klassifisering.....	19
3.8.2	Unntak fra de grunnleggende regnskapsprinsippene.....	19
3.8.3	Oppstillingsplan, grunnleggende prinsipper og vurderingsregler.....	20
3.9	Hvor hører inntekter og kostnader hjemme.....	20
3.9.1	Samarbeidsprosjekter.....	20
3.9.2	Bistandsprosjekter.....	21
3.9.3	Rapportering av fellesprosjekt.....	22
3.10	Tilleggsopplysninger.....	22
3.10.1	Noteopplysninger.....	22

3.10.2	Sentrale nøkkeltall for innsamlingsorganisasjoner .....	23
4	Oppstillingsplaner .....	24
4.1	Innledning.....	24
4.2	Resultatregnskap/aktivitetsregnskap .....	24
4.3	Aktivitetsregnskap.....	25
4.4	Balansen .....	27
4.5	Formålskapitaloppstilling (egenkapitaloppstilling).....	28
4.6	Kontantstrømoppstilling.....	28
4.7	Sammenligningstall.....	30
4.8	Virkning av prinsippendring og korrigering av feil .....	30
4.9	Noteopplysninger .....	30
5	Anskaffede midler .....	32
5.1	Prinsipper for inntektsføring .....	32
5.2	Medlemsinntekter.....	33
5.2.1	Noteopplysninger .....	33
5.3	Tilskudd.....	33
5.3.1	Tilskuddsordninger med tilbakebetalingsvilkår .....	35
5.3.2	Formidling av tilskudd .....	36
5.3.3	Noteopplysninger .....	36
5.4	Innsamlede midler, gaver mv. ....	36
5.4.1	Innsamlede midler .....	36
5.4.1.1	Noteopplysninger .....	37
5.4.2	Gaver .....	37
5.4.2.1	Noteopplysninger .....	38
5.4.3	Arv.....	38
5.4.3.1	Noteopplysninger .....	38
5.4.4	Gaver i form av tjenester.....	38
5.4.5	Frivillig arbeid og dugnadsinnsats .....	38
5.5	Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter.....	39
5.5.1	Sponsorinntekter.....	39
5.5.1.1	Noteopplysninger .....	40
5.5.2	Billettinntekter.....	40
5.5.3	Spilleinntekter i egenregi .....	40
5.6	Finans- og investeringsinntekter .....	41
5.7	Andre inntekter.....	41
6	Forbrukte midler.....	42
6.1	Prinsipper for kostnadsføring .....	42
6.2	Fordeling av kostnader .....	43
6.2.1	Noteopplysninger .....	44
6.3	Kostnader til anskaffelse av midler.....	44
6.4	Kostnader til organisasjonens formål .....	45
6.4.1	Tilskudd, bevilgninger mv. for å oppfylle formålet.....	45
6.4.1.1	Noteopplysninger .....	46
6.4.2	Kostnader til aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål .....	46
6.5	Administrasjonskostnader .....	46
6.5.1	Finanskostnader.....	47
6.5.2	Andre kostnader .....	47
7	Eiendeler.....	48
7.1	Balanseføring .....	48
7.1.1	Anskaffelseskost.....	48

7.1.2	Balanseføring eller kostnadsføring.....	49
7.1.3	Noteopplysninger .....	49
7.2	Anleggsmidler .....	49
7.2.1	Avskrivninger.....	49
7.2.2	Nedskrivning .....	49
7.2.3	Immaterielle eiendeler.....	50
7.2.4	Bevaringsverdige eiendeler .....	51
7.2.5	Finansielle anleggsmidler.....	52
7.2.6	Noteopplysninger knyttet til anleggsmidler .....	52
7.3	Omløpsmidler.....	52
7.3.1	Beholdninger .....	52
7.3.2	Finansielle omløpsmidler .....	52
7.3.3	Noteopplysninger i tilknytning til omløpsmidler .....	53
8	Formålskapital (Egenkapital) .....	54
8.1	Definisjon av formålskapital (egenkapital) .....	54
8.2	Formålskapital – inndeling/klassifisering .....	55
8.2.1	Grunnkapital.....	56
8.2.2	Formålskapital med lovpålagte restriksjoner .....	56
8.2.3	Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner.....	56
8.2.4	Formålskapital med selvpålagte restriksjoner .....	56
8.2.5	Annen formålskapital .....	57
8.2.6	Formålskapitalendringer.....	57
8.3	Tilleggsopplysninger .....	57
9	Gjeld.....	58
9.1	Pensjonsforpliktelser .....	58
9.1.1	Noteopplysninger .....	58
9.2	Andre forpliktelser .....	58
9.2.1	Noteopplysninger .....	58
9.3	Tilskudd.....	58
10	Noteopplysninger .....	59
10.1	Regnskapslovens krav .....	59
10.2	Spesielle behov for noteopplysninger i organisasjoner.....	59
10.3	Oversikt over noteopplysninger .....	59
10.4	Kommentarer til enkelte noteopplysninger .....	60
10.4.1	Regnskapsprinsipper .....	60
10.4.2	Ansatte.....	61
10.4.3	Ytelser til ledelsen .....	62
10.4.4	Lån og sikkerhetsstillelser.....	62
10.4.5	Formålsprosent .....	63
10.4.6	Skattemessig aktivitet.....	63
10.4.7	Obligatorisk tjenstepensjon .....	63
11	Årsberetning .....	64
11.1	Generelt om årsberetningen .....	64
11.1.1	Årsberetning i små organisasjoner .....	65
11.2	Årsberetningens innhold .....	65
11.2.1	Virksomhetens art og sted.....	65
11.2.2	Redegjørelse for årsregnskapet .....	65
11.2.3	Fortsatt drift.....	66
11.2.4	Arbeidsmiljø.....	67
11.2.5	Likestilling og diskriminering.....	67

11.2.6	Påvirkning av det ytre miljø .....	68
11.2.7	Resultatdisponering .....	68
11.2.8	Fremtidig utvikling .....	68
11.2.9	Styring av finansiell risiko .....	68
11.3	Årsberetning i konsernforhold .....	69
12	Konsernregnskap .....	70
12.1	Generelt om konsernregnskapsplikt .....	70
12.2	Konsernregnskapsplikt for ideelle organisasjoner .....	70
12.2.1	Ordinære konsernforhold .....	71
12.2.2	Andre konsernforhold .....	71
12.2.3	Noteopplysninger .....	72
12.3	Prinsippanvendelse .....	72
12.4	Oppstillingsplan .....	73
12.5	Metodene for konsolidering .....	73
13	Fusjon, fisjon og avvikling .....	75
13.1	Fusjon og fisjon .....	75
13.2	Avvikling og oppløsning .....	75
14	Overgangsbestemmelser .....	76
14.1	Sammenligningstall .....	76
14.1.1	Noteopplysning .....	76
14.1.2	Formålsprosent .....	76
14.2	Inngående balanse i overgangsåret .....	77
14.2.1	Noteopplysning .....	77
14.3	Poster i regnskapet som skal endres i inngående balanse i overgangsåret .....	77
14.3.1	Tilskudd .....	77
14.3.2	Gaver .....	78
14.3.3	Finansielle omløpsmidler .....	78
14.3.4	Bevilgninger .....	78
14.3.5	Avsetning av midler til fremtidig aktivitet .....	78
14.3.6	Formålskapital (egenkapital) .....	78
14.3.7	Bevaringsverdige eiendeler og formålskapital med restriksjoner .....	78
14.4	Regnskapsenhet .....	79
14.5	Tidligere års feil .....	79
14.6	Endringer i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskap .....	79

# 1 Innledning

Ifølge regnskapsloven § 4–1 tredje ledd kan regnskapspliktig som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, 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. Videre er det i regnskapsloven § 6–3 tredje ledd gitt anledning for denne gruppen regnskapspliktige til å avvike fra oppstillingsplanene i regnskapsloven § 6–1 og § 6–2, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Regnskapspliktige som omfattes av disse unntakene omtales i denne standarden som ideelle organisasjoner (forkortet til organisasjoner), se omtale i kapittel 2.

Formålet med denne regnskapsstandarden er å beskrive hva som er god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner som er regnskapspliktige. Standarden kan på enkelte områder der det ikke foreligger annen regulering, også være en veiledning for andre regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål, men begrenset til de områder der standardens løsninger ikke medfører at regnskapslovens hovedprinsipper eller krav til oppstillingsplaner fravikes.

Formålet med å avlegge et regnskap er å oppfylle brukernes informasjonsbehov og gi størst mulig nytteverdi for brukerne, jf. punkt 3.2. En ideell organisasjon har en noe annerledes sammensetning av regnskapsbrukere enn foretak med økonomisk virksomhet. Foreninger og stiftelser har ikke eiere/investorer, dette er dermed ikke relevante brukere for dem. Kunder i tradisjonell forstand er i liten grad relevante brukere. Ideelle organisasjoner har ofte bidragsytere (offentlige og private) og bidragsmottakere som sentrale brukere, og for foreninger er medlemmer sentrale brukere. Behovet for kontroll av at mottatte midler blir forvaltet i samsvar med organisasjonens formål er viktig i slike organisasjoner som er avhengig av omverdenens tillit. Ansatte og kreditorers informasjonsbehov påvirkes i liten grad av om den regnskapspliktige har økonomisk formål eller ikke. I utformingen av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner er det lagt vekt på å innfri regnskapsbrukernes spesielle informasjonsbehov.

I arbeidet med regnskapsstandarden har kravet til sammenligning og sammenstilling i regnskapene i noen tilfeller måttet vike for bedre å vise hvordan de ideelle organisasjonene anskaffer og bruker midlene. Bakgrunnen for denne prioriteringen er det grunnleggende skillet mellom økonomisk og ikke-økonomisk virksomhet: Ideelle organisasjoner har ikke som formål å drive økonomisk virksomhet som gir god økonomisk avkastning, men å gjennomføre ulike aktiviteter som realiserer deres ideelle formål.

Hensynet til kostnad/nytte er tillagt vekt når ulike lempinger i regnskapslovens krav er vurdert. Standarden angir likevel enkelte andre krav som representerer tilleggskrav i forhold til regnskapsloven. Årsaken til dette er at brukerne av ideelle organisasjoners regnskaper har behov for informasjon knyttet til realiseringen av formålet. Kravet om å gi slike opplysninger fremgår ikke spesifikt i regnskapsloven, men kan likevel anses å følge av en fortolkning av notekravet i regnskapsloven § 7–1 annet ledd:

*«...bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig».*

Regnskapsstandarden gir innledningsvis en definisjon og avgrensning av hvilke foretak standarden gjelder for (kapittel 2). Deretter redegjøres det for prinsippanvendelse og – fortolkning (kapittel 3). Den videre strukturen tar utgangspunkt i aktivitetsregnskapets regnskapsposter (kapittel 4), med fokus på anskaffelse og anvendelse av midler (kapittel 5 og 6). Egne kapitler omhandler oppstillingsplan (kapittel 4), balanseposter (kapittel 7–9), notekrav (kapittel 10), årsberetning (kapittel 11) og konsernregnskap (kapittel 12). Avslutningsvis omtales fusjon, fisjon og avvikling (kapittel 13) og overgangsbestemmelser (kapittel 14).

Det er i regnskapsstandarden lagt vekt på å gi regler for de situasjoner som er mest vanlige i ideelle organisasjoner. Standarden behandler dermed ikke alle praktiske problemstillinger. Formålet med de prinsipielle vurderingene som drøftes og legges til grunn i standarden, er at disse skal kunne danne utgangspunkt for å løse konkrete situasjoner som ikke er eksplisitt behandlet i standarden.

Også for ideelle organisasjoner gjelder reglene i regnskapsloven. Bare i de tilfeller regnskapsstandarden tillater andre løsninger enn regnskapslovens hovedregler, med hjemmel i regnskapsloven §§ 4–1 tredje ledd og 6–3 tredje ledd, kan kravene i regnskapsloven fravikes.

## 2 Definisjoner<sup>1</sup>

### 2.1 Ideelle organisasjoner

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

- Stiftelser (alminnelige stiftelser), jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 10
- Andre foreninger (ikke-økonomiske foreninger), jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 9
- Enkeltpersonforetak (ikke-økonomiske enkeltpersonforetak), jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 11

Andre regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål kan likevel benytte den veiledning standarden gir på forhold som ikke direkte er regulert i regnskapsloven og der standardens løsninger ikke medfører at regnskapslovens hovedprinsipper eller krav til oppstillingsplaner fravikes.

Foreninger og stiftelser er selveiende. Det betyr at de ikke har eiere som har rett til utbytte eller rett til å dele formuesgodene ved avvikling. Dette gjør organisasjonsformene velegnede for ideelle organisasjoner, men det finnes også foreninger og stiftelser som har økonomisk vinning som formål.

Enkeltpersonforetak omfattes også av standarden i den grad foretaket ikke har økonomisk vinning som formål. I praksis er det vanskelig å finne eksempler på årsregnskapspliktige enkeltpersonforetak som ikke har økonomisk vinning som formål.

I skatteloven og merverdiavgiftsloven er det gitt enkelte spesialbestemmelser som bare omfatter veldedige og allmennyttige organisasjoner. Veldedige og allmennyttige organisasjoner er en undergruppe av ideelle organisasjoner og betegnes ofte som frivillige organisasjoner. Eksempler på veldedige og allmennyttige organisasjoner er idrettslag, hjelpeorganisasjoner og kulturinstitusjoner. Yrkesforeninger, arbeidsgiverorganisasjoner og interesseorganisasjoner er eksempler på organisasjoner som ikke anses som veldedige og allmennyttige organisasjoner, men som er ideelle organisasjoner. Denne standarden gjelder alle organisasjoner som anses som ideelle organisasjoner, inkludert veldedige og allmennyttige organisasjoner.

### 2.2 Regnskapsplikt

Regnskapsplikten for ideelle organisasjoner er hjemlet i § 1–2 første ledd:

- Stiftelser (alminnelige stiftelser) – regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 10

---

<sup>1</sup> Se vedlegg 1 *Avgrensning og definisjon av ideelle organisasjoner*.

- Andre foreninger (ikke-økonomiske foreninger) som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk – regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 9
- Enkeltpersonforetak (ikke-økonomiske enkeltpersonforetak) som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk – regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 11

I tillegg til at ideelle organisasjoner har regnskapsplikt etter regnskapsloven, vil noen også ha regnskapsplikt i henhold til særlovgivning. Dette gjelder for eksempel friskoler, som er underlagt lov og forskrifter om friskoler. Friskoler som anses som ideelle organisasjoner kan følge anbefalingene i denne standarden så langt de ikke er i strid med kravene i særlovgivningen for friskoler.

Foreninger kan også bli regnskapspliktige fordi de kommer inn under lotteriloven § 4f første ledd, jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 12. Små foreninger og enkeltpersonforetak som ikke oppfyller regnskapslovens kriterier for regnskapsplikt, kan dermed likevel være regnskapspliktige i henhold til lotteriloven.

### 2.2.1 Stiftelser

Alle stiftelser er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Det er ikke gitt noe unntak for små stiftelser.

### 2.2.2 Foreninger uten økonomisk vinning som formål

Ikke-økonomiske foreninger er regnskapspliktige dersom én av følgende terskelverdier er oppfylt:

- Eiendelenes verdi overstiger 20 millioner kroner i året eller
- Gjennomsnittlig antall ansatte i året overstiger 20 årsverk

#### *Eiendelenes verdi overstiger 20 millioner kroner*

Balanseverdiene på balansedagen skal legges til grunn ved vurderingen av om en forening er regnskapspliktig. Alle eiendeler som kan føres opp i balansen etter regnskapslovens vurderingsregler, skal tas med i vurderingen. Foreninger som ikke tidligere har hatt regnskapsplikt, må foreta en beregning av eiendelenes verdi i henhold til verdivurderingsreglene i regnskapsloven for å avgjøre om de er regnskapspliktige. Finansdepartementet har gitt forskriftsbestemmelser<sup>2</sup> som presiserer hvordan eiendelenes verdi kan fastsettes dersom anskaffelseskost ikke kan identifiseres:

- gjenanskaffelseskost korrigert for akkumulerte avskrivninger, begrenset oppad til virkelig verdi.
- skattemessige verdier for eiendeler innenfor eventuell skattepliktig del

#### *Flere enn 20 årsverk*

Gjennomsnittlig antall ansatte skal omregnes til årsverk. Det betyr at gjennomsnittlig antall årsverk må overstige 20 i løpet av året for at regnskapsplikt skal inntre.

---

<sup>2</sup> Forskriften trer i kraft 1. januar 2007 med virkning for regnskapsår som starter 1. januar 2006 eller senere.



### *Inntreden og opphør av regnskapsplikt*

For foreninger som har drevet virksomhet i mer enn ett år, inntreer regnskapsplikten først når beløpsgrensen eller grensen for antall ansatte er overskredet to år på rad, jf. regnskapsloven § 1–2 annet ledd. For nyetablerte foreninger vil regnskapsplikten oppstå i etableringsåret dersom terskelverdiene overskrides i første driftsår. Ved motsatt utvikling vil regnskapsplikten opphøre det andre året, dersom foreningen i to etterfølgende år er under terskelverdiene på balansedagen, regnskapsloven § 1–2 tredje ledd.

Ikke-økonomiske foreninger som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven, har ikke plikt til å følge regnskapsstandarden, men det anbefales at slike foreninger som avlegger regnskap frivillig følger regnskapsstandarden så langt det er praktisk mulig.

### **2.2.3 Enkeltpersonforetak**

Enkeltpersonforetak er regnskapspliktige dersom en av følgende terskelverdier er oppfylt:

- Eiendelenes verdi overstiger 20 millioner kroner i året eller
- Gjennomsnittlig antall ansatte i året overstiger 20 årsverk

### **2.2.4 Små foretak**

Små foretak er definert i regnskapsloven § 1–6 ut fra om den regnskapspliktige på balansedagen ikke overskrider to av tre terskelverdier for henholdsvis:

- Salgsinntekt (60 millioner kroner)
- Balansesum (30 millioner kroner)
- Antall ansatte (50 årsverk)

Regnskapspliktige som overskrider flere enn en av terskelverdiene på balansedagen, men som ikke overskred to av terskelverdiene på foregående balansedag, regnes likevel som små foretak.

Det legges til grunn at inntektskriteriet inkluderer inntekter fra organisasjonens hovedvirksomhet selv om disse inntektene ikke er salgsinntekter i tradisjonell forstand. Dersom for eksempel hovedinntektskilden er tilskudd og gaver, vil det være disse inntektene som skal måles mot terskelverdien på 60 millioner kroner. Foreninger og stiftelser kan ha betydelig kapitalforvaltning som sin hovedaktivitet for å finansiere den formålsbestemte aktiviteten, for eksempel investeringer i selskaper, fast eiendom, aksjer, obligasjoner, bankinnskudd osv. Avkastning av slik forvaltning anses som inntekter fra organisasjonens hovedaktivitet, og avkastningen skal da regnes med i forhold til terskelverdien salgsinntekter. Tradisjonelle finansinntekter som er knyttet til overskuddslikviditet og andre sporadiske inntektskilder anses ikke som inntekter fra organisasjonens hovedaktivitet og kan holdes utenfor når inntektskriteriet for små foretak vurderes.

Balansesum er bokført verdi av alle balanseførte eiendeler. Det er viktig å påse at balansen er satt opp etter regnskapslovens regler. Ansattekriteriet gjelder ifølge loven gjennomsnittlig antall årsverk i regnskapsåret og ikke antall ansatte.

Regnskapsloven inneholder en del forenklingsregler for små foretak. Norsk RegnskapsStiftelse har fastsatt en egen regnskapsstandard for små foretak, NRS 8 *God regnskapsskikk for små*

*foretak*. Ideelle organisasjoner kan anvende unntakene som gjelder for små foretak dersom organisasjonen oppfyller kriteriene for små foretak.

### **2.3 Ikke økonomisk vinning – betydningen av skattefritak etter skatteloven § 2–32 første ledd**

Det er et ubetinget krav at ideelle organisasjoner ikke kan ha økonomisk vinning som formål. Skatteloven § 2–32 første ledd fritar organisasjoner mv. som ikke har erverv til formål, for formues- og inntektsskatt.

Ideelle organisasjoner vil være skattefrie etter skatteloven § 2–32 første ledd, som lyder:

*«§ 2–32. Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.*

*(1) Mild stiftelse, kirkesamfunn, menighet, selskap eller innretning som ikke har erverv til formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt.»*

Denne bestemmelsen blir sett på som en «vernebestemmelse» for allmenntilgjengelig virksomhet. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet uavhengig av foretaksform. Det betyr at også aksjeselskap kan få skattefritak etter denne bestemmelsen. Slike aksjeselskap kan ikke benytte standardens løsninger fullt ut, fordi regnskapsloven setter begrensninger for hvilke foretak uten økonomisk vinning som formål som kan fravike regnskapsloven, se punkt 2.1. I praksis har det vist seg lettere å få skattefritak dersom virksomheten er organisert som en forening eller stiftelse fordi dette er foretaksformer som *er selveiende*. Organisasjonen kan drive enkelte former for økonomisk virksomhet dersom denne er begrenset eller anses å realisere det ikke-økonomiske formålet, og likevel komme inn under skattefritaket etter skatteloven § 2–32 første ledd.

I denne regnskapsstandardens anses en organisasjon å være en ideell organisasjon hvis den er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2–32 første ledd. Det kan være vanskelig å avgjøre om en organisasjon har eller ikke har økonomisk vinning som formål. Det foreligger mye rettspraksis vedrørende organisasjoners skattefritak etter skatteloven § 2–32 første ledd. I NOU 2003:23 punkt 8.8.2 uttales det at i praksis vil vurderingen av om virksomheten er skattepliktig eller ikke få betydning for om en forening anses som en økonomisk eller ikke-økonomisk forening.

Ideelle organisasjoner kan ha et økonomisk formål for deler av sin virksomhet, med skatteplikt i henhold til skatteloven § 2–32 annet ledd. Så lenge den økonomiske virksomheten ikke anses som hovedvirksomhet, vil dette ikke medføre skatteplikt for de aktiviteter som realiserer det ikke-økonomiske formålet. Organisasjonen vil i slike tilfeller fremdeles anses som ideell organisasjon etter denne regnskapsstandardens.

Regnskapsstandardens regler gjelder for den del av virksomheten som ikke har økonomisk formål og ikke for eventuelle deler av virksomheten som har økonomisk formål. Ideelle organisasjoner vil kunne benytte seg av en aktivitetsbasert oppstillingsplan, jf. omtale i kapittel 4, selv om organisasjonen også har en del aktiviteter med økonomisk formål. For aktiviteter med økonomisk formål vil det ikke være aktuelt å benytte unntakene knyttet til de grunnleggende regnskapsprinsippene og vurderingsreglene. Et eksempel på økonomisk aktivitet kan være utleie av ledige lokaler. Inntekter fra slik utleie vil i aktivitetsregnskapet klassifiseres under anskaffelse av midler punkt d ii) «Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter som skaper inntekter».

Relaterte kostnader knyttet til den økonomiske aktiviteten, inkludert eventuelle avskrivninger og skattekostnader, vil klassifiseres under forbrukte midler punkt 2 a) «Kostnader til anskaffelse av midler». Det anbefales at det i noter opplyses om omfanget av den økonomiske aktiviteten, regnskapsførte inntekter og kostnader knyttet til den skattepliktige delen, beregningen av skattemessig overskudd eller underskudd og skattekostnaden, jf. punkt 10.4.6.

Økonomiske foreninger og næringsdrivende stiftelser vil ikke omfattes av skattefritaket i skatteloven § 2–32 første ledd og er ikke å anse som ideelle organisasjoner. Dette forhindrer ikke at slike foreninger og stiftelser kan møte enkelte tilsvarende problemstillinger som dem som behandles i regnskapsstandarden. Regnskapsstandarden begrenser seg til å omhandle god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. Standardens løsninger kan ikke benyttes av andre regnskapspliktige i de tilfeller dette medfører fravik fra regnskapslovens hovedprinsipper eller krav til oppstillingsplaner, det tas i standarden ellers ikke stilling til hvorvidt løsningene som presenteres i standarden også er god regnskapsskikk for økonomiske foreninger og næringsdrivende stiftelser.

## **2.4 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 vurderingsregler.

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. I noen tilfeller er disse enhetene benevnt som fond. Et fond er i realiteten en stiftelse og må i tilfelle registreres som dette i henhold til stiftelseslovens krav. Dersom fondet ikke oppfyller kriteriene for en stiftelse, skal det inngå i hovedorganisasjonens årsregnskap.

Hvorvidt de enkelte enhetene skal anses som egne juridiske enheter er avgjørende i forhold til om de skal vurderes selvstendig i forhold til regnskapsplikten eller om de skal inngå i en annen juridisk regnskapsenhet. Selv om de anses som selvstendige juridiske enheter og skal utarbeide egne regnskaper etter regnskapsloven, vil det kunne bli spørsmål om de omfattes av konsernregnskapsplikten. Dette er redegjort for i kapittel 12.

Standarden gjelder for organisasjonens årsregnskap. I mange organisasjoner har prosjektorienterte aktiviteter vært gjennomført i fellesskap mellom flere organisasjoner. Eksempler kan være «folkeaksjoner» og bistandsprosjekter. Det vises til punkt 3.9.

## 3 Prinsippanvendelse og fortolkning

### 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, som åpner 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 er dermed en konkretisering av bestemmelsens innhold.

Regnskapsloven § 4–1 er endret med virkning fra og med regnskapsåret 2005, slik at bestemmelsen i tredje ledd om unntak fra de grunnleggende prinsippene er ny fra og med 2005. I en del tilfeller er det behov for overgangsregler. Overgangsreglene er omtalt i kapittel 14.

Ideelle organisasjoner skal for øvrig følge regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper, se om dette i punkt 3.7.

### 3.2 Hensyn ved utforming av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

For ideelle organisasjoner er det mest sentrale hensyn hvorvidt det ideelle formålet oppfylles. Dette er også det som regnskapsbrukerne primært ønsker informasjon om. I motsetning til regnskapspliktige med økonomisk vinning som formål, der det er naturlig å fokusere på inntjening og egenkapital, og der eiere/investorer er sentrale brukere, har ikke organisasjoner eiere/investorer, og dette er dermed ikke relevante brukere. Organisasjoner har ofte bidragsytere (offentlige og private) og bidragsmottakere som sentrale brukere. Kreditorer, ansatte, alliansepartnere og offentlige myndigheter er også brukere av organisasjonenes regnskaper. For foreninger er medlemmer sentrale brukere. Kunder i tradisjonell forstand er ikke relevante brukere for organisasjoner.

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 utformingen av regnskapsregulering. Sammenligning av ideelle organisasjoners regnskaper kan vanskeligjgjøres fordi formålene kan være vidt forskjellige. Mangeartet og individuell organisasjonsmåte kan også svekke regnskapenes sammenlignbarhet. Sammenligning av regnskaper, nøkkeltall og lignende mellom forskjellige organisasjoner må derfor skje med

varsomhet. Det må tas 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 ikke å svekke sammenligningsgrunnlaget ut over det som følger av at organisasjonene er forskjellige, er krav om mest mulig objektivt grunnlag for vurdering og klassifisering. Krav til ensartet prinsippanvendelse 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 kunne slå ut i dårligere økonomisk resultat og denne konsekvens vil fremgå av regnskapet. I en ideell organisasjon er det måloppnåelse som er det sentrale og dette kan ikke måles gjennom økonomisk resultat. En tilsvarende «innebygd» kontroll er derfor ikke til stede på samme måte og eierkontroll foreligger ikke. Kontroll med formuesforvaltningen og ledelsen 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 å vurdere forutsetningen for fortsatt drift, er dermed like relevant for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige.

De hensynene som er tillagt størst vekt ved utforming av denne regnskapsstandard kan oppsummeres slik.

Regnskapene skal gi best mulig:

- Informasjon om oppfyllelse av den ideelle organisasjonens formål
- Informasjon om hvordan midler anskaffes og blir benyttet
- Grunnlag for kontroll av ledelsen og formuesforvaltningen
- Grunnlag for vurdering av forutsetningen for fortsatt drift

### **3.3 Internasjonale regnskapsprinsipper**

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

De internasjonale regnskapsstandardene (IAS/IFRS) er utarbeidet av IASB. IAS/IFRS skal benyttes for norske børsnoterte foretaks konsernregnskap og vil også være mulig å velge for andre regnskaper. I innledningen til IAS/IFRS fremgår det<sup>3</sup> at disse standardene er utformet for å anvendes av enheter som har økonomisk vinning som formål. De internasjonale regnskapsstandardene gir derfor ikke et direkte grunnlag for utformingen av regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner.

Den engelske standarden «Statements of Recommended Practice – Accounting and Reporting by Charities» (UK) (revidert 2005) gjelder ideelle organisasjoner («charities»). Denne standarden, heretter forkortet SORP, legger vekt på at regnskapet skal gi et riktig bilde av organisasjonens opptjente ressurser og hvordan disse er blitt brukt i løpet av året, samt den økonomiske stillingen ved slutten av året. Det er 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. Ved utformingen av den norske regnskapsstandarden er det sett hen til i reglene i SORP.

### **3.4 Transaksjonsprinsippet**

#### **3.4.1 Transaksjonsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål**

Transaksjonsprinsippet betyr at transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.

Det er gjennomførte transaksjoner som er gjenstand for regnskapsføring og måling. Om det er gjennomført en transaksjon, og på hvilket tidspunkt, avhenger av om og når det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. Substans og økonomiske realiteter, og ikke formell form, skal avgjøre om det er en transaksjon. Transaksjonsprisen skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, historisk kost.

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

For ideelle organisasjoner kan fastsettelsen av transaksjonstidspunktet, herunder avgjørelsen av om en transaksjon har funnet sted, by på andre og større utfordringer enn for regnskapspliktige med økonomisk formål. Mange ideelle organisasjoner mottar gaver og for slike overføringer foreligger det ingen motytelse som kan danne utgangspunkt for regnskapsføring. Gaver er ensidige handlinger som det ikke gis vederlag for. Gaver oppfyller derfor ikke fullt ut kriteriene for en regnskapsmessig transaksjon. Som hovedregel skal gaver likevel regnskapsføres. Utfordringen blir å fastsette verdien som skal legges til grunn for regnskapsføringen. Byttetransaksjoner forekommer også oftere i ideelle organisasjoner enn hos andre regnskapspliktige virksomheter. Det er behov for veiledning når det gjelder hva som er å regne som transaksjoner, hvilke andre hendelser enn transaksjoner som skal regnskapsføres, måling av transaksjonspris mv. og hvordan beløp for regnskapsføring skal fastsettes i de tilfeller det ikke foreligger vederlag.

---

<sup>3</sup> Se International Accounting Standards Board, *International Financial Reporting Standards (IFRSs<sup>™</sup>) 2005*, «Preface to International Financial Reporting Standards», punkt 9.

## 3.5 Opptjeningsprinsippet

### 3.5.1 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 opptjent og dermed regnskapsført når det finner sted en salgstransaksjon. Fremskutt og utsatt inntektsføring er relevante begreper knyttet til opptjeningsprinsippet. Inntektsføring av anleggskontrakter i takt med fremdriften (løpende avregning) kan sies å være fremskutt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Utsatt inntekt kan 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

Inntekter regnes som opptjent når betingelsene for å motta inntektene er oppfylt og det er rimelig sikkerhet for at man vil motta inntektene. For ideelle organisasjoners inntektsføring 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

Rimelig sikkerhet for at inntektene vil bli mottatt er basert på en regnskapsmessig forståelse av sannsynlighetsbegreper. Sannsynlighetsbegrepene 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 %

I utgangspunktet er opptjeningsprinsippet det samme for ideelle organisasjoner som for regnskapspliktige med økonomisk formål i det at inntekter skal resultatføres når de er opptjent. Periodiseringen av inntekter der organisasjonen skal gi en ekstern motytelse behandles på samme måte som inntekter for regnskapspliktige med økonomisk formål, hvor opptjening skjer i takt med avgivelsen av motytelsen. Eksempler på inntekter det er knyttet motytelser til er medlems- og sponsorinntekter.

Der det ikke skal gis en direkte motytelse, for eksempel når organisasjonen mottar gaver, baseres vurderingen av regnskapsmessig opptjening utelukkende på de tre kriteriene for inntektsføring. Det foreligger ingen motytelse som opptjening kan periodiseres i takt med.

Kriteriene for inntektsføring og konsekvensene for regnskapsmessig behandling er omtalt i standardens kapittel 5. Fortolkning av opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner er utdypet i punkt 5.3 om tilskudd og punkt 5.4 om innsamlede midler.

## 3.6 Sammenstillingsprinsippet

### 3.6.1 Sammenstillingsprinsippet for regnskapspliktige med økonomisk formål

Sammenstillingsprinsippet går ut på at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.

Det primære formålet med regnskapet er å måle resultatet i regnskapsperioden. Beskrivelsen av den historiske inntjeningen skal gi regnskapsbrukerne grunnlag for å vurdere selskapets inntjeningsevne. Måling av regnskapsmessig resultat gjøres ved sammenstilling (matching) av inntekter og kostnader i perioden. Regnskapslovutvalget uttrykte enda klarere koblingen mellom sammenstillingsprinsippet og formålet om å måle økonomisk resultat i NOU 1995:30:

*«Kostnader skal sammenstilles med inntekt for måling av resultat».*

Som nevnt i punkt 3.5.1 om opptjeningsprinsippet, må inntektstransaksjoner periodiseres. 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 at kostnader fordeles mellom regnskapsperioder. I noen tilfeller er fordelingen grei fordi det er en direkte sammenheng mellom inntekt og kostnad, for eksempel direkte varekostnader. I andre tilfeller er sammenhengen indirekte, for eksempel avskrivninger, og fordelingen må gjøres mer skjønnsmessig.

### 3.6.2 Sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner

Den alminnelige fortolkningen av sammenstillingsprinsippet er at det er kostnader, i motsetning til utgifter, som skal regnskapsføres. Det gjelder også for ideelle organisasjoner. Betalingstidspunktet har ingen betydning. 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 fortolkningen av sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner, er hva som er utgangspunktet for sammenstillingen. Det skiller mellom kostnader som har sammenheng med en inntekt som krever motytelse, og kostnader som ikke har sammenheng med inntektene, men med formålsopnåelsen:

- I de tilfeller organisasjonen er forpliktet til en ekstern motytelse for en inntekt, anvendes sammenstillingsprinsippet på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål.
- Kostnader som ikke er forbundet med en inntekt som krever ekstern motytelse må sammenstilles med et annet utgangspunkt enn en tilhørende inntekt. Sammenstillingen gjøres med utgangspunkt i aktiviteten som medfører bruk av midlene. Eksempelvis påvirkes størrelsen på innsamlede midler av mange andre forhold enn av ressursene organisasjonen bruker. Kostnader i en periode forut for innsamlingen skal derfor ikke utsettes til den perioden innsamlingen gjennomføres, men skal kostnadsføres i den perioden kostnadene faktisk påløper

For kostnader som har delvis sammenheng med en inntekt som krever motytelse og delvis er knyttet til formålsopnåelsen, må det foretas en avveining av hva som er mest fremtredende. Et konkret eksempel kan være trykking av kalendere som selges til høyere pris enn markedspris for kalenderen, hvor kalendersalget er en kombinasjon av salg og innsamling av gaver. Dersom



gaveelementet er overveiende, er kostnaden å anse som en kostnad som ikke har sammenheng med en inntekt som krever motytelse. Kostnaden blir med andre ord ansett å ha sammenheng med formålsoppnåelsen og regnskapsføres i samme periode som kalenderne trykkes.

Kostnader i ideelle organisasjoner må i samsvar med ovenstående ofte sammenstilles med et annet utgangspunkt enn en tilhørende inntekt, nemlig med den aktiviteten som medfører bruk av midlene. Prinsipper for kostnadsføring av forbrukte midler er omtalt i kapittel 6.

Ideelle organisasjoners kostnader er knyttet til aktiviteter 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.

Inntektsføring for ideelle organisasjoner er omtalt i punkt 3.5.2 om opptjeningsprinsippet. For inntekter som ikke er knyttet til en direkte ekstern motytelse, føres inntekten i den perioden aktiviteten for å skaffe inntekten gjennomføres, forutsatt at kriteriene for inntektsføring er oppfylt, jf. punkt 3.5.2. Det er ikke anledning til å utsette inntektsføringen til tidspunktet midlene skal brukes. Prinsipper for inntektsføring av anskaffede midler er omtalt i kapittel 5.

### **3.7 Øvrige grunnleggende prinsipper**

Følgende grunnleggende regnskapsprinsipper 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 basert på 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. Kongruensprinsippet for ideelle organisasjoner må forstås i sammenheng med prinsippene for føring av anskaffede midler, jf. punkt 3.5 og kapittel 5, og bruk av midler, jf. punkt 3.6 og kapittel 6.
- Virkningen av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen (formålskapitalen). Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk. Små foretak kan likevel resultatføre virkningen av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap. Dette vil også gjelde for ideelle organisasjoner som oppfyller kriteriene for små foretak.
- Prinsippanvendelsen skal være ensartet, 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.
- Årsregnskap skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk.

## **3.8 Bruk av standardens løsninger**

### **3.8.1 Fortolkning av de grunnleggende regnskapsprinsippene**

Denne regnskapsstandarden beskriver hvordan de grunnleggende regnskapsprinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling skal fortolkes for ideelle organisasjoner.

Fortolkningen av de nevnte grunnleggende prinsippene utledes altså i en sammenheng der hovedformålet ikke er å måle økonomisk resultat. Kjennetegnende for ideelle organisasjoner er nettopp at de ikke har økonomisk resultat som formål, men andre, ideelle formål.

Regnskapsbrukerne vil ha størst nytte og interesse av regnskapsinformasjon som viser hvordan organisasjonens formål søkes oppnådd, hvilke aktiviteter som gjennomføres, hvilke midler som tilføres og hvordan midlene blir brukt. Med et slikt utgangspunkt kan de grunnleggende regnskapsprinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling fortolkes på en noe annerledes måte enn for regnskapspliktige som har økonomisk formål.

Der standardens løsninger er basert på en fortolkning av de grunnleggende prinsippene som tar utgangspunkt i et annet hovedformål enn økonomisk inntjening, er løsningene anvendelige for alle regnskapspliktige som etter en reell vurdering kan sies å ikke ha økonomisk formål. Det betyr at i slike tilfeller er formell selskapsorganisering ikke til hinder for å at standardens løsninger tas i bruk. Den grunnleggende forutsetningen om at den regnskapspliktige ikke har økonomisk formål, kan ikke fravikes.

#### **3.8.1.1 Periodisering av inntekter når organisasjonen ikke er forpliktet til å gi ekstern motytelse**

Opptjeningsprinsippet forstås slik at inntektsføring skal skje når tre kriterier er oppfylt: Organisasjonen har juridisk rett til inntekten, det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt og inntekten kan måles med tilstrekkelig pålitelighet.

I praksis har det hittil ofte vært lagt til grunn en utsatt inntektsføring av innsamlede midler, der de innsamlede midlene er regnskapsført i takt med forbruket av midlene. Praksisen har vært basert på en fortolkning av regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Etter den fortolkningen av regnskapslovens prinsipper som er lagt til grunn i denne regnskapsstandard, kan slik utsatt inntektsføring ikke gjøres. Standarden kan derfor medføre en endring av periodiseringsprinsipp for inntekter, men periodisering av innsamlede midler i samsvar med standarden er en fortolkning og ikke et unntak fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper.

For gaver foreligger intet vederlag som kan danne utgangspunktet for regnskapsføringen. Verdimåling av gaver i annet enn penger og eiendeler som kan likestilles med penger kan være forbundet med vanskeligheter. For gaver i form av bevaringsverdige eiendeler, jf. punkt 7.2.4, kan verdimålingen by på særlig store vanskeligheter. I slike tilfeller kan en verdsettelse til null kroner anses å gi den beste (minst misvisende) regnskapsinformasjonen og dette vil være å anse som en fortolkning av de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Standarden viderefører hovedregelen om at frivillig arbeid og dugnadsinnsats ikke skal inntektsføres. Dette er å anse som en fortolkning av de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Prinsipper for inntektsføring generelt er omtalt i punkt 5.1, av medlemsinntekter som i realiteten er gaver i punkt 5.2, i tilknytning til tilskudd i punkt 5.3 og av gaver og innsamlede midler i

punkt 5.4. Inntektsperiodisering i tråd med standardens anbefaling forutsetter at også anbefalingene for formålskapital med restriksjoner blir fulgt, jf. kapittel 8.

### **3.8.1.2 Periodisering av kostnader som ikke har tilknytning til inntekt der organisasjonen er forpliktet til en ekstern motytelse**

Kostnader som har sammenheng med inntekter som forutsetter eksterne motytelser, for eksempel i forbindelse med sponsorinntekter, skal periodiseres på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål. I disse tilfellene er det ikke aktuelt å tolke sammenstillingsprinsippet annerledes, og kostnaden sammenstilles med tilhørende inntekt.

Ideelle organisasjoner har imidlertid ofte kostnader der det ikke er en direkte sammenheng med tilhørende inntekt. Et eksempel er kostnader til innsamling av midler, hvor «resultatet» av innsamlingen ikke kan sies å ha en direkte sammenheng med de pådratte kostnader. Slike innsamlingskostnader føres i den periode de er pådratt, og utsettes ikke til den periode innsamlingen gjennomføres. Kostnader og fortolkningen av sammenstillingsprinsippet er omhandlet i kapittel 6.

Kostnader knyttet til aktiviteter som ikke gjennomføres hvert regnskapsår, for eksempel landsmøte som avholdes hvert tredje år, skal etter standarden sammenstilles med aktiviteten, og regnskapsføres i den perioden landsmøtet finner sted. Kostnaden skal ikke avsettes for i de mellomliggende regnskapsår. Dette vil kunne innebære en endring fra dagens praksis, men er likevel å anse som en fortolkning av – og ikke et unntak fra – sammenstillingsprinsippet.

### **3.8.1.3 Klassifisering**

Presentasjon og klassifisering kan også fortolkes annerledes for ideelle organisasjoner når det gjelder anbefalingen om å bruttoføre tilskudd, uavhengig av om tilskuddet er å anse som et drifts- eller investeringstilskudd, jf. punkt 5.3.

## **3.8.2 Unntak fra de grunnleggende regnskapsprinsippene**

På noen områder angir standardene unntak fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper om transaksjon, opptjening og sammenstilling. Regnskapsloven § 4–1 tredje ledd begrenser anvendelsesområdet for unntak fra de grunnleggende regnskapsprinsippene, slik at det i tillegg til kravet om ikke-økonomisk formål også stilles krav til organisasjonsform. Etter denne bestemmelsen er det bare regnskapspliktige i kategorien ikke-økonomisk forening, stiftelse eller enkeltpersonforetak som kan anvende unntakene fra de grunnleggende prinsippene. Andre organisasjonsformer omfattes ikke av denne muligheten, uansett om de oppfyller kriteriet om ikke å ha økonomisk formål. Unntakene gjelder følgende punkter:

- Periodiseringen av investeringstilskudd, som inntektsføres når organisasjonen har fått juridisk rett til tilskuddet, det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt og den kan måles pålitelig, uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen av investeringen tilskuddet er ment for, jf. punkt 5.3. Dette er et unntak basert på ideelle organisasjoners egenart.
- Virkelig verdi på finansielle omløpsmidler ut over det som følger av regnskapsloven § 5–8, jf. punkt 5.6. Unntaket er en forenkling for ideelle organisasjoner.
- Beregning og periodisering av fortsatte ytelser til ikke-betalende medlemmer punkt 6.4.2 og 9.2.1. Unntaket er en forenkling for ideelle organisasjoner.
- Kostnader til forskning og utvikling kan kostnadsføres fritt, uavhengig av retningslinjene i NRS 19 *Immaterielle eiendeler*. Kostnader til egenutvikling av andre immaterielle eiendeler

kan også kostnadsføres, selv om vilkårene for balanseføring er oppfylt. Begge disse unntakene er forenklinger og er omtalt i punkt 7.2.4.

For de ideelle organisasjonene er unntakene valgfrie. Dette innebærer at de ideelle organisasjonene kan velge å anvende regnskapslovens hovedregler eller unntakene som følger av standarden. Standardens løsninger er utviklet med bakgrunn i organisasjonenes egenart og regnskapsbrukernes behov, og er derfor anbefalt fremfor regnskapslovens hovedregler. Kravet til systematisk og ensartet prinsippanvendelse gjelder også for ideelle organisasjoner. Dersom et unntak velges, må det derfor velges fullt ut.

Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid, jf. regnskapsloven § 4–4. Dette grunnleggende regnskapsprinsippet gjelder i utgangspunktet for alle regnskapspliktige. Regnskapsloven bygger på at prinsippendringer bare kan foretas når endringen gir bedre periodisering. I de tilfeller denne standarden angir unntak som er begrunnet med forenklinger, vil lovens hovedbestemmelser normalt gi bedre periodisering. Dersom standardens forenklinger skal få praktisk betydning, må ideelle organisasjoner ha anledning til å velge regnskapsprinsipper og å endre et prinsipp selv om prinsippendringen ikke gir bedre periodisering. Det vises i denne forbindelse til omtalen av valg av prinsipper og prinsippendringer i NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak*, punkt 2.1.3 og 3.3.1.

### **3.8.3 Oppstillingsplan, grunnleggende prinsipper og vurderingsregler**

I denne regnskapsstandardens kapittel 4 anbefales det at ideelle organisasjoner benytter aktivitetsregnskap. Bruk av aktivitetsregnskap er imidlertid ingen forutsetning for å kunne benytte standardens løsninger på øvrige områder. De unntak og fortolkninger som legges til grunn når det gjelder grunnleggende prinsipper og vurderingsregler kan med andre ord benyttes selv om den ideelle organisasjonen ikke velger et aktivitetsregnskap.

## **3.9 Hvor hører inntekter og kostnader hjemme**

### **3.9.1 Samarbeidsprosjekter**

I samarbeidsprosjekt kan det oppstå usikkerhet knyttet til hvilken organisasjon som skal inntektsføre tilskudd og andre inntekter knyttet til samarbeidsprosjektet.

Historisk har man sett eksempler på at det opereres med et frittstående prosjektregnskap, uten at dette er innarbeidet i organisasjonens årsregnskap. Dette er ikke i tråd med regelverket og god regnskapsskikk. Et årsregnskap skal omfatte alle organisasjonens aktiviteter.

Det første spørsmålet blir hvor inntekten skal regnskapsføres. Skal hele støtten inntektsføres i A eller i B eller kanskje i begge – med en andel hver? I så fall hvor stor andel?

I denne typen prosjekter er det nødvendig å avklare og avtale retningslinjer i forkant. Det kan tenkes flere likeverdige løsninger noe avhengig av hvordan aktiviteten er organisert og hvor hovedansvaret for prosjektet ligger. Ved større samarbeidsprosjekt bør det i note orienteres om hvordan fordelingen mellom samarbeidspartnerne er gjennomført.

Kostnader knyttet til fellesprosjekt regnskapsføres i den av de samarbeidende organisasjonene som faktisk utfører aktiviteten.

Kriterier som bør inngå i vurderingen av hvor hovedansvaret ligger er bl.a.:

- Formelt ansvar
- Formelle avtaler
- Økonomisk risiko
- De faktiske forhold rundt prosjektet

Dersom den ene organisasjonen har hovedansvaret for å anskaffe midler og gjennomføre aktiviteten bør hele tilskuddet inntektsføres i denne organisasjonen. Den andre organisasjonen som får dekket sine aktivitetskostnader i henhold til det som er avtalt mellom organisasjonene inntektsfører sin andel av tilskuddet.

- I organisasjon A inntektsføres tilskuddet i sin helhet etter standardens kriterier for inntektsføring. Aktivitetskostnadene inngår i linjen «kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet». I tillegg vil dekning av B's kostnader inngå i aktivitetsregnskapet, i linjen «tilskudd og bevilgninger til formålet»
- I organisasjon B vil anskaffelsen av midler komme under «andre tilskudd» og kostnadene under linjen «kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet».

Dersom organisasjonene A og B er omtrent likeverdige, hvor avtalen går ut på en fordeling mellom organisasjonene og tilskuddsyter har akseptert dette, fordeles tilskuddet regnskapsmessig mellom organisasjonene i tråd med organisasjonenes prosjektavtale.

### 3.9.2 Bistandsprosjekter

Tilskudd og andre inntekter i Norge inntektsføres i den norske organisasjonens regnskap.

Håndteringen av lokale inntekter og kostnader i bistandsprosjekter avhenger av om prosjektet er i egen regi (ikke en selvstendig juridisk enhet) eller om det gjennomføres av en egen, registrert organisasjon i samarbeidslandet (for eksempel en søsterorganisasjon – en selvstendig juridisk enhet).

Når prosjektet er i egen regi er all aktivitet en del av organisasjonens virksomhet og skal reflekteres i regnskapet. Overføringen av midler fra en bankkonto i Norge til en prosjektkonto i samarbeidslandet er en ren flytting av midler fra en bankkonto til en annen bankkonto. Begge kontoene disponeres av organisasjonen og skal framgå av organisasjonens balanse. Lokale, eksterne inntekter (eller for eksempel bidrag fra andre organisasjoner) vil være inntekt under anskaffelse av midler. Kostnadene i prosjektet vil i det alt vesentlige være «kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet».

I de fleste tilfeller er bistandsprosjektet i regi av en lokal, selvstendig juridisk enhet, ofte en søsterorganisasjon eller en organisasjon hvor det er inngått en langsiktig samarbeidsavtale. I den norske organisasjonen vil overføringen av midler falle inn under linjen «tilskudd og bevilgninger til formålet». Lokale inntekter og kostnader er i slike tilfeller ikke en del av den norske organisasjonens regnskap.

### 3.9.3 Rapportering av fellesprosjekt

I noen tilfeller krever tilskuddsyter utarbeidelse av totale prosjektrapporter som omfatter aktiviteter i flere organisasjoner. Slike prosjektrapporter er ikke regulert i denne standarden. Prinsippene for regnskapsføringen bør imidlertid være de samme som følger av standarden, selv om reguleringen av regnskapsenhet mv. i standarden ikke er beregnet på slike prosjektrapporter. Standardens kapittel 12 *Konsernregnskap* kan gi noe veiledning for konsolideringen av prosjektrekskapene.

## 3.10 Tilleggsopplysninger

### 3.10.1 Noteopplysninger

Regnskapsloven § 7–1 annet ledd stiller krav til tilleggsopplysninger som er nødvendige for å bedømme stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Lovkravene som stilles til utformingen av resultatregnskap, balanse og noter er slik at årsregnskapet i de fleste tilfeller vil gi de opplysninger som er nødvendige for å bedømme stilling og resultat i det regnskapspliktige foretaket. Når særlige forhold medfører at dette ikke gir tilstrekkelige opplysninger til å ivareta det overordnede informasjonskravet, er det imidlertid nødvendig å gi tilleggsopplysninger. «Nødvendig» er bevisst valgt for å gi 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 anvendelse av regnskapslovens bestemmelser ikke er tilstrekkelig til å gi et rettviseende bilde, jf. § 7–1 fjerde ledd. Av lovforarbeidene fremgår at det med denne tilføyelsen ikke er ment å gjøre store endringer eller utvidelser i 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 rettviseende 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 som for andre regnskapspliktige må det foretas en konkret vurdering av hvilke opplysninger som kan utelates med henvisning til at de ikke er av betydning.

Noteopplysninger er omtalt i kapittel 5, 6, 7, 8 og 9 i tilknytning til de enkelte regnskapspostene. Oppstillingsplaner er omtalt i kapittel 4, med en anbefaling om aktivitetsregnskap. I kapittel 4 angis også de tilleggskrav til noteopplysninger som vil følge av at organisasjonen ikke velger å anvende et aktivitetsregnskap. Notekrav i konsernforhold er omtalt i kapittel 12, og notekrav i forbindelse med overgang til anvendelse av regnskapsstandard er omtalt i kapittel 14. En samlet og oppsummert omtale av noteopplysninger er tatt inn i standardens kapittel 10.

### 3.10.2 Sentrale nøkkeltall for innsamlingsorganisasjoner

Formålsprosenten er et nøkkeltall som tillegges stor betydning i mange innsamlingsorganisasjoner. Formålsprosenten gir brukerne av regnskapet opplysninger om hvor stor andel av forbrukte midler som er brukt til formålet. Standarden krever derfor at det skal opplyses om organisasjonens formålsprosent.

Retningslinjer for klassifisering av kostnader er omtalt i standardens kapittel 6. Når det gjelder hvilket grunnlag formålsprosenten 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. Dette kan medføre tilfeldige svingninger i nøkkeltallet fordi samlet anskaffelse av midler kan vise store variasjoner mellom de forskjellige årene, uten at dette betyr at organisasjonen reelt sett har brukt mer eller mindre til formålet. I en del tilfeller kan også verdiendringer på plasserte midler 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 regnskapspraksis. Formålskostnadene vil i de fleste tilfeller ha en klarere og mer påregnelig sammenheng med forbruk av midler.

Innsamlingsorganisasjonene skal opplyse om formålsprosent i note. Formålsprosenten skal beregnes med grunnlag i sum forbrukte midler, se punkt 10.4.5 for en ytterligere beskrivelse av beregning av formålsprosenten.

## 4 Oppstillingsplaner

### 4.1 Innledning

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

### 4.2 Resultatregnskap/aktivitetsregnskap

Regnskapslovens artsinndelte og funksjonsinndelte oppstillingsplaner er utarbeidet for å dekke informasjonsbehovet ut fra et investorperspektiv. Det tradisjonelle artsinndelte resultatregnskapet viser de ulike inntektene og kostnadene gruppert ut fra art, dvs. type inntekt og kostnad. Et funksjonsinndelt regnskap viser et resultat der kostnadene er fordelt på de ulike funksjonene i virksomheten. For eksempel vil lønnskostnadene være fordelt på marked, produksjon og salg. Dersom driftskostnadene er spesifisert etter funksjon i resultatregnskapet, er det et notekrav at det utarbeides en spesifikasjon av driftskostnader etter art.

Organisasjoner uten økonomisk vinning som formål kan fra og med regnskapsåret 2005 velge en alternativ oppstillingsplan dersom dette anses som god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 6–3 tredje ledd:

*«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 av denne standardens punkt 4.3.

Artsinndelt og funksjonsinndelt resultatregnskap er innrettet mot virksomhet som har inntjeningskrav og vil ikke gi informasjon om bruken av midler sett i forhold til et ideelt formål. Ideelle organisasjoner har ikke hovedfokus på inntjening, men på oppfyllelse av virksomhetens ideelle formål. 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, siden aktivitetsregnskapet dekker informasjonsbehovene bedre. Retningslinjer gitt av bevilgende og/eller kontrollerende myndigheter eller instanser har i noen tilfeller også stilt krav om aktivitetsbasert resultatrapportering. Blant annet stiller stiftelsen Innsamlingskontrollen et slikt krav til de organisasjoner som er tilknyttet Innsamlingskontrollen.

Fra et brukerperspektiv er det viktig å flytte fokus fra det tradisjonelle årsresultatbegrepet til de aktiviteter som er gjennomført siste regnskapsår og hvordan aktivitetene har vært finansiert. Dette vil gi regnskapsbrukeren et bedre grunnlag for å vurdere organisasjonens evne til å oppfylle formålet.



Denne regnskapsstandarden åpner for at ideelle organisasjoner fører sitt regnskap som et aktivitetsregnskap. Aktivitetsregnskap er omtalt i punkt 4.3. I tillegg er det tillatt med arts- eller funksjonsinndelt oppstillingsplan i henhold til regnskapslovens spesifikasjonskrav. 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. Arts- eller funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet er ikke anbefalt. Dersom en organisasjon likevel velger å videreføre en artsinndelt oppstillingsplan, vil det normalt være et krav at det utarbeides noter som i hovedtrekk gjengir hvilke aktiviteter som har vært gjennomført siste regnskapsår. Dette følger av kravet i regnskapsloven § 7-1 om at det skal gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig.

For organisasjoner som utarbeider årsberetning skal det fremgå av styrets årsberetning hva organisasjonens formål er, og hvilke aktiviteter som er gjennomført for å oppfylle disse.

### **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 av regnskapet hvordan den ideelle organisasjonen har finansiert sine aktiviteter, eksempelvis ved medlemsinntekter, tilskudd, gaver eller andre kilder. Videre skal det fremgå av oppstillingsplanen hvordan midlene er anvendt til formålet og hvor store kostnader som har påløpt til å anskaffe midler. Det er en målsetning at det skal være en klar sammenheng mellom inntektene til et formål og kostnadene som er brukt på det samme formålet.

Det kan være aktuelt å spesifisere posten «kostnader til formålet» på flere linjer i aktivitetsregnskapet. Da kan det være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i organisasjonens formålparagraf og spesifisere i henhold til organisasjonens ulike hovedformål. I tillegg kan det være aktuelt å spesifisere ytterligere i noter, for eksempel på prosjekt-/avdelingsnivå. Se også omtale i punkt 6.1.

Nedenfor fremgår linjene i aktivitetsregnskapet, med henvisning til denne standardens omtale av de enkelte postene i kapittel 5 om anskaffede midler og i kapittel 6 om forbrukte midler.

#### **AKTIVITETSREGNSKAP**

- 1) **Anskaffede midler (Kapittel 5)**
  - a) Medlemsinntekter (5.2)
  - b) Tilskudd (5.3)
    - i) Offentlige
    - ii) Andre
  - c) Innsamlede midler, gaver mv. (5.4)
  - d) Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter fordelt på (5.5):
    - i) aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål
    - ii) aktiviteter som skaper inntekter (2.3)
  - e) Finans og investeringsinntekter (5.6)
  - f) Andre inntekter (som gevinst ved salg av driftsmidler) (5.7)

- 2) **Forbrukte midler (Kapittel 6)**
  - a) Kostnader til anskaffelse av midler (6.3/2.3)
  - b) Kostnader til organisasjonens formål (6.4):
    - i) tilskudd, bevilgninger mv. til oppfyllelse av organisasjonens formål
    - ii) kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet
  - c) Administrasjonskostnader (6.5)
- 3) **Årets aktivitetsresultat**
- 4) **Tillegg/reduksjon formålskapital (Kapittel 8)**
  - a) Grunnkapital
  - b) Formålskapital med lovpålagte restriksjoner
  - c) Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner
  - d) Formålskapital med selvpålagte restriksjoner
  - e) Annen formålskapital

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.

Hvis det ikke er noen poster på den aktuelle linjen verken for året eller fjoråret, kan overskriften utelates. Det vises til kapittel 14 for drøftelse av overgangsreglene.

Anskaffede midler og forbrukte midler skal som hovedregel regnskapsføres brutto. Unntak er inntekt og kostnader i form av avkastning på finansielle eiendeler og vinning/tap ved salg av anleggsmidler som er nettobegreper. Det kan stilles spørsmål om det kan være andre tilfeller der en nettoføring gir bedre informasjon enn bruttoføring. NRS 4 *Offentlige tilskudd* anbefaler at tilskudd som gis til dekning av spesifikke kostnader, behandles som kostnadsrefusjoner. Dersom den regnskapspliktige i betydelig grad er avhengig av tilskudd, anbefaler NRS 4 bruttoføring. For mange organisasjoner vil tilskudd utgjøre en vesentlig del av inntektsgrunnlaget og en nettoføring vil ikke vise fullt ut hvordan midlene er anskaffet og hvordan de faktisk er brukt på aktiviteter i organisasjonen. Denne standarden legger derfor opp til at tilskudd skal inntektsføres brutto, se punkt 5.3.

Et annet unntak kan være ren viderefremidling (se også punkt 5.3.2 om formidling av tilskudd) eller fordeling av kostnader og inntekter. En organisasjon viderefakturerer for eksempel husleie og diverse andre felleskostnader til underliggende/tilknyttede organisasjoner. Spørsmålet er om slik kostnadsfordeling skal føres som inntekt eller som kostnadsrefusjon hos organisasjonen som viderefakturerer. Her må det gjøres en konkret vurdering av hva som gir et mest riktig bilde av organisasjonens virksomhet, samt hva som er formålet med hvordan organisasjonene har innrettet seg. Dersom viderefaktureringen av felleskostnader er en ren fordeling av kostnader fordi det har vært praktisk at leverandøren sender faktura til en part, taler dette for kostnadsreduksjon. Dersom organisasjonen som en del av sin virksomhet tilbyr en service knyttet til administrasjon av en del felleskostnader for underliggende/tilknyttede organisasjoner, taler dette for bruttoføring.

## 4.4 Balansen

Det er ikke identifisert brukerbehov som tilsier en annen oppstillingsplan for balansen enn den som fremgår av regnskapsloven § 6–2, unntatt for:

- Bevaringsverdige eiendeler
- Formålskapital, begrepet formålskapital<sup>4</sup> er anbefalt i stedet for egenkapital og standarden har en annen inndeling av regnskapslinjene som inngår i formålskapitalen, jf. kapittel 8.
- Tilskudd

Driftsmidlene i ideelle organisasjoner vil i noen tilfeller avvike fra økonomiske virksomheter ved at de er bevaringsverdige, og det vil normalt være vanskelig å finne en riktig verdi på disse. I den grad organisasjonen har bevaringsverdige eiendeler, skal denne linjen vises i oppstillingsplanen også i de tilfeller balanseført verdi er null. Dette er omtalt i kapittel 7. Regnskapslovens oppstillingsplan skiller mellom innskutt og opptjent egenkapital. Skillet mellom innskutt og opptjent egenkapital er ikke like relevant i ideelle organisasjoner, og en spesifisering av egenkapitalen (benevnt formålskapital) ut fra graden av restriksjoner anses mer relevant. Dette er omtalt i kapittel 8. Tilskudd skal vises på egen linje under kortsiktig og/eller langsiktig gjeld. Det vises til omtale i kapittel 9.

Regnskapslovens oppstillingsplan for balansen legges til grunn også for ideelle organisasjoner, med de justeringer som er omtalt ovenfor. Følgende hovedposter vil i de fleste tilfeller være relevante for ideelle organisasjoner:

### EIENDELER (Kapittel 7)

#### A. Anleggsmidler (7.2)

- I. Immaterielle eiendeler (7.2.3)
- II. Bevaringsverdige eiendeler (7.2.4)
- III. Andre driftsmidler
- VI. Finansielle anleggsmidler (7.2.5)

#### B. Omløpsmidler (7.3)

- I. Beholdninger (7.3.1)
- II. Fordringer (7.3.2)
- III. Investeringer (7.3.2)
- IV. Bankinnskudd, kontanter o.l.

### FORMÅLSKAPITAL OG GJELD

#### C. Formålskapital (Kapittel 8)

- a) Grunnkapital (8.2.1)
- b) Formålskapital med lovpålagte restriksjoner (8.2.2)
- c) Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner (8.2.3)
- d) Formålskapital med selvpålagte restriksjoner (8.2.4)
- e) Annen formålskapital (8.2.5)

#### D. Gjeld (Kapittel 9)

- I. Avsetning for forpliktelser (9.1/9.2)

---

<sup>4</sup> Forutsetter bruk av standardens løsning fullt ut, herunder den forståelsen av opptjenings- og sammenstillingsprinsippet som er lagt til grunn i standarden og anbefalingen om å avlegge et aktivitetsregnskap

II. Annen langsiktig gjeld (9.3 Tilskudd)

III. Kortsiktig gjeld (9.3 Tilskudd)

Regnskapslovens detaljerte oppstillingsplan skal følges, selv om bare hovedpostene i balansen er listet opp her.

## **4.5 Formålskapitaloppstilling (egenkapitaloppstilling)**

Spesifikasjon av egenkapitalen skal gis 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.»*

Dersom organisasjonen velger å utarbeide en egen egenkapitaloppstilling og benytter det anbefalte begrepet formålskapital, jf. kapittel 8, vil denne oppstillingen bli betegnet som formålskapitaloppstilling. Uansett må grunnkapitalen fremgå av balansen. Det vises til punkt 8.2.

## **4.6 Kontantstrømoppstilling**

Plikten til å utarbeide kontantstrømoppstilling følger av regnskapsloven § 3–2, og innholdet i kontantstrømoppstillingen er omtalt i § 6–4:

*«Kontantstrømoppstillingen skal gi en oversikt over innbetalinger og utbetalinger og forklare likviditetsendringer.»*

Regnskapspliktige som regnes som små foretak etter regnskapsloven kan unnlate å utarbeide kontantstrømoppstilling.

Kontantstrømoppstillingen kan gi nyttig informasjon om likviditet, soliditet og finansiell fleksibilitet og, sammen med de to basisoppstillingene resultatregnskap og balanse, danne grunnlag for å vurdere inntjeningssevne og risiko knyttet til denne. Ideelle organisasjoner har ikke som formål å generere kontantstrømmer for eierne, men å finansiere sitt ideelle formål. Det kan derfor hevdes at en kontantstrømoppstilling gir lite tilleggsinformasjon. Ideelle organisasjoner som utarbeider aktivitetsregnskap har i stor grad sammenfall mellom regnskapsresultater og kontantstrømmer, slik at informasjonen om kontantstrømmene i stor grad allerede er tilgjengelig i aktivitetsregnskapet.

Det er ikke gitt noe unntak fra plikten til å utarbeide kontantstrømoppstilling for ideelle organisasjoner ut over det generelle unntak som gjelder for ideelle organisasjoner som hører til kategorien små foretak. Forholdene nevnt over taler for at det er tilstrekkelig med en forenklet kontantstrømoppstilling for de ideelle organisasjonene som utarbeider aktivitetsregnskap og som er pålagt å utarbeide kontantstrømoppstilling, eller som frivillig utarbeider kontantstrømoppstilling. De ideelle organisasjoner som utarbeider artsinndelt resultatregnskap må følge de ordinære reglene gitt i NRS(F) *Kontantstrømoppstilling*, med mindre de tilhører kategorien små foretak.

Det er behov for å definere hva som inngår i likviditetsbegrepet i ideelle organisasjoner. I tillegg til kontanter og bankinnskudd er også andre finansielle omløpsmidler som er vurdert til virkelig verdi, inkludert, jf. punkt 5.6. Når organisasjonen har slike finansielle omløpsmidler skal dette

spesifiseres (inngående balanse og utgående balanse). Er betydelige beløp innbetalt til eller utbetalt fra porteføljen, skal det gis tilleggsopplysninger om dette.

Kontantstrømoppstillingen for ideelle organisasjoner som utarbeider aktivitetsregnskap kan gis som en avstemming som forklarer avvik mellom regnskapsmessig resultat og likviditetsendringer. Denne avstemmingen settes opp som vist nedenfor. Linjene under hovedpostene er eksempler på hvilke poster som kan være aktuelle.

## I Årets aktivitetsresultat

### II Poster i aktivitetsregnskapet som ikke har direkte likviditetseffekt:

- + ikke realiserte tap på langsiktige og kortsiktige plasseringer, som ikke vurderes til virkelig verdi (jf. definisjon av likviditetsbeholdning\*)
- + avskrivninger og ev. nedskrivninger samt – ev. reversering av nedskrivninger
- +/- tap/gevinst ved avhendelse av bevaringsverdige eiendeler
- +/- tap/gevinst ved avhendelse av andre varige driftsmidler
- +/- forskjell mellom resultatført pensjon og betalte ytelser (premie, pensjon o.l.)
- +/- endringer i andre poster\*\*

### III Investeringer, avhendelser og finansiering

- anskaffelse av bevaringsverdige eiendeler
- + salgssum ved avhendelse av bevaringsverdige eiendeler
- anskaffelse av andre varige driftsmidler
- + salgssum ved avhendelse av varige driftsmidler
- +/- netto investering/avhendelse i langsiktige og kortsiktige plasseringer, som ikke vurderes til virkelig verdi
- nye/økte utlån, langsiktige og kortsiktige
- + tilbakebetaling utlån, langsiktige og kortsiktige
- + opptak/økning av langsiktig og kortsiktig gjeld
- tilbakebetaling av langsiktig og kortsiktig gjeld
- + innbetaling av ny formålskapital

### IV Andre endringer

- +/- endringer i kundefordringer/andre fordringer/beholdninger
- +/- endringer i leverandørgjeld/annen kortsiktig gjeld
- +/- andre tidsavgrensingsposter

### = Sum likviditetsendringer gjennom året

+ Likviditetsbeholdning\* 1.1

= Likviditetsbeholdning\* 31.12

\* Likviditetsbeholdning inkluderer kontanter, bankinnskudd og finansielle omløpsmidler som er vurdert til virkelig verdi. Endring i finansielle omløpsmidler vurdert til virkelig verdi er derfor ikke en avstemmingspost. Når organisasjonen har slike finansielle omløpsmidler skal dette spesifiseres (inngående balanse og utgående balanse). Er betydelige beløp innbetalt til eller utbetalt fra porteføljen, skal det gis tilleggsopplysninger om dette.

\*\* Endring i andre poster vil blant annet inneholde avvik mellom ev. skattekostnad og periodens betalte skatter.

## 4.7 Sammenligningstall

Dersom det skal være mulig å danne seg et bilde av organisasjonens utvikling, må fjorårstallene være sammenlignbare. Fjorårets tall skal derfor som hovedregel omarbeides dersom dette er nødvendig for å oppnå sammenlignbarhet. Det betyr at det er de omarbeidede tallene som skal vises som fjorårstall, ikke de regnskapstall som formelt ble fastsatt for fjoråret.

Små foretak er i henhold til regnskapsloven § 6–6 unntatt fra plikten til å omarbeide sammenligningstall. Det innebærer at små foretak kan vise det vedtatte fjorårsregnskapet som sammenligningstall, også der tallene ikke er sammenlignbare.

## 4.8 Virkning av prinsippendring og korrigerende av feil

Virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap måles på tidspunktet for inngående balanse. Små foretak, herunder ideelle organisasjoner som oppfyller kriteriene for små foretak, kan velge å resultatføre virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil, jf. regnskapsloven § 4–3.

## 4.9 Noteopplysninger

Brukere av ideelle organisasjoners regnskap er interessert i om aktiviteten sist regnskapsår har vært i tråd med organisasjonens formål. Ved bruk av artsinndelt resultatregnskap bør det derfor utarbeides noter som viser hvilke aktiviteter som har vært gjennomført sist regnskapsår.

Ved valg av aktivitetsregnskap stilles det krav til tilleggsinformasjon som tidligere var dekket ved den artsinndelte oppstillingsplanen, jf. regnskapsloven § 7–38 annet ledd (små foretak) og § 7–8b. Dette innebærer følgende spesifisering av organisasjonens driftskostnader etter art i noter:

1. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer\*
2. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler\*
3. Varekostnad\*
4. Lønnskostnad
5. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
6. Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler\*
7. Annen driftskostnad
8. Finanskostnader

\* Linjene markert med stjerne vil bare sjelden være aktuelle for ideelle organisasjoner.

Ideelle organisasjoner som ikke er små foretak (regnskapsloven § 1-6) bør spesifisere sum finanskostnader på rentekostnader og andre finanskostnader, dersom finanskostnadene er betydelige. Dette skyldes Statistisk Sentralbyrås behov for opplysninger i forbindelse med nasjonalregnskapet og beregning av EØS-kontingenten. Av samme grunn bør sum finansinntekter spesifiseres på renteinntekter, mottatte utbytter og andre finansinntekter, dersom de er betydelige.

Dersom regnskapstallene er omarbeidet, skal dette opplyses om i note, jf. regnskapsloven § 7–35. Omarbeidelsen skal forklares.

Når resultatet av en prinsippendring eller feil resultatføres som en ekstraordinær post, skal det ifølge regnskapsloven § 7–41 gis noteopplysning om størrelse og art av den ekstraordinære posten.

## 5 Anskaffede midler

### 5.1 Prinsipper for inntektsføring

Ifølge de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven skal inntekter regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet) og 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 postene under anskaffelse av midler («inntekter») vise organisasjonens totale inntektsstrøm som er resultatet av den inntektsgenererende aktivitet som har foregått i regnskapsperioden. Alle kostnader skal sammenstilles med de aktiviteter som utføres for å oppfylle organisasjonens formål.

Opptjeningsprinsippet er det samme for ideelle organisasjoner som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Inntekter skal resultatføres når de er opptjent, det vil si når betingelsene for å motta inntektene er oppfylt og det er rimelig sikkert at inntektene vil bli mottatt. Inntekter som forplikter organisasjonen til en eksternt motytelse skal periodiseres på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Dette gjelder blant annet medlems- og sponsorinntekter. I de tilfeller det ikke skal gis en direkte motytelse, som når en organisasjon mottar gaver, forstås opptjeningsprinsippet noe annerledes. Dette er beskrevet i avsnittene nedenfor.

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

For ideelle organisasjoner har opptjenings- og sammenstillingsprinsippet ofte vært forstått slik at en inntekt ikke var opptjent før den aktiviteten som inntekten skulle dekke, helt eller delvis var gjennomført. I henhold til denne fortolkningen ble det foretatt en motsatt sammenstilling, ved at inntekten ble periodisert til den perioden aktiviteten pågikk, dvs. den perioden kostnadene påløp.

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

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 om innsamlingen av midler er satt ut til andre. Det vil si at inntekter i form av gaver skal 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. Medlemsinntekten kan ha form av gave. Når det er tilfellet, skal medlemskontingentene inntektsføres som gaver på mottakstidspunktet. Er det derimot slik at organisasjonen er forpliktet til å yte visse tjenester og/eller medlemmene i en gitt periode får spesielle fordeler, skal medlemsinntektene periodiseres og inntektsføres i den perioden innbetalingene gjelder for, siden juridisk rett til inntekten først oppnås når motytelsen er oppfylt.

Medlemskontingenter må avgrenses mot innskudd. Innskudd som skal tilbakebetales ved medlemskapets opphør, regnskapsføres som gjeld. Innskudd som ikke skal tilbakebetales, skal regnskapsføres som formålskapital (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 inntektsføres, da kravet ikke oppfyller inntektsføringskravet om juridisk rett.

Det kan imidlertid tenkes tilfeller der medlemskontingent ikke er frivillig. Dette kan være tilfellet når vedtektene krever skriftlig utmelding eller det foreligger bindende avtale om innbetaling av kontingent for et bestemt tidsrom. I slike tilfeller vil kravet til juridisk rett være oppfylt. Er det ut fra tidligere års erfaringer med innbetalinger av kontingentkrav også rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt, skal en estimert andel av krav på medlemskontingenter inntektsføres. Dersom en slik inntektsføring nedjusteres ved periodeslutt, skal dette ikke føres som tap på fordringer, men som en reduksjon av medlemsinntektene.

En innmeldingsavgift skal normalt inntektsføres på innmeldingstidspunktet, som er transaksjonstidspunktet hvis avgiften ikke er ment til å dekke fordeler eller tjenester som ytes over en lengre periode. Dersom organisasjonen har vesentlige inntekter knyttet til tegning av livsvarig medlemskap, bør disse inntektene periodiseres over den perioden medlemskapet antas å vare, etter en konkret vurdering.

### **5.2.1 Noteopplysninger**

I regnskaper der medlemsinntektene utgjør en vesentlig post, skal det opplyses hvilke kriterier som er lagt til grunn i regnskapet for inntektsføringen og periodiseringen av disse inntektene.

## **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 føringen i aktivitetsregnskapet vil avhenge av om tilskuddene oppfyller kriteriene for inntektsføring.

Tilskudd 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. Når det ikke er mulig å estimere en reell markedsverdi og tilskuddet må anses som vesentlig i forhold til regnskapet, skal tilskuddet beskrives i note, jf. regnskapsloven § 7-1. Et eksempel på dette er når en organisasjon vederlagsfritt får stilt lokaler til sin disposisjon.

NRS 4 *Offentlige tilskudd* anbefaler at tilskudd som gis til dekning av spesifikke kostnader, behandles som kostnadsrefusjoner. Dersom den regnskapspliktige i betydelig grad er avhengig av tilskudd, anbefaler NRS 4 bruttoføring. For mange organisasjoner vil tilskudd utgjøre en vesentlig del av inntektsgrunnlaget og en nettoføring vil ikke vise fullt ut hvordan midlene er anskaffet og hvordan de faktisk er brukt på aktiviteter i organisasjonen. Denne standarden legger derfor opp til at tilskudd skal inntektsføres brutto.

Tilskudd kan bli gitt for en bestemt periode, for eksempel som driftstilskudd for et bestemt år. Tilskuddsyter har da satt vilkår for hvilken periode tilskuddet kan brukes i. Et slikt vilkår tilsier at organisasjonen ikke kan inntektsføre tilskuddet før tidsvilkåret er oppfylt. Har man mottatt tilskudd på forskudd som gjelder en senere periode, skal det føres opp som tilskuddsgjeld i balansen. Når tidsvilkåret er oppfylt, inntektsføres tilskuddet i den perioden tilskuddet er ment for, uavhengig om tilskuddet er brukt opp eller ei. Et eksempel kan være et årlig driftstilskudd for en ungdomsklubb. Er det imidlertid slik at tilskuddsyter krever å få tilbakebetalt tilskudd som ikke er brukt i den tidsperioden tilskuddet er gitt for, kan man ikke inntektsføre mer enn det som faktisk er brukt.

Tilskudd kan også bli gitt i forhold til en aktivitet. Det kan være tilskudd for undervisning til et gitt antall elever i privatskole eller pleie av et gitt antall eldre på et aldershjem. Det må da vurderes om vilkårene for tilskuddet er oppfylt. Har organisasjonen fått tilskudd til undervisning av 75 elever, mens det faktiske antall elever har vært 70, kan organisasjonen ikke inntektsføre mer enn den andelen vilkårene er oppfylt for. Om tilskuddet faktisk er utbetalt, er av underordnet betydning, siden 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. Selv om vilkåret for aktiviteten er oppfylt, finnes det tilfeller der det er krav om tilbakebetaling av ikke forbrukte tilskudd. Dersom det foreligger slike tilbakebetalingskrav, må sannsynligheten for tilbakebetaling vurderes i forhold til inntektsføringen. Dersom det er mer enn 50 % sannsynlighet for at det ikke forbrukte tilskuddet må betales tilbake, kan det ikke inntektsføres. Det må da føres opp som tilskuddsgjeld i balansen.

Det finnes tilfeller der offentlige tilskuddsytere gjennom lov eller forskrift har gitt pålegg om en annen klassifisering av ikke-forbrukte tilskudd enn det som er standardens løsning. Dersom offentlige tilskuddsytere krever en annen klassifisering som ikke er i overensstemmelse med standarden, er standarden ikke til hinder for å følge de offentlige påleggene fastsatt i lov eller forskrift. Det må da opplyses i note om hvorfor klassifiseringen avviker fra standarden.

NRS 4 *Offentlige tilskudd* anbefaler at investeringstilskudd periodiseres over levetiden til investeringen og resultatføres i takt med avskrivningene. Investeringstilskuddet skal som hovedregel presenteres brutto i balansen. Dette er begrunnet med sammenstillingsprinsippet der hovedformålet er å måle det økonomiske resultatet i regnskapsperioden.

For en ideell organisasjon der hovedfokus er knyttet til hvilke aktiviteter som er gjennomført og resultatet av disse vil ikke løsningen i NRS 4 gi samme mening for regnskapsbrukeren. Investeringsstilskuddet vil i de fleste tilfeller være midler anskaffet til organisasjonens formål og bør derfor sammenstilles med den inntektsgenererende aktiviteten. Organisasjonen vil da vise sum anskaffede midler for hver regnskapsperiode. Inntektsføring av investeringsstilskudd for ideelle organisasjoner kan representere et unntak fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Dersom organisasjonen har juridisk rett til tilskuddet, det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt og den kan måles pålitelig er anbefalt løsning at tilskuddet inntektsføres i sin helhet det år tilskuddet mottas.

Er det mottatt et tilskudd under forutsetning av at organisasjonen skal oppføre et bygg, har organisasjonen ikke juridisk rett til tilskuddet før byggeaktiviteten er igangsatt. Tilskudd som er mottatt før forutsetningene er oppfylt, regnskapsføres som tilskuddsgjeld. Er alle formelle papirer i orden i forbindelse med en byggesak og man faktisk har begynt å grave, vil bygget i de aller fleste tilfeller bli ferdigstilt. Kriteriet om juridisk rett er oppfylt og tilskuddet kan inntektsføres. I den grad bare deler av tilskuddet er brukt ved regnskapsårets slutt, må en andel av formålkapitalen (egenkapitalen) som tilsvarer andel ikke-benyttet tilskudd føres opp som formålkapital med restriksjoner inntil den totale investeringen er gjennomført. For at regnskapet skal vise en reell oversikt over organisasjonens driftsmidler, bør investeringsstilskudd ikke føres netto mot investeringen.

For å oppfylle Statistisk sentralbyrås behov for informasjon til Nasjonalregnskapet, skal tilskudd i aktivitetsregnskapet splittes på tilskudd fra det offentlige og tilskudd fra andre. Med offentlig tilskudd menes tilskudd fra stat, fylke, kommune eller tilhørende etater. Tilskudd som ikke inntektsføres på mottakstidspunktet og som føres opp som gjeld i balansen, skal spesifiseres på egen linje for tilskudd, jf. punkt 4.4 og 9.3.

### **5.3.1 Tilskuddsordninger med tilbakebetalingsvilkår**

Noen tilskuddsordninger krever at tilskudd som ikke er brukt innenfor et gitt tidsperiode må tilbakebetales. Det finnes også tilskuddsordninger som krever at tilskudd skal oppbevares på egne bankkonti og at renter på innskuddene skal tilfalle tilskuddsyter. Er det stilt slike krav fra den som yter tilskuddene, kan ikke disse tilskuddene inntektsføres når de mottas, da de ikke oppfyller kriteriene om juridisk rett til inntekten på mottakstidspunktet. Juridisk rett til tilskuddet har ikke mottaker før midlene faktisk er brukt til den aktiviteten som tilskuddet er bevilget til. Inntektsføring skal skje i takt med forbruk av tilskuddsmidlene. Mottatte tilskudd må derfor føres opp som gjeld i balansen inntil midlene er brukt til den aktiviteten tilskuddet var ment for.

Dersom det er mer enn 50 % sannsynlighet for at et tilskudd skal tilbakebetales, skal inntektsføring av tilskuddet utsettes.

I tilknytning til slike tilskudd utbetales ofte et administrasjonstilskudd som utgjør en prosentandel av det bevilgede tilskuddet. Administrasjonstilskuddet må også inntektsføres i takt med forbruk av tilskuddsmidlene. Dette fordi det ikke er mulig å måle størrelsen på administrasjonstilskuddet før man vet den endelige størrelsen på tilskuddet. Eksempler på tilskuddsytere som gir tilskudd med tilbakebetalingsvilkår er NORAD, Utenriksdepartementet og Helse og Rehabilitering.

### 5.3.2 Formidling av tilskudd

Dersom en organisasjon mottar tilskudd som skal formidles videre, må det vurderes om det videreformidlede tilskuddet kan ses 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 videreformidles, ut over den administrasjonen forbundet med inn- og utbetaling av tilskuddet. Slike tilskudd skal ikke inntektsføres i formidlerorganisasjonen. Midler som skal videreformidles føres som gjeld til mottakerorganisasjonen inntil tilskuddet er betalt til den organisasjonen som står for aktiviteten. Dersom en organisasjon utfører aktiviteter i forbindelse med videreformidlingen som kan anses som en aktivitet for organisasjonen, 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 som er lagt til grunn i regnskapet for inntektsføringen og periodiseringen av disse inntektene. For vesentlige tilskudd bør det opplyses hvem som har gitt tilskuddet og tilskuddets størrelse. Dersom det er knyttet betingelser til tilskuddene, skal det opplyses om dette.

Når det ikke er mulig å estimere tilskuddets reelle markedsverdi og tilskuddet må anses som vesentlig i forhold til regnskapet, skal tilskuddet beskrives i note. Et eksempel på dette kan være en organisasjon som vederlagsfritt får stilt lokaler til disposisjon.

## 5.4 Innsamlede midler, gaver mv.

### 5.4.1 Innsamlede midler

I en del ideelle organisasjoner skriver en vesentlig del av inntektene seg fra innsamlingsaksjoner. Inntektene kan være til et generelt eller bestemt formål. Innsamlede midler skal inntektsføres når de tre kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Normalt vil det være på innsamlingstidspunktet. Organisasjonen har juridisk rett til midlene på mottakstidspunktet. Den moralske forpliktelsen til å bruke de innsamlede midlene til det angitte formålet, gir ikke grunnlag for å utsette inntektsføringen. Innsamlede midler som er gitt med krav om tilbakebetaling under gitte forutsetninger, skal behandles som tilskudd, jf. punkt 5.3.

Aktivitetsregnskapet skal vise resultatet av *aktivitetene*, også innsamlingsaksjoner. For ideelle organisasjoner er midlene anskaffet til *formålet* når de er tilgjengelig for organisasjonen. Kostnader til anskaffelsen og periodens kostnader til formålet belastes aktiviteten. Et økonomisk overskudd er som en følge av dette en oppspart kapital (formålskapital) som må disponeres til fremtidig formålsaktivitet. At den aktiviteten som midlene er tenkt brukt til ikke er gjennomført, er derfor ikke grunnlag for utsatt inntektsføring. I den grad øremerkede midler ikke er brukt ved regnskapsperiodens utgang, vil dette fremkomme ved at deler av formålskapitalen framstår med eksterne eller selvpålagte restriksjoner, jf. kapittel 8.

For de fleste organisasjoner er det viktig å vise sum midler som er innkommet i hver periode. Dette gir bedre informasjon til brukerne om den faktiske aktiviteten som har skjedd i regnskapsåret, enn om man inntektsfører 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 det gjør det 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 se ut som den er 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 også opplyses om 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 når kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Som hovedregel vil det være på mottakstidspunktet. At det er knyttet vilkår til gaven om bruk til et bestemt formål, vil ikke påvirke inntektsføringstidspunktet. Dersom giveren har juridisk rett til en motytelse eller dersom giveren kan kreve bidraget tilbake hvis ikke gitte kriterier blir oppfylt, er det ikke lenger en gave, men et tilskudd eller en sponsorytelse, som er omtalt i henholdsvis punkt 5.3 og punkt 5.5.1.

For gaver i annet enn penger eller nære substitutter til penger vil fraværet av vederlag innebære utfordringer når det gjelder regnskapsmessig verdimåling, siden gaver er ensidige ytelser uten motytelser som regnskapsføringen kan ta utgangspunkt i. Hovedregelen er som for andre inntekter at også gaver 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 hver for seg har liten verdi i forhold til de ressursene som kreves for å verdsette gavene på mottakstidspunktet og som skal realiseres relativt raskt. I slike tilfeller tilsier en kostnad/nytte vurdering at inntektsføringen kan skje i den regnskapsperioden gaven blir solgt. Et typisk eksempel på dette er brukte klær og møbler som er gitt for videresalg.

I de tilfellene det ikke finnes noen markedsverdi, må man søke å komme frem til et beste estimat av gavens verdi for mottakeren. Gavens verdi kan avhenge av om det er knyttet restriksjoner til gaven eller ei. Dersom en organisasjon mottar bevaringsverdige eiendeler som gave, må man vurdere om gaven kan måles på en tilstrekkelig pålitelig måte. Dersom giveren nylig har anskaffet eiendelen for å gi den til organisasjonen, vil gaven normalt kunne måles med tilstrekkelig grad av pålitelighet. I andre tilfeller kan det være vanskelig å foreta en pålitelig verdsettelse. I mange tilfeller kan det å sette gavens verdi til null gi best regnskapsinformasjon, fordi et verdianslag vil være beheftet med altfor stor usikkerhet og/eller forpliktelser knyttet til den videre forvaltningen av gaven innebærer at nettoverdien er tilnærmet null. Er det snakk om verdsettelse av vesentlige verdier, må det i note opplyses om prinsippene for verdsettelsen. Se om verdsettelse i punkt 7.1. og 7.2.4.

Dersom det ikke er mulig å måle verdien av en gave på en tilstrekkelig pålitelig måte, inntektsføres ikke gaven på mottakstidspunktet, men først på det tidspunkt slik pålitelig måling foreligger.

### 5.4.2.1 Noteopplysninger

I de tilfellene det ikke er mulig å måle verdien av en gave på mottakstidspunktet og inntektsføringen av gaven unnlates av den grunn, skal gaven, hvis den er vesentlig, beskrives i notene til årsregnskapet.

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

### 5.4.3 Arv

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

#### 5.4.3.1 Noteopplysninger

Har man fått melding om en vesentlig arv hvor det ennå ikke er klarlagt hva arvens størrelse vil bli, skal det opplyses om arven i note. Der det er mulig, bør det oppgis et estimat for 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 i aktivitetsregnskapet dersom fordelene for organisasjonen er kvantifiserbar og målbar. Verdien som skal føres i aktivitetsregnskapet skal være et estimat for den verdien organisasjonen må betale for en tilsvarende tjeneste på det åpne markedet. Gratistjenesten skal føres som gave under anskaffede midler med like stort beløp som tjenesten føres med under forbrukte midler.

I den grad det foreligger vesentlige gaver i form av tjenester som ikke er inntektsført i aktivitetsregnskapet, bør organisasjoner som utarbeider årsberetning kommentere dette i årsberetningen.

### 5.4.5 Frivillig arbeid og dugnadsinnsats

Frivillig arbeid i organisasjoner kan være av forskjellig slag, alt fra 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 tjenestegaver. I prinsippet burde det ikke være forskjell ved inntektsføringen av gaver og frivillig arbeid. Det har imidlertid ikke vært norsk og internasjonal praksis å regnskapsføre verdien av frivillig arbeid. Dette er fordi det er vanskelig å besvare følgende spørsmål: Hvordan skal frivillig arbeid defineres og måles? Hvordan skal det verdsettes? Hvilke timepriser skal/kan benyttes? Problemene med å identifisere, måle og verdsette frivillig arbeid er årsaken til at frivillig arbeid ikke regnskapsføres.

Denne standarden viderefører prinsippet om at frivillig arbeid og dugnadsinnsats ikke skal inntektsføres. Inntektsføring av frivillig arbeid i aktivitetsregnskapet kan bare gjøres hvis det er en profesjonell utøver som bærer kostnaden og det er mulig å kvantifisere og måle verdien av tjenesten pålitelig. Et tilsvarende beløp må da kostnadsføres under forbruk av midler. Kravet til pålitelig målbarhet anses oppfylt der en næringsdrivende yter frivillige tjenester som denne er

forpliktet til å beregne uttaksmerverdiavgift på eller at verdien av de frivillige tjenestene kan måles med tilsvarende grad av pålitelighet. Eksempel på dette er en selvstendig næringsdrivende snekker som utfører snekkertjenester uten å ta seg betalt. Snekkeren må beregne utgående merverdiavgift på verdien av den tjenesten han har utført. I slike tilfeller er det mulig å måle inntekten pålitelig (inntekten vil være lik grunnlaget for merverdiavgiftsberegningen) og tjenesten vil ikke ha karakter av vanlig dugnadsinnsats som man vanligvis utfører i fritiden.

I den grad det foreligger vesentlig frivillig innsats som ikke er inntektsført i aktivitetsregnskapet, bør organisasjoner som utarbeider årsberetning kommentere dette i årsberetningen.

## **5.5 Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter**

Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter kan være inntekter fra salg av varer eller levering av tjenester. Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter omfatter ikke medlemsinntekter, tilskudd, innsamlede midler, gaver og inntekter fra finans og investeringsaktiviteter. Eksempler på inntekter fra aktiviteter er:

- Salg av brukte klær
- Salg av supporterutstyr
- Billettinntekter
- Inntekter fra sponsoravtaler
- Spilleinntekter i egenregi

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

- i) Aktiviteter som oppfyller formålet. Et eksempel er inntekter fra kafédrift for eldre dersom organisasjonens formål er å sørge for aktivisering/ sosialisering av eldre.
- ii) Aktiviteter som skaper inntekter. Dersom organisasjonens formål er tiltak for eldre, vil en cateringvirksomhet knyttet til overkapasitet gi inntekter som ikke oppfyller, men finansierer, formålet.

En årsak til at det skilles mellom aktiviteter som oppfyller formålet og aktiviteter som skaper inntekter, er at aktiviteter ment for å skape inntekter kan medføre skatteplikt. Enkelte aktiviteter som kun er ment for å skape inntekter, er unntatt skatteplikt, så som salg av supporterutstyr og loppemarked. Drives utleie av lokaler eller cateringvirksomhet som ikke omfattes av organisasjonens formål, er disse aktivitetene skattepliktige dersom de overstiger grensene for skatteplikt, jf. punkt 2.3.

### **5.5.1 Sponsorinntekter**

Sponsorinntekter er en vesentlig inntektspost for mange ideelle organisasjoner. Sponsoravtaler kan omfatte ulike ytelser og motytelser, som når idrettslaget får benytte sponsorens produkter gratis mot en eller annen form for markedsføring, for eksempel draktreklame. Inntekter og kostnader forbundet med slike avtaler skal inntektsføres og kostnadsføres til virkelig verdi.

Sponsorinntekter skal periodiseres i takt med de motytelser som er avtalt. Et eksempel kan være et idrettsforbund som har inngått en sponsoravtale med tre års varighet. Forbundet skal profilere sponsoren med draktreklame og skal stille opp på spesifikke arrangementer. Forbundets motytelser, som er kvantifisert i avtalen, er vesentlig høyere i år 2, som er et OL-år. Inntektene skal

fordeles mellom de forskjellige periodene i henhold til omfanget av motytelser (aktiviteter) i de samme periodene. Et annet eksempel er sponsorinntekter mottatt til et bestemt utstillingsprosjekt mot at sponsors navn blir presentert i utstillingslokalet, på programmet og i all markedsføring av utstillingsprosjektet. Inntektsføringen av sponsorytelse skal skje i takt med de reklametjenester sponsor mottar.

Er det ikke mulig å foreta en pålitelig måling av motytelsenes verdi, kan lineær opptjening være en akseptabel tilnærming.

Dersom det er knyttet betingelser til sponsorinntekter, kan ikke inntektsføringen skje før det er sannsynlig at betingelsene blir oppfylt. Sponsormidler som er betinget av en prestasjon, kan ikke inntektsføres før vilkåret er oppfylt, siden juridisk rett til inntekten avhenger av at vilkåret er oppfylt. Har sponsormidlene blitt utbetalt i forkant, må disse stå som gjeld i balansen frem til tidspunktet for inntektsføring.

#### **5.5.1.1 Noteopplysninger**

Det bør opplyses i note om vesentlige sponsoravtaler. Opplysningene bør omfatte beløp, kontraktstid og eventuelle motytelser og prinsipper for periodisering. Informasjonen om beløp og kontraktstid kan utelates dersom det er åpenbart berettiget ut fra konkurransemessige hensyn.

#### **5.5.2 Billettinntekter**

Billettinntekter er for mange organisasjoner en betydelig inntektskilde. I mange sammenhenger er dette også et mål på hvor mange mennesker organisasjonen aktiviserer.

Normalt inntektsføres salg av billetter på leveringstidspunktet. Ved forhåndssalg av billetter må det vurderes om det foreligger juridisk rett til inntektene på transaksjonstidspunktet. Dersom et idrettslag selger billetter i det ene året til et arrangement som ikke skal avholdes før i året etter, og man er forpliktet til å tilbakebetale kjøperens billettutgifter dersom det ikke blir noe av arrangementet, kan ikke inntekten inntektsføres før arrangementet er gjennomført. Forskuddsbetalte billetter må føres opp som gjeld i balansen. Hvis det er kjøper som bærer all risiko og det ikke foreligger plikt til å betale kjøperens utlegg tilbake, kan billettinntektene inntektsføres på transaksjonstidspunktet.

Et annet spørsmål er hvordan regnskapet skal presentere gratisbilletter. Standarden forutsetter at inntekter skal bruttoføres. Inntekter på billettsalg bør derfor vises brutto, dvs. inkludert gratisbilletter. Gratisbilletter vil da være en kostnad i aktivitetsregnskapet. I den grad det ikke er mulig å foreta pålitelig måling av antallet gratisbilletter, må det benyttes nettoføring. Et museum eller et galleri som utarbeider årsberetning bør opplyse om antall besøk i regnskapsperioden i beretningen, siden dette vil si noe om organisasjonens måloppnåelse.

#### **5.5.3 Spilleinntekter i egenregi**

Lotteriinntekter, bingoinntekter mv. skal inntektsføres brutto i aktivitetsregnskapet under punkt 1 d ii) «Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter som skaper inntekter». Kostnadene forbundet med lotterier, bingo mv. skal føres opp under punkt 2 a) «Kostnader til anskaffelse av midler».



## **5.6    *Finans- og investeringsinntekter***

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

I henhold til regnskapsloven § 5–3 skal omløpsmidler vurderes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Bestemmelsen i regnskapsloven § 5–8 stiller strenge krav til bruk av markedsverdi på investeringer, og er 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 organisasjonen investert i bankinnskudd, ville renteinntektene blitt inntektsført i regnskapet.

Av hensyn til brukergruppenes informasjonsbehov bør avkastning på lett omsettelig kapital vises i aktivitetsregnskapet fordi det gir best informasjon om organisasjonens formuesforhold. Denne regnskapsstandard gjør derfor et unntak fra regnskapslovens regler knyttet til finansielle investeringer, slik at flere finansielle investeringer kan regnskapsføres til virkelig verdi i ideelle organisasjoner.

For å kunne regnskapsføre finansielle investeringer til virkelig verdi, må følgende vilkår være oppfylt:

- Investeringene må enten være notert på børs eller administreres av en profesjonell kapitalforvalter
- Virkelig verdi av investeringene må kunne måles pålitelig

Endringer i virkelig verdi på den investerte verdipapirporteføljen fra en periode til den neste, føres som investeringsinntekt. Har verdipapirporteføljen hatt en negativ utvikling, skal dette vises som negativ inntekt.

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

## **5.7    *Andre inntekter***

Under kategorien andre inntekter finnes slike inntekter som ikke naturlig hører hjemme i andre kategorier. Det vanligste eksemplet er gevinst ved salg av driftsmidler, som inntektsføres på transaksjonstidspunktet.

## 6 Forbrukte midler

### 6.1 Prinsipper for kostnadsføring

Kostnader i en ideell organisasjon vil være kostnader knyttet til den aktiviteten som utøves for å oppfylle organisasjonens formål. For en organisasjon er det viktig å vise hvilke kostnads-genererende aktiviteter som er gjennomført i regnskapsperioden. Kostnadene må periodiseres i henhold til når aktiviteten utføres. Et aktivitetsregnskap skal vise de totale kostnadene av alle aktivitetene som har vært utført i organisasjonen i regnskapsperioden. Det som er interessant for regnskapsbrukerne, er hvilke aktiviteter organisasjonen har gjennomført, og fordelingen av kostnadene mellom de ulike aktivitetene.

Det skilles mellom kostnader som har sammenheng med en inntekt som krever motytelse, og kostnader som ikke har sammenheng med inntektene, men med formålsoppnåelsen. I dette kapitlet er bruk av midler behandlet på to forskjellige måter:

1. I de tilfeller organisasjonen er forpliktet til en motytelse til en ekstern part for en inntekt, skal sammenstillingsprinsippet forstås og anvendes på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Kostnader periodiseres «på vanlig måte», fordi det er sammenheng mellom inntekt og kostnad på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Et eksempel på dette er kostnader knyttet til sponsorinntekter.
2. Kostnader som ikke er forbundet med en inntekt som krever ekstern motytelse må sammenstilles med et annet utgangspunkt enn en tilhørende inntekt. Dette vil være sammenstilling med utgangspunkt i aktiviteten som medfører bruk av midlene. I disse tilfellene periodiseres forbruk av midler i samsvar med når aktivitetene gjennomføres. Et eksempel på dette er føringen av landsmøtekostnader, se nedenfor.

For kostnader som har delvis sammenheng med en inntekt som krever motytelse og delvis er knyttet til formålsoppnåelsen, må det foretas en avveining av hva som er mest fremtredende. Et konkret eksempel kan være trykking av kalendere som selges til høyere pris enn markedspris for kalenderen, hvor kalendersalget er en kombinasjon av salg og innsamling av gaver. Dersom gaveelementet er overveiende, vil kostnaden bli å anse som en kostnad som ikke har sammenheng med en inntekt som krever motytelse. Kostnaden blir med andre ord ansett å ha sammenheng med formålsoppnåelsen og regnskapsføres i samme periode som kalenderne trykkes.

Regnskapsprinsippet skal følges, det vil si at det er kostnader i motsetning til utgifter som skal regnskapsføres. Betalingstidspunktet har ingen betydning for regnskapsføringen. 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 som de forventer å høste inntekter av i tre år fremover, skal den totale kostnaden ved kampanjen kostnadsføres i det året annonseaktiviteten foregikk og ikke fordeles over tre år. En bruker av regnskapet vil forvente å se kostnaden i det perioderegnskapet der aktiviteten har foregått.

I mange organisasjoner har man ikke landsmøte hvert år, men for eksempel hvert tredje år. Det har vært vanlig å kostnadsføre og avsette en tredjedel av forventede kostnader til landsmøtet

hvert år. I et aktivitetsregnskap skal hele kostnaden tas i det året landsmøtet blir holdt. Dersom man ønsker å øremerke midler til landsmøtet i forkant av aktiviteten, kan dette gjøres ved å overføre et beløp til «formålskapital med selvpålagte restriksjoner» under punkt 4 i aktivitetsregnskapet, «tillegg/ reduksjon i formålskapital». Dette omtales i punkt 8.2.4. Kostnader til planlegging av landsmøtet (planleggingsaktiviteter) skal kostnadsføres etter hvert som planleggingsaktivitetene gjennomføres.

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

I regnskapsloven er kostnadene i resultatregnskapet delt opp etter art: varekostnader, lønnskostnader, avskrivninger osv. I et aktivitetsregnskap er det ønskelig å vise hvilke aktiviteter kostnadene er knyttet til. For brukerne av regnskapet til et idrettslag kan det være mer informativt å se hvilke kostnader elitelaget har hatt i forhold til barnegruppene enn å vite hva som har vært lagets totale lønnskostnader. I et aktivitetsregnskap fordeles lønnskostnadene på de forskjellige aktivitetene.

Det er vanskelig å lage en standard oppstillingsplan for kostnader i et aktivitetsbasert regnskap. Presentasjonen vil i stor grad avhenge av hvilke aktiviteter organisasjonen har. En idrettsorganisasjon vil ha bruk for å vise noen helt andre aktiviteter enn et galleri eller en innsamlingsorganisasjon. Utfordringen er derfor å utforme en oppstillingsplan som ikke legger unødige begrensninger på regnskapsprodusentene. Standarden baserer seg på at det skal være stor frihet når det gjelder regnskapspresentasjonen av aktiviteter, men hovedgruppene i oppstillingsplanen kan likevel ikke fravikes. Det er ikke anledning til å gjøre endringer i rekkefølgen eller på annen måte å fravike oppstillingsplanen som er presentert i kapittel 4. Det må dessuten være konsistens mellom regnskapet fra et år til et annet. Friheten standarden gir, kan ikke misbrukes til å presentere aktiviteter på forskjellig måte fra år til annet.

En utfordring man står overfor når man skal sette opp et aktivitetsbasert regnskap, er hvordan kostnadene skal fordeles. Dette er omtalt i punkt 6.2.

## **6.2 Fordeling av kostnader**

Kostnadene skal i størst mulig grad fordeles på de forskjellige aktivitetene. Man må likevel vurdere vesentligheten av de kostnadene som blir fordelt. Vil bruken av ressurser ved en mer nøyaktig fordeling stå i forhold til nytten av den informasjonen som fremskaffes? Selv om kostnadsfordelingen til en viss grad må bli skjønnsmessig, skal man legge til grunn en pålitelig metode for fordelingen. Ulike organisasjonsformer kan medføre at det som fremstår som riktig fordeling i én organisasjon, kan bli helt misvisende i en annen.

Kostnader skal i størst mulig grad henføres til den aktiviteten de hører til. Kostnader tilhørende mer enn én aktivitet, for eksempel lønnskostnader til en person som deler sin tid mellom to eller flere aktiviteter, skal fordeles mellom de aktuelle aktivitetene på en rimelig, pålitelig og konsistent måte.

Felleskostnader, som for eksempel kostnader til administrasjon av aktiviteter, avskrivninger, personaladministrasjon, budsjettering, regnskapsføring, finansiering og IT, er ikke aktiviteter i

seg selv, men de muliggjør andre aktiviteter i organisasjonen. Felleskostnader som ikke kan henføres til en bestemt aktivitet, skal fordeles på en rimelig, pålitelig og konsistent måte mellom de aktivitetene som forbruker kostnadene. Kostnader kan fordeles på flere måter:

- På direkte bruk
- Pr. antall ansatte som jobber i de forskjellige aktivitetene
- På areal (kvadratmeter) som brukes til hver aktivitet
- I forhold til tid medgått til forskjellige aktiviteter

Grunnlaget for fordeling skal være tilpasset den enkelte organisasjonen og man bør velge en fordelingsnøkkel som viser et så riktig bilde som mulig av aktivitetene i organisasjonen og forholdet mellom dem. Metoden for fordeling av kostnadene skal være konsistent fra en regnskapsperiode til en annen.

Generelle administrasjonskostnader, herunder finanskostnader som ikke kan henføres til en bestemt aktivitet, og som heller ikke kan fordeles på aktiviteter på en tilstrekkelig pålitelig måte – eller en kostnad/nytte vurdering gjør slik fordeling uhensiktsmessig, klassifiseres som administrasjonskostnader, jf. punkt 6.5.

### 6.2.1 Noteopplysninger

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

Felleskostnader	Innsamling	Aktivitet 1	Aktivitet 2	Aktivitet 3	Fordelingsnøkkel
Administrasjon	Kr X	Kr X	Kr X	Kr X	Beskriv metode
Økonomiavdeling	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	

## 6.3 Kostnader til anskaffelse av midler

For mange organisasjoner, spesielt innsamlingsorganisasjoner, er det viktig å vise kostnader forbrukt til anskaffelse av midler. For organisasjoner som setter bort innsamlingen av midler til eksterne aktører, skal de eksterne innsamlingskostnadene tas med i kostnader til anskaffelse av midler. Interne innsamlingskostnader omfatter blant annet kostnader til annonsering og utsendelse av materiell, lønn og sosiale kostnader til ansatte som driver med innsamlingsaktiviteter, andel av husleie, telefon og rekvisita og felleskostnader som tilfaller aktiviteten. Hvordan felleskostnadene skal fordeles, er omtalt i punkt 6.2.

Driver en organisasjon salg av varer for å skaffe midler til sin egen drift, skal kostnadene til innkjøp av varer og butikkens/salgsorganisasjonens driftskostnader føres som kostnader til anskaffelse av midler. Slik salgsvirksomhet kan være salg av supporterutstyr, suvenirer, kunstplakater osv. Kostnadene skal periodiseres på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål.

I mange tilfeller drives det også kiosk, kafé eller restauranter i forbindelse med en organisasjons aktiviteter for å skaffe midler. Innkjøps- og driftskostnader forbundet med slik virksomhet hører også med under kostnader til anskaffelse av midler. Kostnadene skal sammenstilles med inntektene.

I tillegg til det som er nevnt ovenfor, er det mange andre inntektsskapende aktiviteter som det er knyttet kostnader til, som loppemarked, lotteri, automatdrift i egenregi, utdeling av kataloger og reklamemateriell, varetellinger osv.

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

## **6.4 Kostnader til organisasjonens formål**

Kostnader til organisasjonens formål omfatter i henhold til oppstillingsplanen utdelinger og bevilgninger som gjøres for å oppfylle formålet og kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet, jf. punkt 4.3.

I aktivitetsregnskapet er det kostnadene slik de er knyttet til de forskjellige aktivitetene som skal presenteres. Organisasjonen må vurdere om kostnader til formålet skal vise formålsaktivitetene samlet, eller om det er behov for en oppsplitting på de forskjellige formålsaktivitetene for å gi et rettviseende bilde av organisasjonens aktiviteter. For eksempel bør et idrettsforbund skille mellom eliteaktiviteter og bevilgninger til masseidrett. Ved vurderingen av hvilke aktiviteter som skal presenteres, bør det foretas en vurdering ut fra organisasjonens formål.

Aktivitetene kan variere fra år til år. En politisk organisasjon vil ha valgkampaktiviteter i valgåret, mens slike aktiviteter er fraværende andre år. Bortsett fra at enkelte aktiviteter er uaktuelle eller uvesentlige i enkelte år, bør oppsplittingen 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 disse slås sammen for at aktivitetsregnskapet ikke skal bli for omfattende. Det kan heller opplyses om de forskjellige aktivitetene i note.

### **6.4.1 Tilskudd, bevilgninger mv. for å oppfylle formålet**

Ideelle organisasjoner utbetaler i enkelte tilfeller tilskudd, stipend, bidrag, gaver eller støtte til gitte formål. Hvordan skal slike kostnader periodiseres? Hovedregelen er at bevilgningen skal kostnadsføres i det året bevilgningen besluttes, uavhengig av om utbetalingen har skjedd eller ikke. Selv om mottakeren av tilskuddet skal benytte tilskuddet over flere år, og utbetalingen derfor skjer over flere år, skal giverorganisasjonen 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 for eksempel er regulert i vedtektene at en prosentandel av resultatet skal fordeles eller bevilges på en bestemt måte, bør slike bevilgninger få konsekvenser for forrige års regnskap ved at de kostnadsføres i det året.

Noen ganger er det knyttet betingelser til en bevilgning. Da må sannsynligheten for at betingelsene inntreffer, vurderes. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at betingelsene vil bli oppfylt og at utbetaling vil skje, skal bevilgningen kostnadsføres. Dersom bevilgningen ikke regnskapsføres, fordi det ikke er sannsynlighetsovervekt, bør det gå frem av notene at det er foretatt bevilgninger som ikke er regnskapsført. For slike bevilgninger må det vurderes om styrevedtak eller lignende angir egenpålagte restriksjoner som skal reflekteres i inndelingen og presentasjonen av organisasjonens formålskapital (egenkapital), jf. punkt 8.2.4.

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

#### **6.4.1.1 Noteopplysninger**

Dersom det er vedtatt vesentlige bevilgninger som ikke er kostnadsført i regnskapet, skal det opplyses om bevilgningens art og sannsynligheten for at betingelsene for bevilgningen vil inntreffe. Når det å gi bevilgninger til andre er en vesentlig del av organisasjonens aktivitet, bør det også opplyses i note om hvem/hva det er bevilget midler til.

### **6.4.2 Kostnader til aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål**

Det vil være svært ulikt fra organisasjon til organisasjon hva som føres her. Her vil organisasjonen som driver en suppestasjon for narkomane føre kostnadene til mat og personell for å drive suppestasjonen. Et fotballag vil her føre sine kostnader til trenere, reiser, leie av treningslokale mv. En interesseorganisasjon vil føre opp kostnadene til forskjellige medlemsaktiviteter, for eksempel kurs. Et museum vil føre opp kostnadene til driften av utstillingslokalet, innkjøp av utstillingsgjenstander og vedlikeholdet av utstillingsgjenstandene. En innsamlingsorganisasjon som har som formål å drive utviklingshjelp, vil føre opp kostnadene til de forskjellige prosjektene i mottakerlandene.

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

Regnskapsstandarden gjør unntak fra sammenstillingsprinsippet i tilfeller der medlemmer kan fortsette å motta medlemsfordeler uten å fortsette å betale medlemskontingent. Dette er vanlig i arbeidstakerorganisasjoner der man betaler kontingent så lenge man er yrkesaktiv, 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.

## **6.5 Administrasjonskostnader**

Administrasjon er de aktivitetene som gjøres for å drive organisasjonen, blant annet planlegging, styring og evaluering av organisasjonens aktiviteter. De kostnader som ikke kan henføres til bestemte aktiviteter, og som heller ikke lar seg fordele på aktiviteter på en tilstrekkelig pålitelig måte, klassifiseres som administrasjonskostnader. Administrasjonskostnader kan være slike kostnader som lønn til ledelsen, honorar til ekstern revisor, advokater og konsulenter, kostnader til styremøter og utarbeidelse av offentlige regnskaper og andre rapporter til myndighetene samt finanskostnader. I tillegg vil administrasjonen ha sin andel av fordelte felleskostnader. I den grad det ikke er naturlig at avskrivning og nedskrivning av driftsmidler blir fordelt på de forskjellige

aktivitetene kan disse kostnadene inngå i administrasjonskostnader. Kostnader som det ikke er mulig eller ikke kostnadseffektivt å fordele, føres også opp under administrasjonskostnader.

### **6.5.1 Finanskostnader**

Finanskostnader som ikke kan henføres til en aktivitet, og heller ikke kan fordeles på aktiviteter på en tilstrekkelig pålitelig måte, klassifiseres som administrasjonskostnader. Regnskapslovens generelle adgang til å spesifisere poster på egne linjer når dette øker regnskapets informasjonsverdi innebærer at når finanskostnadene er vesentlige, bør det vurderes å presentere dem på egen linje.

De vanligste finanskostnadene er rentekostnader, disagio og tap på langsiktige investeringer, herunder tap på utlån. Realisert og urealisert avkastning på omløpsmidler som er regnskapsført til virkelig verdi skal føres som negativ inntekt under finans- og investeringsinntekter, jf. punkt 5.6. Som finanskostnader føres andre tap på andre finansielle investeringer som er klassifisert som anleggsmidler, samt nedskrivning på slike investeringer.

### **6.5.2 Andre kostnader**

Det kan tenkes at en organisasjon pådrar seg ekstraordinære kostnader. Dersom disse er vesentlige, bør det vurderes å presentere dem på en egen linje. Man kan velge å kalle linjen andre kostnader eller man kan gi linjen et beskrivende navn. Et eksempel er kostnader til erstatning i forbindelse med en arbeidsrettskonflikt.

## 7 Eiendeler

### 7.1 Balanseføring

#### 7.1.1 Anskaffelseskost

Anskaffelseskost for eiendeler vil for vanlige anskaffelser måles til verdien av vederlaget på anskaffelsestidspunktet og vil således være den samme for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige. Pålitelig måling av virkelig verdi vil imidlertid kunne være en utfordring for enkelte typer eiendeler og/eller anskaffelsesmåter.

Ideelle organisasjoner får noen ganger overført varige driftsmidler i form av gaver. Dette kan være bevaringsverdige eiendeler, se punkt 7.2.4. Gaver er ensidige ytelser, og det foreligger ikke vederlag som kan danne utgangspunkt for regnskapsføringen. Anskaffelseskost på gaver må derfor bestemmes på annet grunnlag, som blant annet vil være avhengig av hvilke eventuelle restriksjoner giveren har pålagt gavene. Restriksjoner kan i større eller mindre grad bidra til å redusere organisasjonens råderett over gaven, og dermed eiendelens verdi. Organisasjonen kan ofte ikke fritt velge å realisere gaven, og neddiskontert fremtidig kontantoverskudd fra utnyttelsen av gaven kan være langt lavere enn normal anskaffelseskost for gaven, endog negativ.

I enkelte tilfeller kan det å sette gavens verdi/anskaffelseskost til null gi best regnskapsinformasjon, fordi et verdianslag vil være beheftet med altfor stor usikkerhet, og/eller forpliktelser knyttet til den videre forvaltningen av gaven innebærer at nettoverdien er tilnærmet null. Det skal alltid opplyses om mottatte gaver av betydning i notene til årsregnskapet. Det gjelder selv om verdien settes til null. For anleggsmidler av betydning der verdien er satt til null i regnskapet, skal det for hvert år opplyses om anleggsmidlenes tilstedeværelse, inntil det kan antas at anleggsmidlene ikke lenger har betydning. Opplysninger om forsikringsverdi kan være nyttig informasjon for regnskapsleserne.

Mange organisasjoner mottar støtte til investeringer fra offentlige myndigheter eller andre. Et spørsmål som reiser seg, er hvorvidt slike tilskudd skal føres brutto eller som en reduksjon av eiendelens anskaffelseskost. Hovedregelen for ideelle organisasjoner er at tilskudd til anskaffelse av en eiendel føres brutto i balansen. Det vil si at eiendelen regnskapsføres til brutto anskaffelsesverdi, mens tilskuddet føres som anskaffelse av midler i samsvar med det som er beskrevet i punkt 5.3.

Frivillig innsats ved anskaffelse av eiendeler kan for ideelle organisasjoner utgjøre en betydelig verdi. Målingen av anskaffelseskost vil vanskeliggjøres dersom hele eller deler av arbeidet utføres på frivillig basis. Frivillig arbeid/dugnadsinnsats er behandlet i punkt 5.4.5, og hovedregelen er at slik frivillig innsats ikke regnskapsføres fordi måling ikke kan foretas med tilstrekkelig pålitelighet. Hovedregelen er derfor at frivillig innsats ikke medregnes som en del av anskaffelseskost. I unntakstilfeller er det åpnet for inntektsføring, og dersom den frivillige innsatsen oppfyller kriteriene for inntektsføring, vil dette også inngå i anskaffelseskost for de eiendeler som er anskaffet ved hjelp av denne innsatsen.



### **7.1.2 Balanseføring eller kostnadsføring**

Enkelte ideelle organisasjoner driver virksomhet i land herjet av krig, politisk uenighet mv., noe som medfører økt risiko for tap av eiendeler. Det har derfor utviklet seg en egen praksis knyttet til kostnadsføringen av eiendeler som utplasseres i disse områdene. Praksisen er i tråd med retningslinjer fra NORAD og betingelser knyttet til gaver fra for eksempel forsvaret. Kostnadsføring av anskaffelser til utplassering har imidlertid visse svakheter i form av måleproblemer knyttet til prosjektkostnader og risiko for feilallokering av kostnader mellom ulike prosjekter. Riktigst regnskapsføring av prosjektkostnader oppnås dersom utstyret først kostnadsføres når det er endelig avgitt. Basert på en avveining av kostnad/nytte, legges det i standarden opp til at etablert praksis med kostnadsføring ved utplassering kan videreføres. Dette er å anse som en fortolkning og ikke som et unntak fra regnskapslovens grunnleggende prinsipper.

### **7.1.3 Noteopplysninger**

Det skal alltid gis opplysninger om gaver av betydning. Dette kravet gjelder også dersom anskaffelseskost er satt til null. I de tilfeller anskaffelseskost er satt til null for en hel regnskapspost, skal regnskapslinjen likevel vises, slik at henvisningen til noteopplysningen kommer klart frem.

## **7.2 Anleggsmidler**

Anleggsmidler er eiendeler som er ment til varig eie eller bruk i virksomheten. Ideelle organisasjoner, som normalt ikke er skattepliktige, vil kunne fastsette grenser for balanseføring av anskaffelser på et friere grunnlag og ut fra egne fastsatte vesentlighetsgrenser. Imidlertid vil skattereglene normalt gi et godt og praktisk utgangspunkt for fastsettelsen av grensen for balanseføring. Dersom regnskapsavlegger velger å fastsette egne grenser for balanseføring av anskaffelser, må de valgte grensene begrunnes. Grensene bør fastsettes slik at de tar hensyn til både egenkapitaleffekter og kostnadsfordelingseffekter.

### **7.2.1 Avskrivninger**

I ideelle organisasjoner vil avskrivningsprofilen for driftsmidler være avhengig av hvordan driftsmidlet bidrar til oppfyllelsen av det ikke-økonomiske formålet. Dersom det er vanskelig å anslå hvordan driftsmidlet bidrar til oppfyllelsen av formålet, antas det at en lineær fordeling av avskrivningsbeløpet vil være en tilstrekkelig nøyaktig fordeling.

Avskrivninger føres i aktivitetsregnskapet under forbruk av midler. I de tilfeller avskrivninger kan knyttes til en aktivitet eller fordeles på flere aktiviteter, klassifiseres avskrivninger i aktivitetsregnskapet i samsvar med dette. Dersom avskrivninger ikke kan knyttes til en aktivitet eller fordeles på en tilstrekkelig pålitelig måte på flere aktiviteter, vil klassifisering som administrasjonskostnad gi best regnskapsinformasjon.

### **7.2.2 Nedskrivning**

Nedskrivning skal gjennomføres når gjenvinnbart beløp er lavere enn balanseført verdi. Gjenvinnbart beløp er i regnskapsstandarden om nedskrivning definert som det høyeste av netto salgsverdi og bruksverdi. Netto salgsverdi kan for anleggsmidler i ideelle organisasjoner være irrelevant, så lenge anleggsmiddelet benyttes til det/de formål det er tiltenkt. Vurdering av

bruksverdi for anleggsmidler i ideelle organisasjoner vil ofte ikke kunne gjennomføres på samme måte som for virksomhet med økonomisk formål. Dette fordi anskaffelse av anleggsmidler ofte ikke skjer med det formål å maksimere fremtidig overskudd, og bruksverdi dermed ikke kan beregnes med utgangspunkt av fremtidige økonomiske resultater. Vurdering av bruksverdi må derfor ofte skje ut fra en formålsoppfyllelse, hvor bruksverdien må kunne sies å være tilstede så lenge anleggsmidlet brukes som forutsatt og at de nødvendige økonomiske forutsetninger i form av for eksempel driftstilskudd mv. er oppfylt.

Dersom forutsetningene endres slik at et anleggsmiddel ikke benyttes til formålsoppnåelse må nedskrivningsplikt vurderes. I slike tilfeller vil omsetningsverdi ofte være det relevante sammenligningsgrunnlaget. Endrede forutsetninger kan være usikkerhet knyttet til fortsatt drift for hele organisasjonen, men også endringer i faktisk bruk av enkelteideler eller grupper av eiendeler.

Faller grunnlaget for nedskrivningen bort, skal den reverseres.

Både nedskrivning og reversering skal føres på samme linje i aktivitetsregnskapet. Klassifisering av nedskrivning skjer enten i samsvar med den aktivitet nedskrivningen kan knyttes til, eller flere aktiviteter som nedskrivningen kan fordeles pålitelig på eller, dersom det ikke er mulig å knytte nedskrivning til aktivitet/-er, som administrasjonskostnad, jf. punkt 6.5.

### **7.2.3 Immaterielle eiendeler**

Et fellestrekk for ideelle organisasjoner er at de i liten grad har immaterielle eiendeler knyttet til FoU, utsatt skattefordel eller goodwill. Mange ideelle organisasjoner støtter prosjekter innen forskning og/eller utvikling, men dette resulterer bare unntaksvis i en immateriell eiendel for den ideelle organisasjonen. Ideelle organisasjoner vil også i de aller fleste tilfeller være skattefrie, eller de vil ha begrenset skatteplikt for deler av virksomheten. Betingelsene for balanseføring av utsatt skattefordel er de samme for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige. I mange tilfeller vil begrenset skatteplikt kunne medføre reduserte muligheter for å benytte fremførbart underskudd mv. Dersom ideelle organisasjoner (unntaksvis) erverver datterselskaper eller annen virksomhet for å oppfylle sitt ideelle formål, og gjennom dette erverver goodwill, skal behandlingen følge de generelle reglene for regnskapsføring av goodwill.

For de ideelle organisasjonenes egne utgifter til FoU, gir regnskapsloven § 5–6 en spesialregel som tillater at utgiftene kostnadsføres selv om kravene til balanseføring er oppfylt. Ideelle organisasjoner kan fritt velge å benytte denne spesialregelen, selv om NRS 19 *Immaterielle eiendeler* forutsetter at kostnadsføring etter regnskapsloven § 5–6 bare unntaksvis skal forekomme.

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

### 7.2.4 Bevaringsverdige eiendeler

Utgangspunktet er at alle varige driftsmidler bestemt til varig eie og bruk i virksomheten skal balanseføres. Dette inkluderer også eiendeler som er av historisk, artistisk eller vitenskapelig betydning, som den ideelle organisasjonen har anskaffet for å fremme sitt ideelle formål. For at en eiendel skal være å anse som bevaringsverdig, må organisasjonen ha eiendelen for å oppfylle organisasjonens formål. Organisasjonens formål må med andre ord omfatte bevaring av eiendelen. For eksempel vil et kunstmuseum som anskaffer kunstgjenstander som utelukkende skal benyttes til utsmykning av styrerom og kontorer, ikke nødvendigvis kunne balanseføre disse eiendelene som bevaringsverdige eiendeler.

Bygninger og fast eiendom kan høre inn under kategorien bevaringsverdige eiendeler. Dette gjelder i de tilfellene bygget og/eller den faste eiendommen i seg selv oppfyller kriteriene. Det kan også være aktuelt dersom for eksempel en kunstsamling huses i et bygg som er oppført og spesielt tilpasset til dette, og bygningens utforming mv. kan sies å være en del av den totale kunstoplevelsen.

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 gitt.

I de tilfeller ideelle organisasjoner mottar bevaringsverdige eiendeler som gave, vil det måtte vurderes om anskaffelseskost kan måles på en tilstrekkelig pålitelig måte. Dersom giveren nylig har anskaffet eiendelen for å gi denne til den ideelle organisasjonen, vil anskaffelseskost ofte kunne måles med tilstrekkelig grad av pålitelighet. I mange tilfeller vil målingen av anskaffelseskost for bevaringsverdige eiendeler være forbundet med spesielle utfordringer. Dette gjelder for eksempel hvis 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 giveren av turbinen vil alternativkostnaden antakelig være skrapverdien. Ved overtakelse av samlinger, er det spørsmål om objektene skal verdsettes individuelt eller samlet. I utgangspunktet skal eiendeler verdsettes individuelt, men hvis man mottar en samling som også senere skal behandles som en samling, kan man verdsette den totale samlingen som en enhet.

Det vil i de fleste tilfeller være restriksjoner knyttet til bevaringsverdige eiendeler. Denne standarden er basert på at dette bør gjenspeiles gjennom spesifisering av formålskapital, jf. punkt 8.2.3 og 8.2.4.

I den generelle drøftelsen av anskaffelseskost, jf. punkt 7.1, fremgår at i en del tilfeller kan det å sette anskaffelseskost/balanseført verdi til null gi best regnskapsinformasjon. For bevaringsverdige eiendeler som mottas som gave kan dette være aktuelt, blant annet fordi det ofte knytter seg vesentlige forpliktelser til den videre forvaltningen av den mottatte eiendelen.

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

### **7.2.5 Finansielle anleggsmidler**

Finansielle anleggsmidler vurderes i samsvar med de generelle vurderingsreglene. Muligheten til å benytte virkelig verdi, jf. punkt 5.6, gjelder omløpsmidler, og finansielle anleggsmidler vil således ikke kunne oppfylle vilkårene.

### **7.2.6 Noteopplysninger knyttet til anleggsmidler**

I prinsippnoten bør det gis opplysninger om hvilke prinsipper som er lagt til grunn for vurderingen av grenseverdier for balanseføring. Dersom organisasjonen har kostnadsført betydelige midler som etter sin art normalt balanseføres, se for eksempel punkt 7.1.2, skal dette opplyses og begrunnes.

Det skal gis tilleggsopplysninger i noter om bevaringsverdige eiendeler av betydning. Krav til noteopplysninger gjelder fullt ut, uavhengig av regnskapsmessig behandling, og det skal således gis tilleggsopplysninger i noter også dersom anskaffelseskost/verdi i balansen er satt til null. Eventuelle avskrivninger eller nedskrivninger av bevaringsverdige eiendeler skal spesifiseres i note.

Avskrivninger og nedskrivninger skal i et aktivitetsbasert regnskap spesifiseres etter art, jf. punkt 4.9, hvor noteopplysninger om kostnadsarter er omtalt. Noteopplysninger om anleggsmidler og varige driftsmidler, herunder blant annet avskrivninger og nedskrivninger, gis i samsvar med de generelle reglene, jf. regnskapsloven §§ 7-12 og 7-13. For organisasjoner som er i kategorien små foretak er kravene betydelig mindre omfattende, jf. § 7-39.

Noteopplysninger om finansielle anleggsmidler skal gi tilstrekkelig informasjon til å kunne vurdere hvorvidt organisasjonen har oppfylt eventuelle instruksjoner og begrensninger i forhold til plassering og forvaltning av midler.

## **7.3 Omløpsmidler**

### **7.3.1 Beholdninger**

Ideelle organisasjoner kan ha beholdninger av salgsartikler som selges for å skaffe midler til det ideelle formålet. Denne typen beholdninger vil følge de generelle reglene for verdsettelse, nemlig etter laveste verdis prinsipp. For beholdninger som er mottatt som gaver kan en kostnad/nytte vurdering i en del tilfeller tilsi at inntektsføring kan skje i den regnskapsperioden gaven blir solgt, slik at varebeholdningen ikke verdsettes og balanseføres. Dette gjelder tilfeller hvor mottatte gaver hver for seg har liten verdi i forhold til de ressursene som kreves for å verdsette gavene på mottakstidspunktet og hvor gjenstandene skal realiseres relativt raskt. Et typisk eksempel på dette er brukte klær og møbler som er gitt for videresalg.

I punkt 7.1.2 omtales virksomhet i land herjet av krig o.l. og at praksis med kostnadsføring kan videreføres. Dette kan være aktuelt for forskjellige typer av beholdninger som utplasseres i krigsherjede områder o.l.

### **7.3.2 Finansielle omløpsmidler**

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal som hovedregel føres til virkelig verdi, men organisasjoner som oppfyller vilkårene for små foretak, kan benytte laveste verdis prinsipp.

Andre finansielle omløpsmidler som oppfyller kriteriene for å kunne føres til virkelig verdi, jf. punkt 5.6, kan føres til virkelig verdi:

	<i>Organisasjoner som er små foretak</i>	<i>Andre organisasjoner</i>
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	Valg mellom virkelig verdi, jf. regnskapsloven § 5–8, og laveste verdis prinsipp	Virkelig verdi, jf. regnskapsloven § 5–8
Andre finansielle omløpsmidler, som oppfyller kriteriene for virkelig verdi, jf. punkt 5.6.	Valg mellom virkelig verdi og laveste verdis prinsipp. Valg av virkelig verdi forutsetter at også markedsbaserte omløpsmidler føres til virkelig verdi.	Virkelig verdi i samsvar med punkt 5.6 er anbefalt, men regnskapslovens hovedregel om laveste verdis prinsipp kan også legges til grunn.
Øvrige finansielle omløpsmidler	Laveste verdis prinsipp	Laveste verdis prinsipp

### 7.3.3 Noteopplysninger i tilknytning til omløpsmidler

Det skal gis noteopplysninger om beholdninger når dette er av betydning for vurderingen av organisasjonens resultat og stilling. Dette omfatter også opplysninger om beholdninger i utsatte områder, og hvilket prinsipp som er lagt til grunn for kostnadsføring, herunder tidspunktet.

Noteopplysninger om finansielle omløpsmidler skal blant annet angi hvilke prinsipper som er lagt til grunn for vurderingen.

Uavhengig av regnskapsmessig behandling skal det gis tilstrekkelig informasjon til å kunne vurdere hvorvidt organisasjonen har oppfylt eventuelle instruksjoner og begrensninger i forhold til plassering og forvaltning av midler.

## 8 Formålskapital (Egenkapital)

### 8.1 Definisjon av formålskapital (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 organisasjonens eiendeler og gjeld på et gitt tidspunkt. Til forskjell fra andre virksomheter er (vanligvis) denne egenkapital en kapital som fullt ut skal brukes til virksomhetens formål og ikke til «egennytte», utdeling eller lignende. For å søke å billedgjøre dette, og for leseren gjøre det lettere å forstå at denne kapital skal benyttes til virksomhetens formål, er det foreslått å benytte begrepet Formålskapital som den foretrukne løsningen. Dette forutsetter at organisasjonen bruker standarden fullt ut, herunder den forståelsen av opptjenings- og sammenstillingsprinsippet som er lagt til grunn i standarden og anbefalingen om å avlegge et aktivitetsregnskap.

Det å benytte begrepet Formålskapital er også mer overensstemmende eksempelvis med den engelske standarden, SORP, der det benyttes begreper som «funds» og «restricted funds» og ikke «equity». Det er imidlertid anledning til å benytte regnskapslovens begrep, egenkapital.

Regnskapsloven forutsetter et skille mellom egenkapital og gjeld. Avsetninger er definert som en del av hovedposten gjeld. Gjeld deles opp i avsetninger for forpliktelser, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Definisjon av henholdsvis gjeld og egenkapital vil påvirke grensdragningen 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 osv., 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, og rammeverkets definisjon av eiendeler er nødvendig for å finne ut hva egenkapitalen er:

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

Den engelske standarden, SORP, (se punkt 3.3), utdyper definisjonen av forpliktelser og gir mer veiledning i forhold til grensdragningen mellom egenkapital og gjeld. SORP drøfter regnskapsføring av forpliktelser, som ikke nødvendigvis trenger å være juridiske eksterne forpliktelser. Forpliktelser kan også oppstå på grunn av interne vedtak. Avgjørende for om det foreligger en regnskapsmessig forpliktelse, er om det er skapt en gyldig forventning om oppfyllelse hos eksterne motparter.

Den fortolkningen av opptjenings- og sammenstillingsprinsippet som er lagt til grunn i denne standarden, jf. kapittel 5 og 6, kan medføre at skillet mellom formålskapital (egenkapital) og

gjeld også endres. Anskaffelse av midler sammenstilles med den aktiviteten som er gjennomført for å anskaffe midlene. Det er altså ikke aktuelt å utsette inntektsføringen for å sammenstille anskaffelsen av midlene med bruken av dem. 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 formålskapital i balansen. Restriksjoner knyttet til midlene vil påvirke klassifiseringen av formålskapitalposten, jf. punkt 8.2.

Ideelle organisasjoner kan ha bestemmelser om og krav til medlemsinnskudd. Slike innskudd kan ha karakter av medlemskontingent eller innmeldingsavgift, som inntektsføres, jf. punkt 5.2. I den utstrekning innskuddet kan kreves tilbakebetalt, for eksempel ved 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 formålskapital.

## **8.2 Formålskapital – inndeling/klassifisering**

For regnskapspliktige med økonomisk formål vil hovedfokus være på nettoeiendeler, dvs. egenkapital. Egenkapitalen representerer eiers/investors eierandel i foretaket. Regnskapets egenkapital gir informasjon om hvilke verdier som er investert (netto) og er et utgangspunkt for eierens forventning om avkastning på investert kapital. I ideelle organisasjoner har ikke egenkapitalen samme informasjonsverdi, fordi den ikke representerer noen «eierandel». Nettoverdien av eiendelene har informasjonsverdi også i ideelle organisasjoner, men den er begrenset til primært å si noe om organisasjonens evne til å fortsette virksomheten.

Regnskapsloven skiller mellom innskutt og opptjent egenkapital, og gjør 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 begrenset. For stiftelser og eventuelt andre ideelle organisasjoner med en bestemt grunnkapital e.l. er det imidlertid av kontrollhensyn interessant å skille mellom grunnkapital og annen egenkapital.

I selskapslovgivningen, primært aksjelovene, er skillet mellom bunden og fri egenkapital sentralt. Fri egenkapital er 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 er derfor ikke aktuelt. Likevel har opplysninger om eventuelle bindinger eller restriksjoner på egenkapitalen betydning for ideelle organisasjoner. Det er 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 informasjonsbehovene, legger denne regnskapsstandarden til grunn at formålskapitalen (egenkapitalen) i ideelle organisasjoner inndeles som følger:

- 1) Grunnkapital
- 2) Formålskapital med lovpålagte restriksjoner
- 3) Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner
- 4) Formålskapital med selvpålagte restriksjoner
- 5) Annen formålskapital

Hovedpostene skal fremgå av balansen eller i en egen formålkapitaloppstilling. Uansett må grunnkapitalen fremgå av balansen. Ytterligere spesifisering av formålkapitalen kan gis enten i balansen, i en egen formålkapitaloppstilling eller i note, jf. regnskapsloven § 3–2 første ledd annet punktum:

*«Årsregnskapet kan i tillegg inneholde en oppstilling av endringer i egenkapitalen.»*

Endringer og overføringer mellom de forskjellige undergruppene av formålkapital spesifiseres i den siste delen av aktivitetsregnskapet, jf. punkt 4.3, eller i en egen formålkapitaloppstilling. Dersom det er både tilført og brukt midler innenfor samme post, skal dette vises brutto, enten i den siste delen av aktivitetsregnskapet eller i formålkapitaloppstillingen.

### **8.2.1 Grunnkapital**

Stiftelsesloven stiller krav til grunnkapital og grunnkapitalen i stiftelser vises på egen linje i balansen. Eiendeler som stiftelsen blir tilført fra oppretteren av stiftelsen eller andre personer kan helt eller delvis legges til grunnkapitalen i tråd med reglene om kapitalforhøyelse i stiftelsesloven. Tilfører oppretteren av stiftelsen eller andre personer midler som verken helt eller delvis skal øke grunnkapitalen, skal disse midlene føres i aktivitetsregnskapet under anskaffelse av midler.

### **8.2.2 Formålkapital med lovpålagte restriksjoner**

Formålkapital hvor lov eller forskrift på noen måte begrenser bruken og/eller det stilles andre krav, presenteres på egen linje. Lovpålagte restriksjoner innbefatter også eventuelle forskriftsbestemmelser, siden forskriftsbestemmelser gis med hjemmel i lov.

### **8.2.3 Formålkapital med eksternt pålagte restriksjoner**

Når eksterne instanser, for eksempel givere eller ytere av tilskudd, setter restriksjoner for hvordan midlene kan brukes, vises denne formålkapitalposten på egen linje. En eksternt pålagt restriksjon kan for eksempel være at den eiendelen organisasjonen mottar som gave, eller finansierer ved investeringstilskudd, er bevaringsverdig.

For inntektsførte investeringstilskudd hvor investeringen ikke er gjennomført fullt ut, skal ubenyttet tilskudd vises som formålkapital med eksternt pålagt restriksjon, jf. punkt 5.3.

Dersom organisasjonen har flere forskjellige typer restriksjoner å forholde seg til og/eller det er forskjellige grupper som setter restriksjoner, spesifiseres dette i hovedgrupper etter art.

For at formålkapitalposten 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 Formålkapital med selvpålagte restriksjoner**

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



For en forening vil selvpålagte restriksjoner vanligvis forutsette et vedtak av årsmøtet e.l., og styrets forutgående innstilling til årsmøtet blir å anse som et forslag til å innføre eller endre selvpålagte restriksjoner. For en stiftelse vil det i normalttilfellet være styret som fatter bindende vedtak om selvpålagte restriksjoner.

Finansiering av en bevaringsverdig eiendel gjennom annen formålskapital innebærer at denne delen av formålskapitalen blir underlagt en restriksjon. Dersom den formålskapitalen som er benyttet til finansieringen kan identifiseres entydig, skal den vises som formålskapital med selvpålagte restriksjoner, med tilsvarende reduksjon av annen formålskapital.

### **8.2.5 Annen formålskapital**

Formålskapital som ikke er underlagt restriksjoner er annen formålskapital. Annen formålskapital skal vises som siste linje under formålskapital. Dersom organisasjonens nettoformålskapital ikke er tilstrekkelig til å dekke alle formålskapitalposter med restriksjoner, vil dette vises i form av negativ annen formålskapital.

### **8.2.6 Formålskapitalendringer**

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

## **8.3 Tilleggsopplysninger**

Hovedpostene, jf. punkt 8.2, skal fremgå av balansen eller i en egen formålskapitaloppstilling. Uansett må grunnkapitalen fremgå av balansen. Ytterligere spesifisering av formålskapitalen kan gis enten i balansen, i en egen formålskapitaloppstilling eller i note. Endringer og overføringer mellom de forskjellige undergruppene av formålskapital spesifiseres i den siste delen av aktivitetsregnskapet, jf. punkt 4.3, eller i en egen formålskapitaloppstilling. Dersom det er både tilført og brukt midler innenfor samme post, skal dette vises brutto, enten i den siste delen av aktivitetsregnskapet eller i formålskapitaloppstillingen.

Det skal gis tilleggsopplysninger om hvilke hovedtyper restriksjoner som foreligger og hvordan organisasjonen overholder restriksjonene. Det skal gis noteopplysninger dersom organisasjonens eiendeler er underlagt spesielle betingelser e.l. som en følge av restriksjoner.

Det skal gis tallmessige tilleggsopplysninger i note om eventuell negativ annen formålskapital, hvor sum grunnkapital og formålskapital med restriksjoner vises, og hvor det fremkommer at negativ annen formålskapital utgjør differansen i forhold til netto formålskapital. Organisasjoner som utarbeider årsberetning skal gjøre nærmere rede for situasjonen og de tiltak som er eller skal iverksettes dersom det er tvil om organisasjonen kan fortsette virksomheten, jf. punkt 11.2.3.

Dersom det er usikkerhet om fortsatt drift, skal det opplyses om usikkerheten i note.

## 9 Gjeld

### 9.1 Pensjonsforpliktelser

Ideelle organisasjoner som oppfyller kriteriene for små foretak kan unnlate å beregne og balanseføre forpliktelser knyttet til alle forsikrede pensjonsordninger, jf. NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* punkt 6.1.1.1.2.

Ideelle organisasjoner kan være tilknyttet pensjonsordninger i offentlig regi, som KLP. Slike pensjonsordninger er ofte å anse som en ytelseplan organisert som felleskap for flere arbeidsgivere; flerforetaksordninger. For slike ordninger vil det i mange tilfeller ikke foreligge tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre en flerforetaksordning som en ytelsesbasert pensjonsordning. Ordningen skal i så fall regnskapsføres som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning. Dette innebærer i praksis kostnadsføring av betalt premie.

NRS 6 *Pensjonskostnader*, med vedlegg, gir informasjon om forskjellige pensjonsordninger og hvordan disse skal regnskapsføres.

#### 9.1.1 Noteopplysninger

Det skal gis noteopplysninger om pensjonsordninger og regnskapsmessig behandling. Se også punkt 10.4.7.

### 9.2 Andre forpliktelser

Enkelte ideelle organisasjoner tilbyr medlemsfordeler som strekker seg ut over den betalte perioden for medlemskap, for eksempel medlemsforsikringer som fortsetter å løpe etter at medlemskapet er opphørt. Etter sammenstillingsprinsippet skal kostnader knyttet til disse medlemsfordelene beregnes og kostnadsføres sammen med inntektsføringen av medlemsavgiften. I samsvar med denne standarden kan ideelle organisasjoner velge å fravike sammenstillingsprinsippet ved regnskapsføring av slike utgifter. Forenklingen betyr at kostnadene utsettes og regnskapsføres i den perioden medlemsfordelene faktisk løper. Begrunnelsen for dette unntaket fra sammenstillingsprinsippet er at nytten av nøyaktig kostnadsperiodisering ikke vil stå i forhold til ressursbruken som ideelle organisasjoner vil ha med å fremskaffe det nødvendige grunnlaget for en kostnadsføring i samsvar med sammenstillingsprinsippet.

#### 9.2.1 Noteopplysninger

Det skal gis tilleggsopplysninger i note dersom organisasjonen har forpliktelser av betydning knyttet til medlemsfordeler som strekker seg ut over perioden for betalt medlemskap.

### 9.3 Tilskudd

Tilskudd som ikke oppfyller kriteriene for inntektsføring, skal vises som egen linje under kortsiktig og/eller langsiktig gjeld, jf. punkt 5.3.

## 10 Noteopplysninger

### 10.1 Regnskapslovens krav

Regnskapsloven er i hovedsak rettet mot foretak som har erverv som formål. Notekravene i regnskapsloven er ikke tilpasset ideelle organisasjoner som ikke driver næringsvirksomhet. Det er derfor viktig at ideelle organisasjoner har fokus på hvilken informasjon som er nødvendig for å bedømme organisasjonens stilling og resultat, som ikke fremgår av årsregnskapet forøvrig, jf. regnskapsloven § 7–1 annet ledd.

Fire obligatoriske notekrav er aktuelle for ideelle organisasjoner:

- Antall årsverk sysselsatt i regnskapsåret
- Ytelser til ledende personer, revisor mv.
- Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer mv.
- Obligatorisk tjenestepensjon

I tillegg skal andre noteopplysninger enn de obligatoriske utarbeides dersom de er av betydning for å bedømme organisasjonens stilling og resultat, jf. § 7–1 tredje ledd. Dersom noteopplysningen ikke anses å ha slik betydning, kan den sløyfes. I mange tilfeller vil det være mer informativt å utelate å gi opplysninger knyttet til enkelte av de notekrav som fremgår direkte av regnskapsloven, og heller fokusere på opplysninger som er av betydning for å forstå de aktiviteter som drives i regi av organisasjonen.

### 10.2 Spesielle behov for noteopplysninger i organisasjoner

Hvilke noteopplysninger som skal gis, må tilpasses den enkelte organisasjon. Ideelle organisasjoner kan også være pålagt å gi særskilte noteopplysninger i henhold til særlige forskrifter/regelverk. Det finnes mange forskjellige typer ideelle organisasjoner, og denne regnskapsstandarden gir ikke en fullstendig oversikt over alle notekrav som gjelder for ideelle organisasjoner.

### 10.3 Oversikt over noteopplysninger

Noteopplysninger knyttet til den enkelte post i aktivitetsregnskapet og balansen er omtalt i de punktene der postene omtales. Tabellen nedenfor gir en oversikt over noteopplysninger som er omtalt i standarden, med henvisning til punktet de er omtalt i.

Noteopplysninger	Se standardens punkt
Omfanget av den økonomiske aktiviteten, beregningen av skattemessig overskudd eller underskudd og skattekostnaden.	2.3, 10.4.6
Generelt notekrav (regnskapsloven § 7–1)	3.9.1
Driftskostnader etter art (regnskapsloven § 7–8b)	4.9
Aktivitetsregnskap i note dersom artsinndelt oppstillingsplan	4.2

anvendes for resultatregnskapet	
Spesifikasjon av vesentlige inntekts- og kostnadsposter	4.3
Omarbeidelse av sammenligningstall	4.9
Prinsippendringer og feil	4.9
Kostnader etter art	4.9
Medlemsinntekter	5.2.1
Tilskudd	5.3.3
Innsamlede midler	5.4.1.1
Gaver	5.4.2.1, 7.1.3
Arv	5.4.3.1
Sponsorinntekter	5.5.1.1
Fordeling av kostnader mellom aktiviteter	6.2.1
Tilskudd, bevilgninger mv. for å oppfylle formålet	6.4.1.1
Grenseverdier for balanseføring	7.2.6
Bevaringsverdige eiendeler	7.2.6
Finansielle anleggsmidler	7.2.6
Beholdninger	7.3.3
Finansielle omløpsmidler	7.3.3
Formålskapital	8.3
Pensjonsordninger	9.1.1
Ikke-balanseførte forpliktelser knyttet til medlemsfordeler	9.2.1
Regnskapsprinsipper	10.4.1
Ikke mulig å utarbeide sammenligningstall	10.4.1, 14.1.1
Antall ansatte	10.4.2
Ytelser til ledelsen	10.4.3
Lån og sikkerhetsstillelse	10.4.4
Formålsprosent	10.4.5
Obligatorisk tjenstepensjon	10.4.7
Konsolidering uten eiermessig stemmeflertall	12.2.1
Andre konsernforhold	12.2.2
Ulik prinsippanvendelse i konsern og selskapsregnskap	12.3
Oppstillingsplan i konsern	12.4
Metode for konsernregnskap, konsoliderte tall	12.5
Virkninger ved overgang til anvendelse av regnskapsstandarden	14.2.1, 14.5, 14.6

## 10.4 Kommentarer til enkelte noteopplysninger

### 10.4.1 Regnskapsprinsipper

Noteopplysninger knyttet til regnskapsprinsipper vil for mange organisasjoner være de viktigste opplysningene i notene. Noten om regnskapsprinsipper skal redegjøre for hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved periodisering av inntekter og kostnader, klassifisering av ulike resultat- og balanseposter, verdsettelse av anleggsmidler, mv.

Det kan være behov for å gi informasjon om prinsippene som er anvendt for regnskapsføringen av overføringer av midler fra andre stiftelser eller legater, tilskudd fra offentlige myndigheter, innsamlede midler osv. Informasjonen kan gjelde inntektsføringstidspunkt, klassifisering i regnskapet, verdsettelse, mv.

Grensedragningen mellom ulike typer av forbrukte midler kan være vanskelig. Det skal redegjøres for hvilke prinsipper som ligger til grunn for grensedragningen mellom kostnader til anskaffelse av midler, kostnader til formålet og administrasjonskostnader. Se punkt 6.2 som omhandler fordeling av kostnader.

Organisasjoner som mottar og/eller eier betydelige bevaringsverdige eiendeler, må gi opplysninger om hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for disse, inkludert hvilke kriterier som er lagt til grunn i forbindelse med verdsettelsen. Se punkt 5.4.2 og 7.2.4 for omtale av regnskapsføringen av slike eiendeler.

Det bør gis opplysninger om hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved vurderingen av hvilke grenseverdier som skal gjelde for balanseføring av anleggsmidler, jf. punkt 7.2.

Mottar den ideelle organisasjonen betydelige gaver som ikke er pengegaver, er det nødvendig å gi opplysninger om hvordan gavene eller donasjonene er behandlet med hensyn til inntektsføring, balanseføring og verdsettelse, og om det er satt betingelser fra donators side eller om organisasjonen har egne begrensninger i vedtektene om bruken av midlene.

I ideelle organisasjoner der medlemsinntektene utgjør en vesentlig post, skal det opplyses hvilke kriterier som er lagt til grunn i regnskapet for inntektsføringen og periodiseringen av disse inntektene.

Det skal opplyses om hvilke prinsipper som er anvendt for vurderingen av finansielle omløpsmidler, jf. punkt 5.6 og 7.3.2.

Dersom organisasjonen endrer regnskapsprinsipper, skal det gis opplysninger om dette, og endringene skal begrunnes. Slike opplysninger vil være aktuelle i forbindelse med at organisasjonen begynner å anvende denne regnskapsstandarden, jf. kapittel 14. Dersom det ikke er mulig å utarbeide sammenligningstall ved overgang til god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, skal fjorårets årsregnskap vedlegges og det skal opplyses i note til regnskapet at det ikke er mulig å utarbeide sammenligningstallene. Se også punkt 14.1.

Dersom organisasjonen utarbeider konsernregnskap, jf. kapittel 12, skal det redegjøres for prinsipper for konsolidering. Dersom et datterforetak konsolideres fordi det foreligger faktisk eller juridisk kontroll, uten at det foreligger et stemmeflertall basert på eierskap, skal dette forklares i noter, jf. punkt 12.2.1. Dersom et datterforetak er utelatt fra konsolidering på grunn av midlertidig eie, skal dette opplyses og begrunnes. Ulik prinsippanvendelse i datterorganisasjoner/-foretak og konsernet skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet, jf. punkt 12.3.

#### **10.4.2 Ansatte**

Til og med regnskapsåret 2005 skal det opplyses om gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret. Fra og med regnskapsåret 2006 skal det opplyses om antall sysselsatte årsverk i regnskapsåret. Det antas at det normalt vil være tilstrekkelig å beregne gjennomsnittlig antall årsverk basert på antall årsverk ved regnskapsårets begynnelse og antall årsverk ved regnskapsårets slutt. I den grad antall årsverk varierer sterkt i ulike sesonger, må dette forholdet få betydning for beregningen av gjennomsnittlig antall årsverk, for eksempel ved at gjennomsnittlig antall årsverk beregnes den 1. i hver måned. Alle fast ansatte skal regnes med,

både fulltids- og deltidsansatte. Dersom foretaket ikke har hatt ansatte i regnskapsåret, skal dette opplyses.

### 10.4.3 Ytelser til ledelsen

Opplysningene om utgifter til lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret skal gis i noter og ikke i årsberetningen. Dette er obligatoriske noteopplysninger. Opplysningskravet kan for eksempel oppfylles slik:

<b>Ytelser til ledende personer:</b>	<b>Daglig leder</b>	<b>Styret</b>
Lønn		
Pensjonsutgifter		
Annen godtgjørelse		

Hvis organisasjonen leier inn noen til å forestå den daglige ledelse, skal det gis opplysninger om (konsulent)honorar under annen godtgjørelse. I stiftelser er det vanlig å ha en forretningsfører som forestår den daglige ledelse. Det skal gis opplysninger om honoraret til forretningsfører under annen godtgjørelse.

Det skal videre gis opplysninger om sluttvederlag, bonuser o.l.

Organisasjoner som ikke er små må opplyse særskilt om det, dersom organisasjonen ikke har gitt opplysninger om ytelser til ledende personer fordi daglig leder/medlemmene av styret ikke mottar lønn eller annen godtgjørelse. Små organisasjoner kan unnlate å gi slike opplysninger.

Det skal opplyses om godtgjørelsen til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen. Honorar for andre tjenester utenfor revisjonen skal spesifiseres for vesentlig forskjellige tjenester. Opplysningene skal også omfatte godtgjørelser til foretak som revisor har et særskilt samarbeid med. For små organisasjoner er det tilstrekkelig å fordele godtgjørelsen til revisor på revisjon og andre tjenester.

### 10.4.4 Lån og sikkerhetsstillelser

Lån til eller sikkerhetsstillelser til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder for lånene, herunder rentesats og avdragsplan.

Det skal opplyses om samlede lån til og samlede sikkerhetsstillelser til fordel for ansatte, aksjeeier og medlemmer av styret. Det skal opplyses om hvilke vilkår som gjelder for slike lån eller sikkerhetsstillelser. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn fem prosent av formålskapitalen (egenkapitalen) etter balansen, skal spesifiseres. Kravet til opplysninger om lån og sikkerhetsstillelse til aksjeeiere må ses på bakgrunn av blant annet aksjelovens restriksjoner knyttet til slike lån, og vil ikke omfatte lån til medlemmer av en forening eller stifterne av en stiftelse. Det kan være aktuelt å opplyse om slike lån dersom opplysningen er nødvendig for å bedømme organisasjonens stilling og resultat, jf. punkt 10.1.

Det er ikke nødvendig å gi en bekreftelse på at det ikke er gitt lån eller stillet sikkerhet.

### 10.4.5 Formålsprosent

Formålsprosenten er et nyttige nøkkeltall i forhold til å vurdere driften i en innsamlingsorganisasjon. Formålsprosenten forteller hvor mye som faktisk er brukt på det ideelle formålet. Innsamlingsorganisasjonene skal opplyse om formålsprosent i note. Nøkkeltallet skal beregnes med grunnlag i sum forbrukte midler. Om ønskelig kan man i tillegg beregne formålsprosenten med grunnlag i sum anskaffelse av midler.

Beregningene blir som følger:

$$\frac{\text{kostnader til formålet (2a)}}{\text{sum forbrukte midler}}$$

Tallene skal hentes fra de aktuelle linjene i aktivitetsregnskapet uten justeringer.

Noten skal vise nøkkeltallet for de siste 5 årene slik at det er mulig å se utviklingen over tid. Standarden krever også at det gis en verbal kommentar i tilknytning til nøkkeltallene som kommenterer endringene. Dersom organisasjonen velger å opplyse om andre nøkkeltall gjelder også overnevnte krav for disse. Velger organisasjonen å oppgi nøkkeltall utover hva standarden krever skal det opplyses om grunnlaget for beregningen og sammenligningstall.

Fullstendig tallmateriale til å beregne nøkkeltallene for 5 år vil ikke forligge ved implementeringen av standarden. De første årene standarden er i bruk er det anledning til å rapportere mindre enn 5 år, jf. punkt 14.1.2.

Se også punkt 3.10.2.

### 10.4.6 Skattemessig aktivitet

Det anbefales at det i noter opplyses om omfanget av den økonomiske aktiviteten, regnskapsførte inntekter og kostnader knyttet til den skattepliktige delen, beregningen av skattemessig overskudd eller underskudd og skattekostnaden.

### 10.4.7 Obligatorisk tjenstepensjon

Det skal opplyses om organisasjonen er pliktig til å ha tjenstepensjonsordning etter lov om obligatorisk tjenstepensjon og om organisasjonen har pensjonsordning som oppfyller kravene etter denne loven, jf. regnskapsloven §§ 7-30a og 7-43a.

# 11 Årsberetning

## 11.1 Generelt om årsberetningen

Årsregnskapspliktige ideelle organisasjoner som ikke er små foretak må utarbeide årsberetning. Årsberetning er den redegjørelsen som styret og daglig leder skal gi sammen med årsregnskapet. Årsberetningen og årsregnskapet utgjør viktig informasjon til organisasjonens ulike interessegrupper. Regnskapet alene kan ikke gi en full oversikt av hvilke aktiviteter som er gjennomført og hvilke mål som er nådd, fordi det er ikke alt som kan måles i penger. Årsberetningen gir styret anledning til å komme med en utdypende beskrivelse av organisasjonens aktiviteter.

Årsberetningen og årsregnskapet er to separate deler av årsoppgjøret. Det betyr at kravene til årsberetningens innhold ikke kan oppfylles ved å gi de samme opplysningene i årsregnskapet, på samme måte som kravene til årsregnskapets innhold ikke kan oppfylles ved å gi opplysningene i årsberetningen.

Årsberetningen skal ifølge regnskapsloven § 3–3a:

- Opplyse om virksomhetens art og hvor den drives
- Gi en rettvise oversikt over virksomhetens utvikling og resultat og organisasjonens stilling (redegjørelse for årsregnskapet)
- Gi opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter
- Beskrive de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer
- Redegjøre for organisasjonens fremtidige utvikling
- Gi henvisninger og tilleggsforklaringer til beløp i årsregnskapet
- Opplyse om styringen av finansiell risiko
- Redegjøre for forutsetningen for fortsatt drift
- Informere om arbeidsmiljøet
- Redegjøre for kjønnslikestilling (faktisk tilstand og planlagte/iverksatte tiltak)<sup>5</sup>
- Redegjøre for tiltak for å fremme formålene i likestillings- og diskrimineringsloven når det gjelder etnisitet, religion, livssyn, funksjonsnedsettelse, seksuell orientering, kjønnsidentitet og kjønnsuttrykk
- Opplyse om forhold som kan påvirke det ytre miljø
- Opplyse om resultatdisponering, dersom det ikke fremgår av årsregnskapet

Årsberetningen skal underskrives av samtlige styremedlemmer og daglig leder. For regnskapspliktige som verken har styre eller daglig leder, skal deltakerne eller medlemmene underskrive. Det er de som innehar vervene på vedtakelsestidspunktet, som skal underskrive. Hvis en som skal underskrive har innvendinger mot årsberetningen, skal vedkommende underskrive med påtegnet forbehold og gi en nærmere redegjørelse for forbeholdet i årsberetningen.

---

<sup>5</sup> Lov om likestilling mellom kjønnene, som regnskapsloven § 3-3a viser til på dette punktet, er opphevet. Henvisningen må fra 1.1.2018 forstås som en henvisning til likestillings- og diskrimineringsloven, jf. også likestillings- og diskrimineringsloven § 26a.



### 11.1.1 Årsberetning i små organisasjoner

Selv om små organisasjoner ikke har en lovpålagt plikt til å avlegge årsberetning, kan det være ønskelig å utarbeide en skriftlig redegjørelse på frivillig grunnlag. Det anbefales at små organisasjoner avlegger en skriftlig redegjørelse. Behovet kan variere avhengig av type organisasjon, regnskapsbrukere, organisasjonens størrelse mv. Eksempler på forhold det er aktuelt å omtale er organisasjonens formål, planlagte og gjennomførte aktiviteter for oppfyllelse av organisasjonens formål, gaver og frivillig innsats av betydning som ikke er inntektsført i årsregnskapet.

Avleggelse av årsberetning kan også være bestemt i vedtektene eller av årsmøtet, eller være forutsatt av for eksempel tilskuddsytere, innsamlingskontrollen mv. Med mindre det er konkret angitt, legges det til grunn at det ikke er krav om at årsberetningen må oppfylle kravene til årsberetningens innhold i regnskapsloven § 3-3a.

## 11.2 Årsberetningens innhold

Det er styrets ansvar å utarbeide årsberetningen. Den bør utformes klart, poengtert og så kortfattet som mulig. Språket og formen bør være slik at fremstillingen er tilgjengelig for ulike brukere av årsrapporten. Fremstillingen bør være balansert ved at positive og negative forhold omtales på samme måte.

### 11.2.1 Virksomhetens art og sted

Det skal gis opplysninger om virksomhetens art og hvor den drives. Denne informasjonen har særlig betydning i foreninger og stiftelser som driver virksomhet spredt geografisk i både inn- og utland. For disse vil det være aktuelt å gi en oversikt over hovedaktivitetene og hvor de drives. Hvor detaljert informasjonen skal være, må vurderes konkret. Det kan være hensiktsmessig å gi den detaljerte informasjonen i en egen årsmelding som kan utarbeides i tillegg til årsberetningen.

For å forstå den virksomheten som drives, er det nødvendig å kjenne foreningens eller stiftelsens formål. Med utgangspunkt i vedtektenes formålsparagraf kan det gis en kort beskrivelse av formålet og hvordan dette oppfylles gjennom ulike aktiviteter.

### 11.2.2 Redegjørelse for årsregnskapet

I årsberetningen skal det gis en redegjørelse for årsregnskapet hvis det er nødvendig for å bedømme organisasjonens stilling og resultat. Redegjørelsen skal være utfyllende, og skal inneholde:

- Opplysninger av betydning for å bedømme organisasjonens stilling og virksomhetens resultat
- Opplysninger om eventuell vesentlig usikkerhet som knytter seg til årsregnskapet
- Opplysninger om eventuelle ekstraordinære forhold som har påvirket årsregnskapet
- Opplysninger om eventuelle vesentlige hendelser som er inntruffet etter balansedagen

De opplysningene som gis her vil være av en annen art i ideelle organisasjoner enn i virksomheter med økonomisk formål. For ideelle organisasjoner er det viktigere å si noe om aktivitetene som er gjennomført for å oppfylle organisasjonens formål, enn om resultatet av virksomheten.

Ideelle organisasjoner bør informere om hvilke typer inntektsskapende aktiviteter som er gjennomført, og spesielt nevne vesentlige inntekter av uvanlig art. En innsamlingsorganisasjon bør kommentere utviklingen i formålprosenten. Har organisasjonen mottatt vesentlige inntekter som det har vært vanskelig å måle, bør det nevnes i beretningen. I den grad det foreligger vesentlige gaver i form av tjenester eller vesentlig frivillig innsats som ikke er inntektsført i aktivitetsregnskapet, bør det kommenteres i årsberetningen fra styret.

Hvis organisasjonen har vesentlige investeringer, bør det redegjøres for prinsipper og risikoprofil for investeringene og hvordan investeringene blir gjennomført.

Videre bør det redegjøres for hvilke hovedaktiviteter som har vært gjennomført i forhold til de planer og mål som ble presentert i fjorårets beretning. For et museum kan det være interessant å opplyse om antall besøkende og om dette er en økning eller en reduksjon fra tidligere år. For en medlemsorganisasjon er det interessant å opplyse om antall medlemmer. Det kan også være interessant å opplyse om antall medlemmer som har vært aktive i perioden. En skole bør opplyse om antall elever. Er det anskaffet midler til aktiviteter i fremtidige perioder, bør det gis informasjon om hvilke aktivitetsplaner organisasjonen har. Er det gitt bevilgninger som ikke er regnskapsført, bør dette også omtales.

Har organisasjonen mottatt vesentlige og uvanlige inntekter etter regnskapsårets slutt, som for eksempel en vesentlig arv, er dette en opplysning som bør nevnes i beretningen.

Organisasjoner som ikke er små må i tillegg kommentere og forklare vesentlige poster i aktivitetsregnskapet og balansen.

### **11.2.3 Fortsatt drift**

Det er et grunnleggende regnskapsprinsipp at årsregnskapet skal utarbeides basert på en forutsetning om fortsatt drift, så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom forutsetningen er til stede, er det tilstrekkelig å opplyse at regnskapet er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift og at styret finner at forutsetningen er til stede.

Hvis det derimot er tvil om organisasjonen kan fortsette virksomheten, skal det redegjøres for usikkerheten. Det er ikke definert hva som ligger i begrepet tvil, men det må være konkrete forhold som utløser usikkerheten. Løse antakelser eller generell skepsis til virksomhetens fremtidsutsikter er ikke nok.

Styret må ha en oppfatning av hva som er forsvarlig egenkapital (formålskapital) for organisasjonen. Dette må vurderes ut fra både total egenkapital og hvor stor andel som er pålagt restriksjoner. Momenter i vurderingen er årlige kostnader ved å drive de aktiviteter som organisasjonen har forpliktet seg til og eksterne forhold som påvirker regnskapet, slik som bevilgninger og innsamlinger. En del organisasjoner baserer hele sin virksomhet på tilskudd og gaver, eller dette er en så vesentlig del av inntektene at det er realistisk å anta at virksomheten ikke kan drive uten at de mottar slike midler. Det må da vurderes hva sannsynligheten er for at foreningen og stiftelsen vil fortsette å motta tilskudd og gaver i det omfang som er nødvendig. Endringer i offentlige budsjett, medlemsflukt eller mange utmeldinger og lignende forhold som tilsier at det er tvil om fortsatt drift, må opplyses i årsberetningen. Det må redegjøres for usikkerheten og for de tiltak styret har satt i verk for å sikre fortsatt drift.

Dersom organisasjonen har negativ annen formålskapital, jf. punkt 8.2.5, bør årsakene til dette kommenteres i styrets beretning.

Er det sannsynlig at virksomheten må avvikles, skal det redegjøres for hvordan virkelig verdi er beregnet i regnskapet. Denne regnskapsstandarden forutsetter en streng tolkning av sannsynlighetskravet, slik at avvikling må være besluttet for at avvikling skal legges til grunn ved utarbeidelse av årsregnskapet.

#### **11.2.4 Arbeidsmiljø**

Opplysning om arbeidsmiljøet er obligatorisk. Dersom den ideelle organisasjonen ikke har ansatte, skal det opplyses. Opplysningene om arbeidsmiljøet skal omfatte en oversikt over iverksatte tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. I den forbindelse er tiltak iverksatt i henhold til arbeidsmiljølovens internkontrollforskrift også aktuelle.

Det skal opplyses særskilt om skader og ulykker. Dersom organisasjonens ansatte teller flere enn fem årsverk, skal det opplyses særskilt om sykefravær.

Opplysninger om skader omfatter både personskader og materielle skader. Det skal opplyses om skader som skyldes ulykker og skader som skyldes andre forhold i tilknytning til virksomheten, typisk slitasje- og belastningsskader. I ideelle organisasjoner kan det være en del spesielle forhold med hensyn til arbeidsmiljø i forbindelse med arbeid i krigssteder og i utviklingsland. Kulturinstitusjoner, som for eksempel teater, kan ha skader av en annen type enn øvrige virksomheter. Opplysningene om arbeidsmiljøet bør fokusere på det som er spesielt for virksomheten.

Opplysninger om ulykker skal minst omfatte ulykkens art og hvilke personskader eller materielle skader ulykken eventuelt har medført. Opplysninger om skader og ulykker skal i utgangspunktet spesifiseres på enkelttilfeller. Etter forholdene kan det være mest oversiktlig å gi opplysninger om flere likeartede skader eller ulykker samlet. Bestemmelsen kan da oppfylles ved å gi en samlet oversikt.

#### **11.2.5 Likestilling og diskriminering**

Plikten til å redegjøre for likestilling og diskriminering i årsberetningen har sin bakgrunn i likestillings- og diskrimineringsloven § 26a. Redegjøringsplikten henger sammen med aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26.

Det skal redegjøres for den faktiske tilstanden i organisasjonen når det gjelder kjønnslikestilling. Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme likestilling og forhindre forskjellsbehandling mellom kjønnene. Omfanget av omtalen må tilpasses organisasjonens størrelse. Tiltak må ses i sammenheng med aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26. Dersom det ikke er behov for tiltak, er det ikke krav om å gi såkalt negativ bekræftelse, det vil si å opplyse om at det ikke er planlagt eller iverksatt tiltak. Rapporteringen om tiltak skal omfatte en beskrivelse av status, definisjon av målsettingen for tiltaket, beskrivelse av tiltaket, tidsplan for når tiltaket skal gjennomføres, og omtale av hva som er oppnådd med gjennomførte tiltak.

Organisasjoner som jevnlig sysselsetter mer enn 50 ansatte skal i tillegg redegjøre for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme formålene i likestillings- og

diskrimineringsloven når det gjelder etnisitet, religion, livssyn, funksjonsnedsettelse, seksuell orientering, kjønnsidentitet og kjønnsuttrykk. Tiltak må sees i sammenheng med aktivitetsplikten i likestillings- og diskrimineringsloven § 26. Dersom det ikke er behov for tiltak, er det ikke krav om å gi såkalt negativ bekreftelse, det vil si å opplyse om at det ikke er planlagt eller iverksatt tiltak. Rapporteringen om tiltak skal omfatte en beskrivelse av status, definisjon av målsettingen for tiltaket, beskrivelse av tiltaket, tidsplan for når tiltaket skal gjennomføres, og omtale av hva som er oppnådd med gjennomførte tiltak.

### **11.2.6 Påvirkning av det ytre miljø**

Loven krever at det skal redegjøres for forhold ved organisasjonen, herunder dens innsatsfaktorer og produkter, som kan medføre en ikke ubetydelig påvirkning av det ytre miljø.

Vanligvis er dette en problemstilling som ikke er særlig aktuell for ideelle organisasjoner, men den kan forekomme. For de fleste organisasjoner vil det være tilstrekkelig å presisere at organisasjonen ikke driver med aktiviteter som forurensar det ytre miljø. Men her er det en mulighet for å presentere de tiltak organisasjonen har i verksatt for å ta vare på miljøet.

Drives ikke aktivitet som forurensar miljøet, skal det opplyses, for eksempel slik: *Det drives ikke virksomhet som forurensar det ytre miljø.*

### **11.2.7 Resultatdisponering**

Aktivitetsregnskapet er innrettet slik at det viser overføring til og fra formålskapital. I mange tilfeller vil dette være en omfattende oppstilling, og denne standarden anser det derfor uhensiktsmessig at de samme opplysningene skal gjentas i årsberetningen.

### **11.2.8 Fremtidig utvikling**

En vurdering av organisasjonens fremtidige utvikling er vesentlig for en rekke beslutninger som skal tas i og rundt virksomheten. I årsberetningen skal det derfor gis informasjon om organisasjonens planer for kommende periode og styrets strategi for organisasjonen fremover skal beskrives. Det bør opplyses om prioriterte aktiviteter i kommende perioder og om spesielle prosjekter som er planlagt. Videre bør det opplyses om hvordan man forventer å finansiere aktiviteten. Årsberetningen bør hvert år inneholde en statusoppsummering i forhold til de planer og strategier som ble presentert i fjorårets beretning. Hvis organisasjonen ikke har nådd målene, bør det redegjøres for årsaken til avviket fra den planlagte aktiviteten.

### **11.2.9 Styring av finansiell risiko**

Det skal gis opplysninger om finansiell risiko som har betydning når organisasjonens eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat skal bedømmes. Opplysningene skal omfatte mål og strategier for styringen av finansiell risiko, herunder strategien for sikring av hver hovedtype av planlagte transaksjoner der sikringsvurdering er benyttet. Det skal gjøres rede for i hvilken grad foretaket er eksponert for markedsrisiko, kredittrisiko og likviditetsrisiko.

### **11.3 Årsberetning i konsernforhold**

Det kreves ikke at konsern avgir separat årsberetning. I en mor-organisasjon består årsregnskapet av selskapsregnskap og konsernregnskap. Årsberetningen vil for mor-organisasjonen primært knyttes til konsernforholdene.

## 12 Konsernregnskap

### 12.1 Generelt om konsernregnskapsplikt

Konsernregnskapsplikt gjelder i utgangspunktet for alle regnskapspliktige morselskap, med unntak av små foretak, som kan unnlate å utarbeide konsernregnskap, jf. regnskapsloven § 3–2 fjerde ledd. Terskelverdiene for små foretak gjelder for konsernet som helhet, og ikke isolert for morselskapet. Konsernregnskapsplikten og unntaket for små foretak gjelder på samme måte for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige.

Formålet med konsernregnskapet er å vise de konsoliderte selskapene som en enhet. Når et selskap har bestemmende innflytelse over et annet selskap, utgjør de til sammen et konsern, jf. regnskapsloven § 1–3. I et konsern vil selskapsregnskapet for det kontrollerende selskapet (morselskapet) ikke gi et fullstendig bilde av virksomheten. Konsernregnskapet skal vise resultatet og stillingen for selskaper som drives under morselskapets kontroll som om de utgjorde en enhet.

Bestemmende innflytelse over et annet selskap kan oppnås gjennom:

- Juridisk kontroll
  - Morselskapet eier mer enn 50 % av aksjene eller andelene i et annet foretak slik at det har flertallet av stemmene i det andre foretaket, eller
  - Morselskapet har rett til å velge flertallet av medlemmene i det andre foretakets styre.
- Faktisk kontroll
  - Morselskapet utøver bestemmende innflytelse uten at det foreligger juridisk kontroll. Om det foreligger faktisk kontroll må baseres på en samlet og konkret vurdering. NRS 17 *Virksomhetskjøp og konsernregnskap* omtaler forhold som vil kunne indikere faktisk kontroll.

### 12.2 Konsernregnskapsplikt for ideelle organisasjoner

I utgangspunktet er det de samme vurderinger som skal legges til grunn ved vurderingen av konsernregnskapsplikten for ideelle organisasjoner som for regnskapspliktige med økonomisk formål. Foreninger og stiftelser kjennetegnes ved at de er selveiende, og stiftelser er dessuten selvstendige. Avgjørende for om ideelle organisasjoner har konsernregnskapsplikt er, i likhet med det generelle utgangspunktet for denne standarden, hvilket informasjonsbehov regnskapsbrukerne har. Med andre ord: Hvilken nytteverdi har konsernregnskap for regnskapsbrukerne? Nytteverdien må avveies mot kostnaden ved å utarbeide konsernregnskap og nytteverdien av å konsolidere inn andre organisasjonsstrukturer er vanskeligere å vurdere enn når det gjelder ordinære datterselskap. Det er stor variasjon i forhold til om ideelle organisasjoner utarbeider konsernregnskap som inkluderer andre enheter enn ordinære datterselskaper. Det er forholdsvis vanlig at konsernregnskap utarbeides for ideelle organisasjoner som kontrolleres fra et overordnet ledd. Imidlertid er de fleste ideelle organisasjoner, i alle fall formelt, kontrollert av medlemmer og organisert slik at det sentrale nivå er kontrollert av de lokale, distrikts- eller fylkesorganisasjoner e.l. Bestemmende innflytelse anses vanligvis ikke å foreligge i slike tilfeller og det utarbeides derfor ikke konsernregnskaper.

### 12.2.1 Ordinære konsernforhold

Det vil alltid foreligge bestemmende innflytelse, dersom mor-organisasjonen har *juridisk kontroll*, dvs. at:

- mor-organisasjonen eier en så stor andel i et annet foretak at den representerer flertallet av stemmene i det andre foretak, eller
- mor-organisasjonen har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre.

Den bestemmende innflytelsen vurderes altså ut fra objektive forhold. Dersom en ideell organisasjon har tilstrekkelig stor eierandel til å ha flertallet av stemmene i et aksjeselskap, eller har rett til å utpeke flertallet av aksjeselskapets styremedlemmer, foreligger det juridisk kontroll. Slike konsernforhold omtales som *ordinære konsernforhold* og vil medføre konsernregnskapsplikt for den ideelle organisasjonen.

Dersom en ideell organisasjon i flere år faktisk utøver sin innflytelse ved direkte eller indirekte å utpeke medlemmer til styrende organer i et annet foretak eller organisasjon, har den ideelle organisasjonen bestemmende innflytelse over foretaket eller organisasjonen, selv om det ikke foreligger formelle avtaler som gir organisasjonen en slik rett. Dersom en datterorganisasjon konsolideres fordi det foreligger faktisk eller juridisk kontroll, uten at dette underbygges av eiermessig stemmeflertall, skal det redegjøres for forholdet i notene til regnskapet.

### 12.2.2 Andre konsernforhold

Vurderingen av om bestemmende innflytelse foreligger kan være vanskelig i organisasjonsstrukturer med forskjellig grad av samarbeid og styring. En ikke uvanlig struktur er der hovedorganisasjonen er en forening styrt av delegater fra fylkes- og/eller lokallag som fremstår som selvstendige foreninger med egne medlemmer og styrende organ. Fylkes- og lokalforeningene er underlagt de samme lover som er vedtatt i hovedforeningen, det vil si at de er underlagt det samme hovedformålet som hovedforeningen. Hvorvidt fylkes- og lokalforeningene er økonomisk uavhengige, kan være uklart. Ofte forekommer det ulike former for økonomiske overføringer mellom hoved- og lokalforeningene, og dette kan gå begge veier. Denne regnskapsstandarden legger til grunn at bestemmende innflytelse ikke vil foreligge i ideelle organisasjoner som, i alle fall formelt, er kontrollert av medlemmer og organisert slik at organisasjonen på sentralt nivå er kontrollert av de lokale distrikts- eller fylkesorganisasjonene eller lignende lokallag. I slike organisasjoner foreligger det derfor ikke plikt til å utarbeide konsernregnskap.

Med horisontalt konsern menes at to eller flere selskaper har felles ledelse i henhold til avtale eller vedtektsbestemmelse. I slike konserner foreligger det nødvendigvis ikke bestemmende innflytelse, men man opererer likevel i et fellesskap og på en måte som ligner på ordinære konsernforhold. Regnskapsloven legger til grunn at konsernregnskapsplikt for horisontale konsern neppe kan forsvares ut fra en kostnad/nytte vurdering.

Begrunnelsen for at denne regnskapsstandarden begrenser konsernregnskapsplikten til de ordinære konsernforhold, jf. punkt 12.2.1, er:

- Det er vanskelig å finne en klar, entydig og praktiserbar definisjon av begrepet bestemmende innflytelse for ideelle organisasjoner.
- Brukergruppens informasjonsbehov og nytteverdi av konsernregnskaper, ut over i de «ordinære konsernforhold», er ikke klart definert.

- En del av de opplysningene som er av interesse for brukergruppene kan gis på andre måter, for eksempel gjennom utvidede krav til noteopplysninger. Dette kan for eksempel gjelde forhold knyttet til overføring og «endelig» bruk av innkomne midler.
- Muligheten til å fremskaffe relevant og pålitelig informasjon fra alle enheter kan være sterkt begrenset i komplekse organisasjonsstrukturer, med mange små og desentraliserte ideelle organisasjoner på det lokale plan.
- Ikke-økonomiske foreninger har regnskapsplikt først når foreningen har en viss størrelse. En konsolideringsplikt ut over ordinære konsernforhold kan dermed omfatte enheter som ikke er regnskapspliktige. Dette vil svekke muligheten for eller umuliggjøre fremskaffelsen av relevant regnskapsinformasjon.

En ideell organisasjon som ikke er et selskap kan bare bli sett på som en datterorganisasjon når mor-organisasjonen utøver dominerende innflytelse over datterorganisasjonen. Dette kan oppstå i følgende tilfeller:

- Styret, medlemmer eller ansatte i mor-organisasjonen er eller har rett til å utnevne eller avsette majoriteten av styret i datterorganisasjonen.
- Vedtektene i datterorganisasjonen gir mor-organisasjonen rett til å bestemme eller gi samtykke til vesentlige disposisjoner foretatt av datterorganisasjonen.

### 12.2.3 Noteopplysninger

Nytteverdien av konsernregnskap ligger i behovet for å se et samlet og konsolidert regnskap for en gruppe av regnskapspliktige. Ideelle organisasjoner som utelater enheter fra konsolideringen fordi de ikke har bestemmende innflytelse over disse enhetene, se om bestemmende innflytelse i punkt 12.2.1, skal i noter gi opplysninger om vesentlige midler som overføres til eller mottas fra samarbeidende ideelle organisasjoner med samme ideelle hovedformål, slik at det er mulig å følge strømmen av innkomne midler og kunne se den regnskapsmessige effekten i den organisasjonen som til slutt benytter midlene, og til hvilket formål midlene brukes.

## 12.3 Prinsippanvendelse

Utarbeidelse av konsernregnskap for ideelle organisasjoner kan by på spesielle problemstillinger knyttet til harmonisering av regnskapsprinsipper. Regnskapsstandardens anbefaling til å gjøre unntak fra og endre fortolkningen av enkelte regnskapsprinsipper kan innebære flere forskjeller i prinsippanvendelsen, som kan vanskeliggjøre harmonisering av prinsippene i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskap.

Regnskapsstandarden forutsetter at de enheter som konsolideres må omarbeide sine årsregnskaper etter de samme prinsipper som mor-organisasjonen har benyttet før konsolideringen kan gjennomføres. En mor-organisasjon kan for eksempel ha benyttet seg av muligheten til å balanseføre finansielle investeringer til virkelig verdi, og har inntektsført avkastningen på lett omsettelig kapital fortløpende i aktivitetsregnskapet, selv om plasseringene ikke oppfyller de strenge kravene til bruk av virkelig verdi i regnskapsloven § 5–8. Dersom mor-organisasjonen skal konsolidere et datterselskap som er et aksjeselskap, må datterselskapet ta inn urealiserte inntekter på finansielle investeringer etter samme prinsipper som mor-organisasjonen før konsolidering av datterselskapet kan gjennomføres.



Dersom konsoliderte datterorganisasjoner har avlagt sine individuelle årsregnskap etter andre prinsipper enn mor-organisasjonen, skal mor-organisasjonen gi opplysninger om dette i note. Dette gjelder for eksempel opplysninger om at datterorganisasjonen har avlagt årsregnskapet etter bestemmelsene for små foretak.

## **12.4 Oppstillingsplan**

Selve oppstillingsplanen kan også innebære en utfordring, siden det ikke er opplagt at alle enheter som skal konsolideres har lagt til grunn den samme oppstillingsplanen. Regnskapsstandarden åpner for at det er mulig å utarbeide konsernregnskap både etter regnskapslovens artsinndelte oppstillingsplan og etter aktivitetsregnskapet anbefalt av denne regnskapsstandarden.

Dersom mor-organisasjonen har benyttet aktivitetsregnskap ved utarbeidelse av årsregnskapet, anbefales det at konsernregnskapet også utarbeides som aktivitetsregnskap. Det kan likevel tenkes situasjoner der det er svært upraktisk å utarbeide konsernregnskapet som aktivitetsregnskap, selv om mor-organisasjonen har utarbeidet sitt årsregnskap som aktivitetsregnskap. Dette kan for eksempel skyldes at flere datterselskaper som skal konsolideres er organisert som aksjeselskap, og de har derfor benyttet en artsinndelt oppstillingsplan i sitt selskapsregnskap. I slike tilfeller tillater regnskapsstandarden at mor-organisasjonen omarbeider sitt årsregnskap til en artsinndelt oppstillingsplan, og at konsernregnskapet utarbeides etter en artsinndelt oppstillingsplan. Velges denne løsningen, bør det begrunnes i note til konsernregnskapet.

Motsatt kan det tenkes at mor-organisasjonen er et aksjeselskap og har utarbeidet selskapsregnskapet etter en artsinndelt oppstillingsplan. Selv om datterorganisasjonene som skal konsolideres er ideelle organisasjoner som har utarbeidet sitt regnskap som aktivitetsregnskap, kan ikke konsernregnskapet utarbeides som et aktivitetsregnskap. Aksjeselskap må benytte den artsinndelte oppstillingsplanen ved utarbeidelse av konsernregnskap.

## **12.5 Metodene for konsolidering**

Regnskapslovens bestemmelser om å konsolidere linje for linje gjelder tilsvarende for ideelle organisasjoner.

Alle inntekter og kostnader skal vises brutto etter eliminering av interne transaksjoner. Det er ønskelig at like transaksjoner behandles likt. Hver ideell organisasjon må velge overskrifter som passer til den sammenslåtte aktiviteten.

Det bør være separate kommentarer til datterorganisasjonenes resultater i styrets årsberetning. Metoden som er benyttet ved utarbeidelsen av konsernregnskapet, skal opplyses i notene. I tillegg skal det opplyses hvilke tilhørende enheter som er inkludert eller holdt utenfor konsolideringen. I notene skal det opplyses om tallene både for konsernet og for mor-organisasjonen.

I tillegg skal notene opplyse om det totale beløp som er investert i organisasjonen og dets døtre, og for hver enhet (hvis ikke uvesentlig) skal det opplyses om:

- a) Navn
- b) Organisasjonens aksjebeholdning eller andre midler man har råderett over
- c) Forbindelsen mellom datterorganisasjonens aktiviteter og mor-organisasjonens aktiviteter
- d) Totale eiendeler, gjeld og formålskapital (egenkapital)
- e) Aktivitetsinntekter, -kostnader og aktivitetsresultat i året, oppsummert

Hvis en organisasjon har mange døtre og opplysningene som skal gis i noten betyr at omtalen blir uforholdsmessig omfattende, kan man velge å omtale bare de døtrene som er vesentlige.

## **13 Fusjon, fisjon og avvikling**

### **13.1 Fusjon og fisjon**

Fusjon (sammenslåing) og fisjon (deling) av ideelle organisasjoner vil gjennomføres uten vederlag da både foreninger og stiftelser anses som selveiende organisasjoner. Dette vil dermed ikke representere regnskapsmessige transaksjoner. Fusjoner og fisjoner av ideelle organisasjoner skal derfor gjennomføres til regnskapsmessig kontinuitet, med videreføring av de regnskapsmessige verdier før fusjonen/fisjonen. Stiftelsesloven kapittel 6 har egne regler om omdanning som også omfatter sammenslåing og deling av stiftelser. Samme regler gjelder under gitte forutsetninger tilsvarende for foreninger jf. stiftelsesloven § 55.

### **13.2 Avvikling og oppløsning**

Ideelle organisasjoner er i denne standarden definert som foreninger og stiftelser som ikke har økonomisk vinning som formål. Foreninger og stiftelser kjennetegnes ved at de er selveiende, det vil si at det ikke er eiere som har rett på utdeling ved avvikling eller oppløsning av organisasjonen. Normalt vil det fremgå av organisasjonens vedtekter hva som skal skje ved en eventuell avvikling eller oppløsning. Avvikling og oppløsning anses som omdanning og reguleres av stiftelsesloven kapittel 6. Stiftelsesloven § 52 regulerer de stiftelsesrettslige sidene for hvordan en opphevelse av stiftelser skal skje med hensyn til gyldig beslutning, kunngjøring, avviklingsstyre, revidert sluttoppgjør mv. Samme regler gjelder under gitte forutsetninger tilsvarende for foreninger jf. stiftelsesloven § 55.

## 14 Overgangsbestemmelser

Ideelle organisasjoner kan velge om de vil følge hovedreglene i regnskapsloven eller unntakene fra regnskapsloven som følger av denne standarden. Når en organisasjon velger å følge denne standarden, vil det i de fleste tilfeller medføre en del endringer i forhold til hvordan regnskapet har vært utarbeidet tidligere år.

### 14.1 Sammenligningstall

Regnskapsloven krever at det skal utarbeides sammenlignbare sammenligningstall. Små foretak er unntatt fra kravet om å omarbeide sammenligningstall og kan presentere tallene slik de var fastsatt i fjorårets regnskap.

Det kan være vanskelig å sette opp sammenligningstall for et aktivitetsregnskap hvis ikke tidligere regnskapsføring har vært innrettet for å vise aktivitet. Standarden gir derfor både små og store (øvrige) organisasjoner anledning til å fravike kravet om omarbeidelse av sammenligningstall i overgangsåret. Dette gjøres for at overgangen ikke skal bli unødvendig komplisert og ressurskrevende, og for å oppmuntre til å ta i bruk standarden på et så tidlig tidspunkt som mulig. Unntaket fra omarbeidelse av sammenligningstall gjelder også ideelle organisasjoner som velger å bruke periodiseringsprinsippene i standarden, men som fortsetter å presentere resultatregnskapet etter art. Når det ikke er mulig å utarbeide sammenligningstall, kreves det imidlertid at fjorårets årsregnskap vedlegges.

Unntaket er gitt for det tilfellet at det ikke er mulig eller forbundet med store kostnader å fremskaffe sammenligningstall. I den grad det ikke er altfor kostnadskrevende å utarbeide sammenligningstall, bør dette gjøres.

Inngående balanse i overgangsåret må omarbeides slik at den er i samsvar med de nye bestemmelsene i standarden, se nedenfor. Det er derfor naturlig at inngående balanse i implementeringsåret blir brukt som fjorårstall i balanseoppstillingen.

#### 14.1.1 Noteopplysning

Når det ikke er mulig å utarbeide sammenligningstall, skal dette opplyses i note til regnskapet, jf. punkt 10.4.1

#### 14.1.2 Formålsprosent

Standarden krever at innsamlingsorganisasjoner skal opplyse om formålsprosent for de siste 5 årene. Når standarden tas i bruk vil det i de fleste tilfeller ikke være tilgjengelig data til å oppfylle et slik krav. Standarden gir derfor anledningen til å fravike kravet om å vise siste 5 års formålsprosent til det foreligger data til å oppfylle kravet fullt ut. Dette gjelder også for andre nøkkeltall som det opplyses om i notene.

## **14.2 Inngående balanse i overgangsåret**

Regnskapspliktige organisasjoner som velger å ta i bruk denne standarden må utarbeide en inngående balanse i overgangsåret. Det samme gjelder de som bare tar i bruk periodiseringsprinsippene. Den inngående balansen må settes opp slik at den er i samsvar med reglene i standarden. Nedenfor er de endringene som må foretas listet opp.

I henhold til regnskapsloven § 4–3 skal virkningen av prinsippendringer og korrigerende av feil i tidligere års regnskap føres direkte mot egenkapitalen (formålkapitalen). Små foretak har anledning til å resultatføre slike virkninger. Det vil si at ideelle organisasjoner som ikke er små, må sette opp en inngående balanse, mens små organisasjoner kan velge om de vil innarbeide endringene i aktivitetsregnskapet i overgangsåret. Dersom endringene medfører vesentlige poster i aktivitetsregnskapet, bør disse spesifiseres på egne linjer. I resultatregnskap som er artsinndelt, skal vesentlige poster vises som ekstraordinære.

### **14.2.1 Noteopplysning**

Organisasjoner som ikke er små, og små organisasjoner som velger å utarbeide en inngående balanse i stedet for å resultatføre virkningene i overgangsåret, må i tilknytning til formålkapitalnoten (egenkapitalnoten) eller i egen note vise en oppstilling som forklarer endringene i formålkapitalen fra sist avlagte regnskap til inngående balanse i overgangsåret. Oppstillingen skal spesifisere virkningen for alle postene som er endret i balansen.

Små foretak som velger å innarbeide endringene i aktivitetsregnskapet/resultatregnskapet i overgangsåret, må beskrive i note hvilke engangsvirkninger som er innarbeidet i årets aktivitetsregnskap/resultatregnskap.

## **14.3 Poster i regnskapet som skal endres i inngående balanse i overgangsåret**

Nedenfor er de postene som skal omarbeides i inngående balanse listet opp. I utgangspunktet er det kun disse postene som skal omarbeides hvis ikke hensynet til å vise et rettviseende bilde tilsier at også andre poster skal omarbeides. Omarbeides andre poster må det opplyses om dette i note, samt gis en beskrivelse av årsaken til endringen. Det er kun de postene som positivt er nevnt i dette punktet, som krever omarbeidelse. Andre poster kunne også vært omarbeidet, men i mange tilfeller vil det være vanskelig å finne historiske data og kunne foreta pålitelig måling av den opprinnelige transaksjonen, og kravet til omarbeidelse er derfor begrenset til de postene som er listet opp i dette punktet.

### **14.3.1 Tilskudd**

Tilskudd som ikke er inntektsført og som står som utsatt inntekt i balansen, skal omposteres fra utsatt inntekt til formålkapital med eller uten restriksjoner, avhengig av hvilke vilkår som hefter ved tilskuddet.

Ideelle organisasjoner som er små foretak, kan velge å føre tilskuddet som innkomne midler i aktivitetsregnskapet/resultatregnskapet i overgangsåret.

Standarden krever ikke omarbeiding av investeringstilskudd som tidligere har vært ført netto mot investeringen. Men dersom det er ønskelig kan organisasjonen omarbeide vesentlige nettoførte investeringstilskudd som har vært mottatt i løpet av de siste 5 årene. Det er en forutsetning at investeringen brukes til formålsbaserte aktiviteter, og at økning i formålskapital føres som formålskapital med restriksjoner.

### **14.3.2 Gaver**

Gaver som etter reglene i denne standarden skulle vært inntektsført, men som er ført som utsatt inntekt, skal omposteres fra utsatt inntekt til formålskapital med restriksjoner.

Ideelle organisasjoner som er små foretak, kan velge å føre gaver som innkomne midler i aktivitetsregnskapet/resultatregnskapet i overgangsåret.

### **14.3.3 Finansielle omløpsmidler**

Omløpsmidler som oppfyller kriteriene for regnskapsføring til virkelig verdi, jf. punkt 5.6, og som tidligere har vært regnskapsført i henhold til laveste verdis prinsipp, kan føres opp til virkelig verdi i inngående balanse og verdiøkningen føres mot formålskapitalen. Dersom virkelig verdi-alternativet velges, skal inngående balanse omarbeides.

### **14.3.4 Bevilgninger**

Vedtatte bevilgninger som etter reglene i denne standarden skulle vært kostnadsført (selv om de først skal utbetales i senere perioder), skal omposteres fra formålskapital til gjeld.

Ideelle organisasjoner som er små foretak, kan velge å kostnadsføre bevilgninger i aktivitetsregnskapet/resultatregnskapet i overgangsåret.

### **14.3.5 Avsetning av midler til fremtidig aktivitet**

For å få forklart endring i formålskapital i henhold til standarden, skal også avsetninger til landsmøte, valgkamp e.l. omposteres fra gjeld til formålskapital med selvpålagte restriksjoner.

### **14.3.6 Formålskapital (egenkapital)**

Formålskapitalen (egenkapitalen) skal i inngående balanse spesifiseres i henhold til oppstillingsplanen for balansen, se punkt 4.4. I den grad det foreligger vedtaksbestemte fond og tidligere styrevedtak som binder deler av formålskapitalen, skal dette vises i fordelingen av formålskapital mellom de forskjellige linjene.

### **14.3.7 Bevaringsverdige eiendeler og formålskapital med restriksjoner**

Har en organisasjon aktivert bevaringsverdige eiendeler, vil dette påvirke kapitalsituasjonen i organisasjonen, jf. punkt 8.2.3 og 8.2.4. Er det aktivert bevaringsverdige eiendeler i balansen, skal tilsvarende beløp omposteres fra formålskapital til formålskapital med selvpålagte restriksjoner og/eller formålskapital med eksterne restriksjoner.

## **14.4 Regnskapsenhet**

Det skal foreligge et regnskap for hver juridisk enhet. Enheter som tidligere har vært inkludert i en organisasjons regnskap, men som er en selvstendig juridisk enhet, skal tas ut av inngående balanse i forbindelse med overgangen.

Tilsvarende skal enheter som ikke er en selvstendig juridisk enhet, men som har vært holdt utenfor regnskapet fordi de har utarbeidet eget regnskap, innarbeides i inngående balanse i overgangsåret.

## **14.5 Tidligere års feil**

Dersom en organisasjon tidligere ikke har fulgt regnskapslovens krav til for eksempel aktivering av vanlige driftsmidler, bør slike og andre feil korrigeres i inngående balanse. Det skal opplyses i note hva som er endringer som følger av anvendelsen av standarden og hva som er korrigerings av tidligere års feil.

Ideelle organisasjoner som er små foretak, kan velge å føre korreksjon av tidligere års feil i aktivitetsregnskapet/resultatregnskapet i overgangsåret.

## **14.6 Endringer i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskap**

Har det ikke vært utarbeidet konsernregnskap tidligere, kreves ikke sammenligningstall. I overgangsåret er det tilstrekkelig å vise årets konsoliderte tall.

Er det enheter som har vært utelatt fra konsolideringen tidligere (for eksempel stiftelser), skal det settes opp en inngående balanse for konsernet der de nye enhetene er tatt med, og endringen i konsernets formålskapital må forklares i note på samme måte som ved endringer i formålkapitalen i organisasjonsregnskapet.

# God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

## Vedlegg 1

### Avgrensning og definisjon av ideelle organisasjoner

(September 2006)

#### Stiftelser og foreninger som omfattes av standarden

Regnskapsloven fastsetter hvilke regnskapspliktige uten økonomisk vinning som formål som kan fravike de grunnleggende regnskapsprinsippene og avvike fra oppstillingsplanen når dette er i samsvar med god regnskapsskikk, se regnskapsloven § 4–1 tredje ledd og § 6–3 tredje ledd.

NRS(HU) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* gjelder bare de regnskapspliktige som er positivt nevnt i disse bestemmelsene:

- Stiftelser (alminnelige stiftelser), jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 10
- Andre foreninger (ikke-økonomiske foreninger), jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 9
- Enkeltpersonforetak (ikke-økonomiske enkeltpersonforetak), jf. regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 11

I NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* er de regnskapspliktige som omfattes av standarden<sup>1</sup> benevnt ideelle organisasjoner.

I praksis er det vanskelig å finne eksempler på årsregnskapspliktige enkeltpersonforetak som ikke har økonomisk formål. Denne veiledningen inneholder derfor ikke omtale av organisasjonsformen enkeltpersonforetak.

#### Foreninger

##### Definisjon

En forening er en selveiende sammenslutning som har medlemmer. Det er fri adgang til å danne foreninger og til å slutte seg til disse. Foreningsfriheten som generelt prinsipp er verken grunnlovsfestet eller skriftlig nedfelt i den alminnelige lovgivning, men det er likevel klart at det er en del av gjeldende norsk rett.

En forening kan ha både fysiske og juridiske personer som medlemmer, og det er ikke gjort begrensninger i foreningsfriheten med hensyn til medlemsantall eller innskudd. Betaling av medlemskontingent eller at medlemmene deltar i forvaltningen antas ikke å være nødvendige vilkår for å regnes som en forening. Medlemsforholdet må likevel gi opphav til rettigheter eller plikter internt. En forening kjennetegnes ved at den er demokratisk organisert og medlemmers rett til å stemme direkte eller indirekte i foreningens øverste organ (landsmøte, årsmøte e.l.) er en

---

<sup>1</sup> Der denne veiledningen henviser til ”standarden”/”regnskapsstandarden” siktes til NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*.



intern rettighet. Dersom det verken er plikter eller rettigheter knyttet til medlemskapet, er det ingen forening. I slike tilfeller må det vurderes konkret om enheten i realiteten er en stiftelse.

Det er ingen lovkrav til foreninger om etablering av styrende organer, utarbeidelse av vedtekter eller annet formelt stiftelsesgrunnlag. Det normale er likevel at en forening har egne vedtekter og et styre, og at det øverste organet i foreningen er et årsmøte, landsmøte, generalforsamling e.l., hvor medlemmene er representert. Gjennom foreningen utfører medlemmene en virksomhet rettet mot et felles mål.

Foretaksformen *forening* er mest benyttet innen idrett, i humanitært arbeid, for arbeids- og næringslivsorganisasjoner og andre interesseorganisasjoner. Demonstrasjonstog, underskriftskampanjer, selskapsklubber mv. er juridisk sett ikke sammenslutninger og derfor heller ikke foreninger.

Det finnes både økonomiske foreninger og andre foreninger. Økonomiske foreninger er ikke definert i regnskapsloven, men det fremgår i NOU 1995:30 at en økonomisk forening driver økonomisk virksomhet, og at *økonomisk virksomhet* i denne sammenheng er sammenfallende med næringsbegrepet i skatteloven. Regnskapsstandardens begrep ideelle organisasjoner omfatter bare ikke-økonomiske foreninger.

### **Foreninger med og uten økonomisk formål**

Sondringen mellom foreninger med og uten økonomisk formål (økonomiske og ikke-økonomiske foreninger) vil i noen tilfeller være problematisk. Ideelle organisasjoner driver ikke økonomisk virksomhet som hovedaktivitet. Det som kjennetegner en økonomisk forening er at den driver økonomisk virksomhet og at den økonomiske virksomheten er foreningens hovedvirksomhet. Regnskapslovens forarbeider henviser til Lignings-ABCs behandling av begrepet næringsvirksomhet. Regnskapslovens og skattelovens vilkår for å anse en virksomhet som næring, er de samme. Vilklårene er ifølge Lignings-ABC at virksomheten:

- innebærer en viss aktivitet
- tar sikte på en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd
- drives for skatteytters regning og risiko

I praksis vil det ha betydning for vurderingen om virksomheten er skattepliktig. Dersom foreningen som sådan blir ansett som skattepliktig, vil foreningen også regnes som en økonomisk forening. Motsatt vil en forening som er skattefri etter skatteloven § 2–32 første ledd anses som en ikke-økonomisk forening.

Det finnes eksempler på foreninger som kategoriseres som økonomiske foreninger, til tross for at det økonomiske formålet ikke alltid er så opplagt. Dette gjelder blant annet samvirke, herunder også tjenesteytende virksomhet og produsentsamarbeid som drives i samvirkeform, boligsamvirke og borettslag. Samvirkeforetak er regnskapspliktige i henhold til regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 7 (dersom salgsinntektene overstiger 2 millioner kroner). Boligbyggerlag og borettslag er regnskapspliktige i henhold til regnskapsloven § 1–2 første ledd nr. 8. Regnskapsstandard for ideelle organisasjoner omfatter ikke slike foreninger.

Barnehage som er omfattet av skattefritaket etter skatteloven § 2–32 første ledd regnes ikke som samvirkeforetak/økonomisk forening, og er omfattet av regnskapsstandarden dersom barnehagen er organisert som stiftelse eller forening. I Lignings-ABC uttales følgende om omfanget av skattefritaket:

*”Foreldredrevne barnehager organisert som selskap eller innretning med begrenset ansvar, vil normalt anses skattefrie når barnehageaktiviteten er av ideell karakter. I de tilfellene hvor barnehageplassene prises til tilnærmet selvkost, og det ikke tas sikte på vedvarende overskudd, vil aktivitetens ideelle element være dominerende. Se FIN i Utv. 2003/914.”*

Avgjørende for om det er en økonomisk forening, er ikke foreningens uttalte formål slik det fremkommer i foreningens vedtekter o.l., men dens faktiske formål og virksomhet. Den økonomiske virksomheten må ha et visst omfang. Det betyr at dersom foreningen avhender eiendom eller andre eiendeler, en sjelden gang arrangerer loppemarked, innsamlingsaksjoner o.l., eller mer permanent driver kiosk, skitrek, bokhandel e.l., hvis alt dette er sideaktiviteter for å oppfylle et ikke-økonomisk formål, oppfyller ikke dette vilkårene til økonomisk virksomhet.

Det er verken et nødvendig eller tilstrekkelig kjennetegn på en økonomisk forening at den har som vedtatt formål å fremme medlemmenes økonomiske interesser. Arbeids- og næringslivsorganisasjoner (HSH, NHO og LO) arbeider for generelle økonomiske fordeler for sine medlemmer. Det er likevel lang praksis for å se disse organisasjonene som ikke-økonomiske foreninger, og formålet blir i forhold til skatteloven ansett å være ikke-ervert. Humanitære og ideelle organisasjoner er typiske eksempler på ikke-økonomiske foreninger. Religiøse organisasjoner, herunder tros- og livsynssamfunn, vil også normalt være organisert som ikke-økonomiske foreninger.

Foreninger som er fritatt for skatteplikt i henhold til skatteloven § 2–32 første ledd er å anse som ikke-økonomiske foreninger og er omfattet av regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner.

## **Stiftelser**

### **Definisjon**

Det karakteristiske ved stiftelser er at de har sitt grunnlag i en disposisjon som stiller en formuesverdi selvstendig til rådighet for et bestemt formål. En stiftelse er en selveiende og selvstendig juridisk person som selv eier de midler den består av. Det at stiftelser ikke har eiere, er et særtrekk som også gjelder for foreninger, og som skiller stiftelser og foreninger fra selskaper. Stiftelser atskiller seg imidlertid fra foreninger (og selskaper) ved at de heller ikke har medlemmer; stiftelser er selvstendige.

Stiftelsesloven av 15. juni 2001 nr. 59 § 2 definerer stiftelser slik:

*”Med stiftelse forstås en formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art. En rettsdannelse som oppfyller vilkårene i første punktum, er en stiftelse etter denne lov, uavhengig av om den er betegnet som legat, institusjon, fond eller annet.”*

Det er verdt å merke seg siste setning i paragrafen, som betyr at andre rettsdannelser enn de som er betegnet som stiftelser også kan være omfattet av stiftelseslovens definisjon.

Den tradisjonelle stiftelsen driver passiv kapitalforvaltning og har som formål å foreta utdeling til begunstigede (destinatører). Eksempler på slike stiftelser er forsknings- og utdanningsstiftelser som ikke har noen aktivitet utover å forvalte kapitalen slik at den gir en god og sikker avkastning, som deles ut til personer eller foretak som benytter midlene i henhold til stiftelsens formål. Etter hvert har det utviklet seg mange typer stiftelser som forestår ulike aktiviteter, som bevaring av kulturverdier (museer), organisering av servicetilbud til spesielle formål (barnehager og sosiale institusjoner) og undervisningsinstitusjoner og skoler. Et annet utviklingstrekk er at stiftelsesformen er blitt benyttet til å organisere næringsvirksomhet.

Stiftelsesloven av 2001 skiller mellom alminnelige stiftelser og næringsdrivende stiftelser. I regnskapsstandarden omfattes ideelle organisasjoner bare alminnelige stiftelser som kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2–32 første ledd.

### **Stiftelser med og uten økonomisk formål**

Stiftelsesloven § 4 gir en legaldefinisjon av en næringsdrivende stiftelse. Stiftelser som ikke oppfyller kriteriene til næringsdrivende stiftelser anses som alminnelige stiftelser. Som næringsdrivende stiftelser regnes følgende:

- Stiftelser som har til formål å drive næringsvirksomhet selv (hovednæringsdrivende stiftelser)
- Andre stiftelser som driver næringsvirksomhet selv (binæringsdrivende stiftelser)
- Stiftelser som gjennom aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse overfor næringsvirksomhet utenfor stiftelsen

Det fremgår av forarbeidene til stiftelsesloven § 4, Innst.O. nr. 74 (2000–2001), at legaldefinisjonen av næringsdrivende stiftelser kun er ment å gjelde i forhold til stiftelseslovens egne regler. Justiskomiteens flertall uttaler i Innst.O. nr. 74 (2000–2001) s. 13 at det ikke er komiteens intensjon å utvide området for hvilke stiftelser som kan skattlegges. Hvorvidt en stiftelse er næringsdrivende eller ikke i stiftelseslovens forstand, vil derfor ikke ha avgjørende betydning for hvorvidt den har eller ikke har erverv til formål i skattelovens forstand. For å avgjøre om det foreligger skatteplikt må det foretas en konkret helhetsvurdering i forhold til skatteloven § 2–32 første ledd.

Selv om næringsbegrepet i stiftelsesloven er et selvstendig begrep som ikke er knyttet opp til næringsbegrepet i skatteloven, vil det normalt være samsvar mellom stiftelseslovens næringsbegrep og skattelovens næringsbegrep. Normalt vil en stiftelse som anses som næringsdrivende i stiftelseslovens forstand, også anses for å ha erverv til formål og ikke omfattes av skattefritaket i skatteloven § 2–32 første ledd. Dersom stiftelsen er en hovednæringsdrivende stiftelse, dvs. har til formål å drive næringsvirksomhet selv, vil en normalt slutte av det at den har økonomisk erverv til formål. Det gjelder også for binæringsdrivende stiftelser, der stiftelsen rent faktisk driver næringsvirksomhet selv om dette ikke er klart uttalt i vedtektene/statuttene. Holdingstiftelser har som formål å eie aksjer i ett eller flere selskaper og vil normalt ha et økonomisk formål ved at holdingstiftelsen støtter eller fremmer andres inntektserverv. I Rt. 1982 s. 491, *Isberg* (Utv.1982 s. 208) anså Høyesterett at hovedformålet var å utøve en samlet eierkontroll over stiftelsens aksjer i J. E. Isberg's Bilforretning.

Stiftelser som er skattefrie etter skatteloven § 2–32 første ledd, regnes i regnskapsstandardens forstand som ideelle organisasjoner. Slike stiftelser vil i normalt tilfellet også falle inn i kategorien alminnelige stiftelser i stiftelsesloven.

## Foreninger og stiftelser som driver blandet virksomhet

Skatteloven § 2–32 annet ledd regulerer de tilfeller der det utøves økonomisk virksomhet i organisasjoner som ikke har erverv som formål.

*”(2) Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70.000 kroner. For veldedige og allmenntnyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.”*

Dersom inntekter fra den økonomiske virksomheten overstiger et minstebeløp (kr 70 000/kr 140 000), vil det oppstå skatteplikt for den økonomiske virksomheten. Så lenge den økonomiske virksomheten ikke anses som organisasjonens hovedvirksomhet, vil dette ikke medføre skatteplikt for organisasjonen som helhet, men kun for den økonomiske aktiviteten.

Organisasjonen vil fremdeles anses som en ideell organisasjon i regnskapsstandardens forstand.

Den økonomiske virksomheten kan drives for å finansiere den ikke-økonomiske hovedvirksomheten. Så lenge den økonomiske virksomheten er en sidevirksomhet for å finansiere organisasjonens ikke-økonomiske formål, er det bare den økonomiske virksomheten som er skattepliktig. Organisasjonen vil som sådan fortsatt være å anse som en organisasjon uten økonomisk formål og dermed en ideell organisasjon. Organisasjonens økonomiske virksomhet for å realisere det ikke-økonomiske formålet, medfører ikke skatteplikt. Et eksempel på dette er en organisasjon som driver kafé for rusmisbrukere. Kafédriften vil ikke medføre skatteplikt fordi den realiserer organisasjonens ikke-økonomiske formål. Dersom organisasjonen velger å åpne for ordinær kafédrift for å skaffe midler til sitt ideelle formål, vil det kunne medføre skatteplikt for denne delen av kafédriften.

## Regnskapsenhet

I regnskapsstandardens punkt 2.4 presiseres det at årsregnskapet skal omfatte hele den organisasjon som er å anse som en regnskapsenhet. Det er med andre ord en forutsetning at det foreligger en egen regnskapsenhet for at eiendeler og/eller aktiviteter skal kunne skilles ut i eget årsregnskap. Det kan være vanskelig å foreta avgrensninger med hensyn til om en enhet skal anses som en selvstendig juridisk enhet som skal avlegge eget regnskap dersom enheten har regnskapsplikt, eller om enheten skal inngå som en del av en annen juridisk enhet og innarbeides i dennes årsregnskap. Enkelte ideelle organisasjoner er organisert med et stort antall enheter og det er ikke alltid at det ved opprettelsen av de ulike enhetene har vært vurdert om enhetene skal anses som selvstendige eller som en del av hovedorganisasjonen. Underorganisasjoner kan være fylkesavdelinger, distriktsavdelinger, spesialavdelinger mv. Ofte er alle enhetene underlagt de samme ”lover”, men har selvbestemmelsesrett innenfor fastlagte rammer. Det er heller ikke uvanlig at ideelle organisasjoner har opprettet egne enheter for ulike fond, for eksempel streikefond, utdanningsfond, reisefond mv. Hvorvidt en enhet skal anses som en selvstendig juridisk enhet, eller inngå som en del av en annen juridisk enhet beror på en helhetsvurdering av hvorvidt hovedorganisasjonen har kontrollmyndighet og innsynsrett overfor avdelingene/fondene. Momenter som kan ha betydning er:

- **Arbeidsgiveransvar.** Sentralt arbeidsgiveransvar er et moment som kan tale for at hovedorganisasjonen har kontroll- og instruksjonsmyndighet, men det vil ikke være avgjørende alene.
- **Egne styrende organer.** Dersom underorganisasjonene velger sitt eget styre og avholder egne årsmøter mv., er dette et moment det legges stor vekt på ved vurderingen av om underorganisasjonen er selvstendig i forhold til hovedorganisasjonen.
- **Forvaltning av offentlige midler.** Dersom sentral- og lokalorganisasjonene forvalter midler på vegne av det offentlige, vil de være underlagt offentlig styrings- og forvaltningssystem. Et overordnet organ kan i denne sammenheng ha betydelig kontroll- og instruksjonsmyndighet over underordnet organ.
- **Konkrete vedtektsbestemmelser.** Et sentralt moment, i enkelte tilfeller avgjørende, vil være vedtektsbestemmelser som belyser hvordan over- underordningsforholdet er tenkt løst i det aktuelle tilfellet, for eksempel knyttet til administrasjon, budsjett, regnskap, rammer, retningslinjer og prioriteringer for virksomheten. Vedtektsbestemmelser som begrenser underorganisasjonens selvstendighet kan uthule underorganisasjonens formelle selvstendighet (eget styre, årsmøte mv.).
- **Formuesforvaltning ved oppløsning.** Dersom hovedorganisasjonen ivaretar disponible midler ved oppløsning, kan dette tale for at det er hovedorganisasjonen som har den økonomiske kontrollmyndighet og innsynsrett.

Ingen av momentene vil være avgjørende alene, men de vil kunne gi holdepunkter for om enheten er selvstendig eller ikke. I tillegg vil det kunne være avgjørende om avdelingen er opprettet med utgangspunkt i hovedorganisasjonen og dennes vedtekter – vedtektsoppsettet avdeling. I vedtektsopprettede avdelinger vil medlemskapet ofte være knyttet til hovedorganisasjonen, eventuelt med medlemskap i lokalavdelingen i tillegg. Avdelingene vil ofte være opprettet av organisasjonen for å ivareta lokal organisasjon og lokal kontakt. En motsats til vedtektsopprettede avdelinger er en organisasjonsform der medlemmene i utgangspunktet er direkte og utelukkende medlemmer i lokallagene, men lokallagene har etablert en felles sentral overbygning.

For vedtektsopprettede underorganisasjoner vil utgangspunktet være at disse er undergitt full instruksjons- og kontrollmyndighet fra hovedorganisasjonen. Gjennom vedtektsbestemmelser kan tilknytningen til en hovedorganisasjon likevel bli så fjern at slike underorganisasjoner også konkret vil kunne bli ansett som selvstendige enheter uten at hovedorganisasjonen har kontroll- og innsynsrett – i hvert fall ikke fullt ut. For organisasjonsmodeller der utgangspunktet er lokalavdelinger med egne direkte medlemmer, er utgangspunktet at det er selvstendige enheter, men det må i alle tilfeller en konkret vurdering til.