

# Regnskapsføring for ideelle organisasjoner

---



av

**Conrad Myntevik**

Veileder: Professor Norvald N. Monsen

Utredning i fordypnings-/spesialfagsområdet: Økonomisk styring

**NORGES HANDELSHØYSKOLE**

---

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomisk-administrative fag ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

---

## Sammendrag

Hensikten med denne utredningen er å rette fokus mot dagens praksis av gjeldende regler og bestemmelser som foreligger for ideelle organisasjoner. Jeg har valgt å inkludere organisasjonene Evangeliesenteret og Kreftforeningen i oppgaven som representanter for den praksis som eksisterer i dag. I september 2006 ble det utgitt en ny foreløpig standard av Norsk RegnskapsStiftelse med formål å utbedre de retningslinjer som ideelle organisasjoner frem til nå har etterfulgt. Ved hjelp av Kreftforeningen og Evangeliesenteret har jeg sett hvordan den foreløpige standarden er tilpasset ideelle organisasjoner.

Utredningen inneholder tre ulike analysenivåer hvor jeg tar for meg teori, empiri og praksis. Hovedformålet er å undersøke hvilke regnskapsteori som er gjeldene for regnskapsføringen for de ulike organisasjonene; finansielt regnskap eller lønnsomhetsregnskap. Etter denne prosessen kommer jeg avslutningsvis med et forslag på hvordan regnskapsføring for ideelle organisasjoner kan forbedres. Til slutt kommer jeg med forslag til videre praksis og studier på bakgrunn av resultatene i denne oppgaven.

## Forord

Denne utredningen er skrevet som siste ledd i masterstudiet økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole, våren 2008, og er en del av min spesialisering i økonomisk styring.

De siste ti årene har jeg vært engasjert med frivillig arbeid i en ideell organisasjon. Det har vært en viktig erfaring for meg personlig. Min interesse innenfor dette område sammen med min veileder, Norvald Monsen, sin interesse for regnskapsføring for ikke- gevinstorienterte organisasjoner, resulterte i en utredning om regnskapsføring for ideelle organisasjoner.

Arbeidet med denne oppgaven har bidratt til å utvide min kunnskap innenfor flere økonomiske fagområder, da hovedsakelig regnskapsteori.

Til veiledning og støtte underveis har Norvald Monsen vært til god hjelp. På noen områder har det vært begrenset med teori tilgjengelig, men takket være kunnskapen til Monsen og hans faglige litterære utgivelser har jeg fått den informasjonen som har vært nødvendig. Derfor vil jeg rette han en stor takk for hans bistand underveis. Jeg vil også takke Evangeliesenteret og Kreftforeningen for deres behjelpelighet med å fremskaffe den informasjonen jeg har etterspurt.

Til slutt vil jeg takke mine foreldre som har vært en viktig støtte under min tid som student ved NHH.

Bergen, 19. juni 2008

Conrad Myntevik

## Innholdsfortegnelse

Sammendrag .....	I
Forord .....	II
Innholdsfortegnelse .....	III
Figurliste: .....	VI
1. Oversikt.....	1
1.1 Innledning.....	1
1.2 Problemstilling.....	2
1.3 Formål.....	3
1.4 Utredningens struktur .....	4
2. Metode .....	5
2.1 Forskningsstrategi .....	5
2.1.1 Aksjonsforskning .....	5
2.1.2 Case studier .....	5
2.1.3 Survey studier.....	6
2.1.4 Valg av metode.....	7
2.2 Metodesynsmåte.....	7
2.2.1 Analytisk synsmåte .....	7
2.2.2 Systemsynsmåte .....	7
2.2.3 Aktørsynsmåten .....	8
2.2.4 Valg av synsmåte .....	8
2.3 Analysenivå.....	8
2.4 Endring av problemstilling.....	10
2.5 Oppsummering.....	10
3. Regnskap .....	12
3.1 Formålet med regnskap .....	12
3.2 To hovedtyper av organisasjoner .....	13
3.2.1 Gevinstorienterte organisasjoner .....	14
3.2.2 Ikke-gevinstorienterte organisasjoner .....	15
3.3 Inntekter og utgifter .....	17
3.4. Finansielt regnskap versus Lønnsomhetsregnskap .....	18
3.5 Oppsummering.....	19
4.0 Kjøpmannens bokføring .....	20

4.1 Kjøpmannens enkle bokføring.....	20
4.2. Kjøpmannens systematiske enkle bokføring.....	20
4.3. Kjøpmannens dobbelte bokføring.....	21
4.4 Forretningsregnskap.....	23
4.5 Oppsummering.....	26
5. Kameralregnskap.....	27
5.1 Kameralistikkens utvikling.....	27
5.2 Den kameralistiske kontoen.....	30
5.3 Forvaltningskameralistikk.....	32
5.4 Oppsummering.....	33
6. Regnskapsregler for ideelle organisasjoner.....	34
6.1 Ideelle organisasjoner.....	34
6.1.1. Hovedformål for ideelle organisasjoner.....	34
6.1.2 Nærmere definisjon av ideelle organisasjoner.....	34
6.2 Foreløpig norsk regnskapsstandard.....	36
6.2.1 Formål med standarden.....	36
6.2.2 Hensyn ved utforming av "God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner".....	37
6.2.3 Regnskapsreglene for ideelle organisasjoner.....	37
6.2.4 Aktivitetsregnskap.....	40
6.2.5 Balansen.....	41
6.2.6 Kontantstrømoppstillingen.....	42
6.2.7 Diverse regnskapsposter.....	42
6.3 Diskusjonsnotat – Regnskapsmessige problemstillinger for ideelle organisasjoner.....	43
6.4 Oppsummering.....	45
7. Kreftforeningen.....	46
7.1 Om Kreftforeningen.....	46
7.2 TV- aksjonen.....	47
7.3 Regnskapet.....	48
7.3.1 Regnskapet 2006.....	49
7.4 Oppsummering.....	52
8. Evangeliesenteret.....	53
8.1 Om Evangeliesenteret.....	53
8.2 Regnskapsrot i Evangeliesenteret.....	53
8.3 Regnskapet.....	55

8.3.1 Regnskapet 2007 .....	56
8.4 Oppsummering.....	58
9. Analyse .....	59
9.1 Teoretisk analyse: Kjøpmannens regnskap Vs Kameralregnskap .....	59
9.2 Empirisk analyse: Kreftforeningen Vs Evangeliesenteret.....	61
9.3 Praksis VS Regnskapsregler .....	64
9.4 Oppsummering.....	66
10. Konklusjon .....	68
10.1 Forslag til videre praksis .....	68
10.2 Forslag til videre studier.....	69
Vedlegg 1.....	71
Årsregnskapet Kreftforeningen 2006.....	71
Vedlegg 2.....	76
Årsregnskapet Evangeliesenteret 2006.....	76
Vedlegg 3.....	79
Årsregnskapet Evangeliesenteret 2007.....	79
Litteraturliste.....	83

## Figurliste:

FIGUR 1: OVERSIKT OVER DE TRE ANALYSENIVÅENE .....	9
FIGUR 2: FINANSREGNSKAPET FOR ULIKE ORGANISASJONER (KILDE: MODIFISERT VERSJON AV SOLBAKKEN, 2007, FIGUR 3.1, S. 21).....	13
FIGUR 3: KAPITAL SIRKULASJONEN I EN PO (KILDE: MONSEN, 2007, FIGUR 1, S. 1).....	14
FIGUR 4: DEN ØKONOMISKE PROSESS MODELLEN FOR NPO (KILDE: MONSEN, 2007, FIGUR 2, S. 1). .....	16
FIGUR 5: INNTEKTENES OG UTGIFTENES REGNSKAPSMESSIGE KARAKTER (KILDE: MONSEN, 2004, FIGUR A, S. 1).....	17
FIGUR 6: UTVIKLINGEN TIL KJØPMANNENS BOKFØRING. (KILDE: MONSEN, 2004, FIGUR 1.1, S. 6) .....	22
FIGUR 7: KAMERALISTENES BOKFØRING (KILDE: MONSEN, 2004, FIGUR 2.1, S.19) .....	29
FIGUR 8: DEN KAMERALISTISKE KONTOEN. (KILDE: MONSEN, 2004, TABELL 2.1, S.20) .....	30
FIGUR 9: ENDRING I EGENKAPITAL (KILDE: KREFTFORENINGEN, 2007) .....	51
FIGUR 10: ENDRING I EGENKAPITAL (KILDE: EVANGELIESENTERET, 2007).....	57

# 1. Oversikt

## 1.1 Innledning

I Norge finnes det et stort antall organisasjoner som er avhengig av menneskers økonomiske støtte og enkeltpersoners innsats for å få hjulene til å gå rundt. Fellesbetegnende for disse organisasjonene er at de er bygget på en ideell tankegang hvor de først og fremst ikke eksisterer for å generere økonomisk overskudd, men for å tjene samfunnet. Disse organisasjonene blir definert av Norsk RegnskapsStiftelse og kategoriseres som ideelle organisasjoner. I den siste tiden har det i media dukket opp uheldige omtaler rundt flere ideelle organisasjoner hvor de beskyldes for dårlig regnskapsskikk enten bevisst eller pga mangel på bedre viten.

I begynnelsen av året 2007 kom det frem i Dagens næringsliv at Evangeliesenteret hadde blandet personlige midler med organisasjonens økonomi. Det ble en påfølgende mediestorm rundt hendelsen hvor regjeringsmedlemmer til slutt også måtte engasjere seg for å granske saken nærmere. Kreftforeningen fikk i desember 2007 kritikk på grunn av manglende rapporteringsrutiner, for innsamlede penger de mottok i TV-aksjonen ”Krafftak mot kreft” i 1997. Etter sterkt mediepress bestemte Kreftforeningen seg for å endre rutinene sine og lovet samtidig å utarbeide rapporter tilknyttet pengene de mottok i TV-aksjonen. På nyåret i 2008 kom det frem at generalsekretæren i Landsforeningen for hjerte- og lungesyke fikk sparken. Årsaken var økonomisk rot og preg av en ukultur hvor generalsekretæren blant annet hadde lånt ut foreningens penger, slik at han kunne betale driftsutgifter til selskaper eid av nære familiemedlemmer.

Ideelle organisasjoner finansieres vanligvis gjennom en blanding av private givere og offentlige bevilgninger. Av den grunn er det viktig å gi klare tilbakemeldinger til disse støttespillerne, i form av regnskapsrapporter, som forklarer hvordan pengene er blitt behandlet. Negative episoder som blåses opp i media kan bidra til å svekke omdømmet til organisasjonene. Enda verre er det at tilliten organisasjonen har opparbeidet seg til sine omgivelser kan svekkes pga at det fra en tid til en annen dukker opp påstander om juks, unndragelser, omgåelse av lovverk og andre ”ulovligheter”. Imidlertid kan slik negativ medieomtale også være med å svekke tiltroen til andre ideelle organisasjoner som ikke har gjort noe lovstridig. Problemet oppstår fordi ideelle organisasjoner er avhengig av økonomisk støtte fra eksterne givere, og da kan svekket tillit resultere i at arbeidet med å samle inn midler



fra givere i fremtiden vanskeliggjøres. Hvem vil støtte en organisasjon som ikke har orden i økonomien eller kontroll på regnskapet? Derfor er det ekstra viktig å formidle videre til organisasjonenes støttespillere at midlene som mottas blir håndtert slik det er forespeilet på forhånd. Ved utarbeidelsen av et helhetlig regnskap kan denne informasjonen formidles videre til giverne. Et viktig spørsmål blir da: Hvordan kan ideelle organisasjoner best mulig utarbeide et regnskap som gjenspeiler den aktuelle pengebruken, i samsvar med gjeldene regler og bestemmelser som eksisterer for denne typen organisasjoner?

## 1.2 Problemstilling

Problemområdet nevnt i innledningen virker å være utbredt. Jeg skal i denne utredningen ikke gå inn i et enkelt tilfelle for å prøve å avdekke eventuell regnskapsjuks. Derimot ønsker jeg å sette søkelyset på dette problemområdet for å oppmuntre til bruk av et oversiktlig regnskap, som kan bidra til lettere å avdekke feil i regnskapet eller forsøk på juks. I den forbindelse ønsker jeg å se nærmere på et område det tidligere ikke er foretatt så mange studier. I september 2006 ga Norsk RegnskapsStiftelse ut en foreløpig standard om ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”. Denne standarden legger føringer for hvordan god regnskapsskikk skal utøves innenfor ideelle organisasjoner. Standarden er foreløpig og er åpen for forandringer selv om den allerede kan tas i bruk. I oktober 2007 ble det lagt ut et diskusjonsnotat på høring med frist for kommentarer 30. april 2008. Med andre ord er dette et område hvor det pågår en endringsprosess. Muligheten til å påvirke videre utvikling av en fremtidig standard og reglene gjeldende for ideelle organisasjoner, gjør det interessant å studere dette området nærmere.

I denne utredningen vil jeg derfor se nærmere på regnskapsføringen for ideelle organisasjoner. Kristine Solbakken Blomseth skrev en utredning høsten 2007 hvor hun gjennomførte en analyse av hjelpeorganisasjonen Redd Barna, og deres tolkning av den nye regnskapsstandard. Hun kom med en oppfordring til videre studier om å analysere flere organisasjoner, gjerne en annen type ideell organisasjon. Jeg tar opp tråden hennes og vil da ta utgangspunkt i to andre typer ideelle organisasjoner enn Solbakken, en forening og en stiftelse. Valget av å inkludere to organisasjoner i oppgaven gir meg muligheten til å se et mer nyansert bilde av virkeligheten enn hvis jeg bare hadde fokusert på en organisasjon. Samtidig gir det meg et bredere datagrunnlag i analysen hvor jeg skal se nærmere på praksis av dagens regler og bestemmelser. Ideelt sett skulle jeg gjerne ha hatt anledning til å involvere flere

organisasjoner for å oppnå et enda bedre utgangspunkt for analysen, men tidsbegrensning gjør at jeg må avgrense oppgaven til to organisasjoner.

Utvelgelsen av disse to organisasjonene ble gjort på bakgrunn av deres tidligere nevnte medieoppmerksomhet. Det er to organisasjoner som har fått hard medfart i media den siste tiden og hører til den gruppen som kan få merke konsekvensen av svekket tillitt hos befolkningen. Videre presentasjon av Kreftforeningen og Evangeliesenteret vil fremkomme i henholdsvis kapittel 7 og 8.

### 1.3 Formål

Regnskapsføring i ideelle organisasjoner er som sagt i en endringsfase hvor jeg finner det interessant å følge utviklingen. Derfor ønsker jeg i denne utredningen å se nærmere på regler og praksis for regnskapsføringen for disse organisasjonene. Jeg ønsker derfor å gå i dybden på følgende aspekter:

- Først vil jeg gi en oversikt over den foreløpige standarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner” slik den er utformet i dag. Samtidig vil jeg se nærmere på hvilke punkter som ønskes endret i diskusjonsnotatet som er lagt ut på høring.
- Analysen innledes med en sammenligning av to regnskapsmetoder for å se hvem som er best egnet til ideelle organisasjoner.
- Videre vil jeg sammenligne årsrapportene til de to valgte organisasjonene, Kreftforeningen og Evangeliesenteret, med utgangspunkt i to ulike regnskapsår som baseres på ulike regnskapsregler, for å få frem spennvidden i regnskapsrapportering.
- Jeg vil sammenligne regnskapsoppstillingen til Evangeliesenteret med gjeldende regler og bestemmelser for denne typen organisasjoner.
- Til slutt vil jeg komme med forslag til videreutvikling av dagens regler og praksis samt komme med ideer for videre studier.

## 1.4 Utredningens struktur

I neste kapittel vil jeg starte en diskusjon av metoden som ligger til grunn for utarbeidelsen av denne utredningen. Videre i kapittel 3-5 vil jeg presentere det teoretiske rammeverket for ulike regnskapsmetoder. I kapittel 3 vil jeg gå inn på den overordnede teorien vi har om forskjellige former for organisasjoner samt klargjøre for ulike regnskapsmessige begreper. Videre i kapittel 4 og 5 ser jeg nærmere på to forskjellige regnskapsteorier, henholdsvis kjøpmannens bokføring og kameralregnskap.

I kapittel 6-8 vil jeg presentere det empiriske holdepunktet i denne utredningen. I kapittel 6 vil det nærmere defineres hva vi mener med ideelle organisasjoner, samtidig vil standarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner” og diskusjonsnotatet som ligger ute til høring presenteres. I kapittel 7 vil jeg presentere organisasjonen Kreftforeningen og deres siste to tilgjengelige regnskap (2005 og 2006) med vekt på den siste årsrapporten som er utgitt. Tilsvarende gjennomgang vil gjennomføres med Evangeliesenteret i kapittel 8, eneste forskjell er at det blir en gjennomgang av de to siste regnskapsårene (2006 og 2007).

Selve analysen vil jeg foreta i kapittel 9. Da vil jeg gå igjennom punktene gitt under avsnitt 1.3 hvor formålet med utredningen er listet opp. Til slutt vil jeg komme med min konklusjon i kapittel 10 som også inneholder forslag til videre studier og praksis.

## **2. Metode**

### **2.1 Forskningsstrategi**

I dette kapitlet gis det en oversikt over de mest brukte metodene i tidligere studier gjort i forbindelse med ikke-gevinstorienterte organisasjoner. På bakgrunn av det vil jeg også trekke frem hvilken metode som jeg finner mest hensiktsmessig å benytte i denne utredningen. Videre i avsnitt 2.3 vil jeg vise de tre ulike analysenivåene denne oppgaven inneholder. Først vil jeg presentere følgende tre forskningsstrategier; aksjonsforskning, case studier og survey studier (Monsen og Høgheim, 1993).

#### **2.1.1 Aksjonsforskning**

Det karakteristiske ved aksjonsforskning er at forskerne studerer sosiale system som de selv er med på å endre. Noe som medfører at forskerne stiller spørsmål ved dagens situasjon i det valgte systemet. En vanlig innvending mot metodologien i eksperimentelle studier er det nærmest lovmessige i at personer som blir utsatt for et eksperiment, gjennomgår en endring. Men nå er det slik at noe av det sentrale i aksjonsforskning er å framkalle endring. Samtidig er det viktig å forstå hendelsesforløpet i forskningsprosessen. Prosessen i seg selv inneholder verdifull informasjon som det er forskerens oppgave å bringe til overflaten.

Aksjonsforskerne er litt mer radikale enn tradisjonelle forskere. I stedet for å lage teorier ut ifra sine normative ideer, forsøker de å sette ideene på prøve i den virkelige verden. Dette krever samarbeid, distanse og tålmodighet. Samarbeid er viktig for å sette ideen ut til livs. Distanse er viktig for at forskerne skal få til å tenke og reflektere over neste steg i forskningen. Tålmodighet viser seg å være betydningsfull når forskningen tar tid og det kan være lett å forhaste seg.

#### **2.1.2 Case studier**

I denne typen forskning studeres en eller få valgte enheter. Utvelgelse av en enhet eller organisasjon til studiet skal ikke baseres på statistisk generalisering, men på analytiske formål (Halvorsen 1987).

Robert K. Yin (1981a, 1981b) presenterer følgende definisjon på case studie forskning:

- Utforsker et fenomen i sitt ”virkelig liv” kontekst
- Når grensen mellom fenomenet og konteksten ikke fremgår tydelig
- Og når flere kilder av bevismateriale er benyttet.

Siktemålet ved casestudier er å gi en beskrivelse av et sosialt system framfor å teste hypoteser. Med andre ord er case studier velegnet til å gi kunnskap om et visst fenomen. I følge Yin (1984) kan bevismateriale for case studier komme fra seks ulike kilder: dokumenter, arkiv, intervju, direkte observasjon, deltakende observasjon og fysiske menneske skapte gjenstander. Det betyr at en forsker innenfor case studie tradisjonen må kjenne til hele spekteret av datainnsamlingsteknikker som er nevnt ovenfor.

Yin peker også på fem generelle karakteristika for et mønster case studie. Den må være signifikant, den må være ”fullstendig”, den må betrakte alternative perspektiv, den må vise frem tilstrekkelige bevis og studiet må være satt sammen på en engasjerende måte. Selv om det kan virke som en uoppnåelig oppgave å følge alle disse fem punktene, vil det for en seriøs forsker innenfor denne tradisjonen være viktig å vektlegge dem så mye som mulig.

### 2.1.3 Survey studier

Naschmias (1981) peker på at survey er en datainnsamlingsmetode. Formålet med forskning ved hjelp av survey studier er informasjonsregistrering hvor en uttaler seg om det studerte fenomenet. Survey studier skiller seg fra eksperimentelle studier ved at det ikke oppstår manipulering av variablene. Det kan trekkes frem tre forskningsmetoder som kan grupperes under denne kategorien.

Den første er *personlig intervju* hvor intervjueren sitter ansikt til ansikt med respondenten og stiller spørsmål som er formulert slik at en framkaller svar som har sammenheng med forskningshypotesene. Det er mulig å strukturere intervjuet på flere måter. Helt fra et åpent intervju hvor ingen av spørsmålene er fastlagt på forhånd til en mer strukturert form hvor spørsmål og svaralternativer er forberedt på forhånd.

Metode nummer to er *postale intervju* som blir betraktet som en upersonlig undersøkelsesmetode. Hovedfordelene er lave kostnader, reduksjon i feilkilder som skyldes skjevhet i oppfatning, større anonymitet og større tilgjengelighet.

Til slutt har vi *telefonintervju* som kan sees på som et substitutt for personlig intervju. De er lette å gjennomføre, rimelige og er koblet til et stadig mer teknisk forbedret telefonutstyr. Ved valg og gjennomførelse av survey forskning er tid og kostnader i tillegg til reliabilitet og validitet de faktorene som er mest relevant å ta hensyn til.

#### **2.1.4 Valg av metode**

Min utredning tar utgangspunkt i årsrapportene til to utvalgte ideelle organisasjoner. Det er derfor naturlig å benytte case studier som utgangspunkt siden jeg skal benytte dokumenter som allerede foreligger, da i form av årsrapporter. Case studier er velegnet når man skal analysere et regnskap eller videreutvikle en teori. Survey studier hadde ikke hjulpet meg i denne undersøkelsen siden jeg allerede har data tilgjengelig i form av regnskap. Imidlertid er det en god idé til videre forskning hvor en igjennom intervju innhenter informasjon rundt regnskapsmetodene som benyttes i en organisasjon. Aksjonsforskning er heller ikke en fullgod metode siden mine hensikter er av analytisk karakter uten at jeg har som siktemål å utarbeide en teori som blir forsøkt satt ut til livs.

## **2.2 Metodesynsmåte**

Metodesynsmåter er ulike måter å oppfatte virkeligheten på og det finnes tre slike; analytisk-, system- og aktørsynsmåte. Valg av synsmåte vil ha betydning for de konklusjonene man kan trekke på bakgrunn av sine undersøkelser (Monsen, 1987). Videre presenteres derfor de tre metodesynsmåtene før jeg til slutt vil konkludere med hvilke tilnærmingen som vil bli benyttet.

### **2.2.1 Analytisk synsmåte**

Dette er den eldste synsmåten hvor virkeligheten betraktes som om den er sammensatt av ulike komponenter sett fra en objektiv synsvinkel. Kunnskapen som utvikles i samsvar med denne synsmåten er av individuavhengig karakter. Det betyr at ulike individer vil oppfatte samme fenomen på samme måte. Vi kan si at helheten betraktes som summen av delene.

### **2.2.2 Systemsynsmåte**

Systemsynsmåten antar at virkeligheten er sammensatt på en slik måte at helheten avviker fra summen av delene. Med andre ord er relasjonene mellom delene viktig fordi det kan oppstå negative eller positive synergieffekter. Kunnskap som utvikles i henhold til denne synsmåten

er avhengig av helheten. Ulike individer kan utgjøre deler av et system, og deres handlinger forklares ut ifra systemet de er en del av.

### **2.2.3 Aktørsynsmåten**

Aktørsynsmåten er den yngste av de tre synsmåtene og stammer fra slutten av 1960-tallet. Den forklarer helheten ut ifra de ulike delenes egenskaper og er ikke primært interessert i å forklare større helheter. Formålet er å kartlegge den betydningen og det innholdet som ulike aktører legger i sine handlinger og det miljøet som omgir dem. Virkeligheten antas derfor å bestå av ulike sosiale prosesser. Kunnskapen man utvikler er individavhengig som skyldes at det er de enkelte individs og ikke helhetens handlinger som er av interesse. Det er derfor innholdet og den betydningen som ulike individ legger i sine handlinger som vil påvirke helhetens innhold.

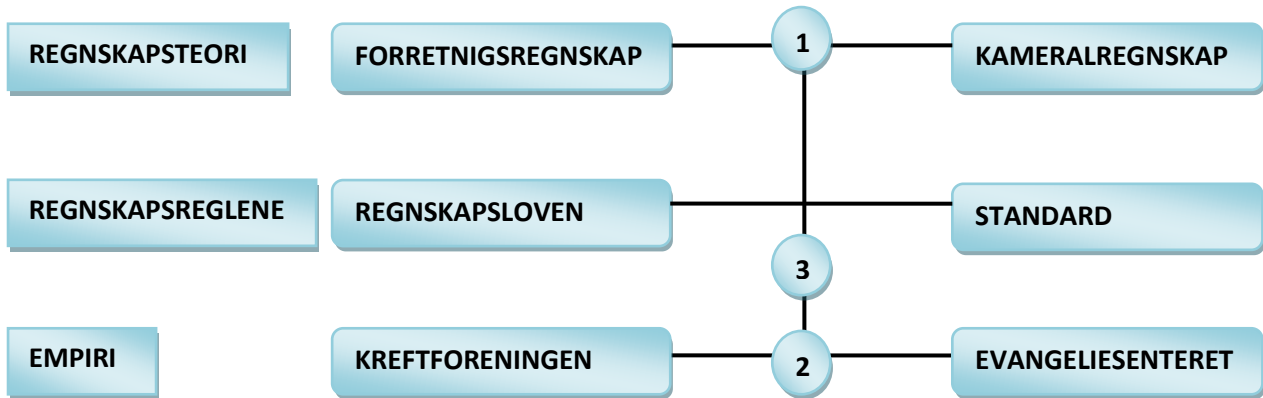
### **2.2.4 Valg av synsmåte**

I denne utredningen skal jeg studere regnskapsregler og standarder, samt regnskap til to utvalgte organisasjoner. Gjennom å ta utgangspunkt i informasjon gitt i årsrapporter, som er utarbeidet etter gjeldende regler og bestemmelser, kommer jeg til å benytte den analytiske synsmåten. Dette fordi regnskapet betraktes som sammensatt av ulike komponenter på en objektiv måte. Kunnskapen som utvikles antar jeg vil ha en individuavhengig karakter og vil med andre ord oppfattes på samme måte av ulike individer. Valget av analytisk synsmåte medfører at vi holder regnskapet adskilt fra andre områder i organisasjonen. Jeg vil for eksempel ikke gå inn på regnskap som styringsverktøy og eventuelle synergieffekter det vil gi. På bakgrunn av det kan jeg utelukke systemsynsmåten.

## **2.3 Analysenivå**

Selve analysen i denne utredningen kommer til å strekke seg over tre nivåer. Først vil jeg foreta en analyse på det teoretiske plan hvor jeg sammenligner kjøpmannens regnskap med kameralregnskapet. Med siktemål å finne ut hvilken som egner seg best til bruk for ideelle organisasjoner. Deretter vil jeg bringe inn en empirisk dimensjon ved å sammenligne Kreftforeningens og Evangeliesenterets praktisering av gjeldende regler og bestemmelse. Til slutt vil jeg se på regnskapet til Evangeliesenteret opp i mot regelverket bestående av regnskapsloven og den foreløpige standarden, som det tredje analysenivået i utredningen. På denne måten vil utredningen få dekket flere dimensjoner av regnskapsføring for ideelle organisasjoner. Basert på en slik analyse vil det være mulig å uttale seg på et bredere grunnlag

enn om jeg bare hadde fokusert på et nivå. I figur 1 nedenfor blir dette framstilt visuelt. De angitte tallene representerer de ulike analysenivåene jeg benytter i denne oppgaven.



**Figur 1: Oversikt over de tre analysenivåene**

Ved en analyse av foreliggende data slik som i denne utredningen, finnes det to måter å tolke resultatene på. Først har vi *statistisk generalisering* hvor hensikten er å generalisere resultatene til å gjelde en hel populasjon, basert på en forskning av representative utvalg av den samme populasjon. Den andre tolkningsmåten har som hensikt og *teoretisk eller analytisk generalisere*, basert på en spesifikk studie. Hovedhensikt er å generere teorier basert på en spesifikk sosial situasjon ved empiriske studier. Teoriene kan prøves av andre som er involvert i lignende situasjoner for å skape større forståelse for deres egen virkelighet.

Det er viktig å få frem at jeg på bakgrunn av min analyse ikke kan konkludere på et statistisk grunnlag. Min analyse begrenser seg, av hensyn til tid og ressurser, til å omhandle to organisasjoner. De vil ikke nødvendigvis være representativ for andre ikke-gevinstorienterte organisasjoner fordi utvalget er for begrenset til å trekke en generell slutning. Derfor vil jeg ha en mer analytisk fremtoning hvor jeg tar for meg to uavhengige ideelle organisasjoner, og gir min personlige analytiske vurdering på bakgrunn av et teoretisk grunnlag. Det innebærer at man får en veloverveid vurdering av situasjonen i disse to organisasjonene. En kan derfor si at det kan foretas en analytisk generalisering på bakgrunn av mine analyser.



## 2.4 Endring av problemstilling

I denne utredningen er årsberetningen min viktigste informasjonskilde. Etter hvert viste det seg at det forekom forsinkelser i utarbeidelse av årsrapporten til Kreftforeningen for 2007, utover det jeg først ble forespeilet da jeg var i kontakt med dem. Forsinkelsen var så stor at jeg ikke får anledning til å benytte den årsrapporten i min analyse. Sammenligning av hvordan to ideelle organisasjoner praktiserer den foreløpige standarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”, så jeg på som et av de sentrale punktene i utredningen. Derfor måtte jeg prøve å undersøke hvilke andre alternativer jeg hadde tilgjengelig. Da Kreftforeningen går over til å avlegge regnskapet etter standarden først i 2007, kunne jeg i ikke benytte 2006 regnskapet deres som en erstatning. Jeg så derfor på mulighetene til å velge en annen ideell organisasjon som hadde avlagt regnskapet etter standarden. Da var et annet viktig moment å ta utgangspunkt i en organisasjon som var av kjent karakter for folk flest, og som samtidig hadde opplevd en eller annen form for oppmerksomhet rundt regnskapsrapporteringen. Derfor tok jeg kontakt med Landsforeningen for hjerte- og lungesyke og Kirkens nødhjelp, men der var det uvisst når årsberetningen var ferdig. Jeg vurderte å bruke årsrapporten deres fra 2006, men verken Kirkens nødhjelp eller Landsforeningen for hjerte- og lungesyke hadde avlagt regnskapet etter "God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner" det året.

Etter mange søk uten å lykkes med å finne en organisasjon som oppfylte kriteriene mine, bestemte jeg meg for å forandre på problemformuleringen i kapittel 1. I stedet for å holde meg til den opprinnelige planen om direkte sammenligning av to ideelle organisasjoner som følger ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”, gikk jeg over til å analysere Kreftforeningen og Evangeliesenteret med utgangspunkt i to ulike år som baserer seg på forskjellige regnskapsregler. Det vil si at jeg bestemte meg for å benytte Kreftforeningen sin årsrapport fra 2006 sammen med årsberetningen til Evangeliesenteret fra 2007. Jeg mener dette er en løsning som gir verdifull informasjon på lik linje med den opprinnelige planen. Nå får jeg muligheten til å se nærmere på forskjellene mellom de to regnskapsreglene i praksis.

## 2.5 Oppsummering

I dette kapittelet har jeg presentert ulike forskningsstrategier og metodesynsmåter. På bakgrunn av den framlagte teorien har jeg foretatt et valg mellom hva som skal brukes for å angripe denne oppgaven. Som forskningsstrategi vil jeg bruke casestudie siden den er vanlig ved analyse av regnskap. Analytisk synsmåte er best egnet når jeg tar for meg et regnskap

som er en del av flere styringsverktøy i en organisasjon. I de tre neste kapitlene skal jeg se nærmere på det teoretiske rammeverket som blir et nyttig redskap i analysedelen. I kommende kapittel vil jeg utlede ulike begreper innenfor regnskap som er relevant videre i oppgaven.

### 3. Regnskap

I neste avsnitt vil jeg prøve å gjengi de viktigste formålene med regnskap for å få frem en forståelse av hvor viktig det er å utarbeide et oversiktlig regnskap. Videre i avsnitt 3.2 vil jeg vise forskjellene mellom gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner. I avsnitt 3.3 definerer jeg begrepene inntekter og utgifter slik at vi ser betydningen av å være korrekt i begrepsbruken. Til slutt vil jeg i avsnitt 3.4, i kontekst av de definerte begrepene inntekter og utgifter, forklare hovedforskjellen mellom lønnsomhetsregnskap og finansielt regnskap.

#### 3.1 Formålet med regnskap

Det er skrevet utallige artikler om emnet regnskap hvor ulike syn har blitt lagt frem. På grunn av ulike formål og behov ved regnskap vil det nok aldri utvikles en felles fremstilling av det underliggende formålet til regnskap. Watts og Zimmerman (1979:310) har tidligere utalt at det er ingen regnskapsstandarder som er allment akseptert, og det vil heller aldri komme noen som blir det. Men jeg vil belyse noen områder som har vist seg å være viktige faktorer ved utformingen av et regnskap.

Ijiri (1975:32) definerte regnskap på følgende måte: Regnskap begynner med registrering og rapportering av aktivitetene og deres konsekvenser, og avsluttes med et fritak av ansvar. Grunnleggende er det dette som er regnskap (Ijiri, 1975:32). Han legger vekt på at de regnskapspliktige står ansvarlig for hver eneste transaksjon. Videre sier han at i en bedrift med eksterne investorer må bedriftslederen ikke bare opprettholde regnskap til grunnlag for å ta strategiske avgjørelser, men også fordi regnskapet gir verdifull informasjon til eierne og andre investorer. Det vil si at det underliggende målet med dagens regnskapspraksis er *ansvarlighet*, ifølge Ijiri (1975:32) Han mener derfor at ansvarlighet er det som skiller regnskap fra andre informasjonssystemer i en organisasjon eller et samfunn.

Regnskapet har som formål å gi en oversikt over bedriftens økonomiske stilling. Det gir brukerne informasjon som er av verdi når de skal fatte *beslutninger* av økonomisk karakter (Monsen 1987). En kan følge utviklingen til bedrifter ved å se hvordan regnskapspostene har utviklet seg fra de tidligere regnskapsårene. På bakgrunn av denne informasjonen får lederne et bedre beslutningsgrunnlag til å styre bedriften og til å ta strategiske valg som angår nåtid og fremtid.

*Kontrolldimensjonen* ved et regnskap anses også som en betydningsfull faktor. Vanligvis stiller man opp et budsjett for den kommende regnskapsperioden, og dette budsjettet er ofte påvirket av det finansregnskapet som utarbeides (Monsen, 1987). Dette skyldes at man ønsker å kontrollere hvordan organisasjonen har utnyttet sine ressurser i en periode, og at man ønsker å sammenligne denne utnyttelsen med det som var budsjettet (Monsen, 1987). Dette blir spesielt viktig for ikke-gevinstorienterte organisasjoner da de ofte blir tildelt midler som må fordeles ut etter beste evne via et budsjett.

### 3.2 To hovedtyper av organisasjoner

Det er vanlig å skille mellom to hovedkategorier av organisasjoner; gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner. Nedenfor viser figur 2 hvordan inndelingen mellom disse to kan se ut.

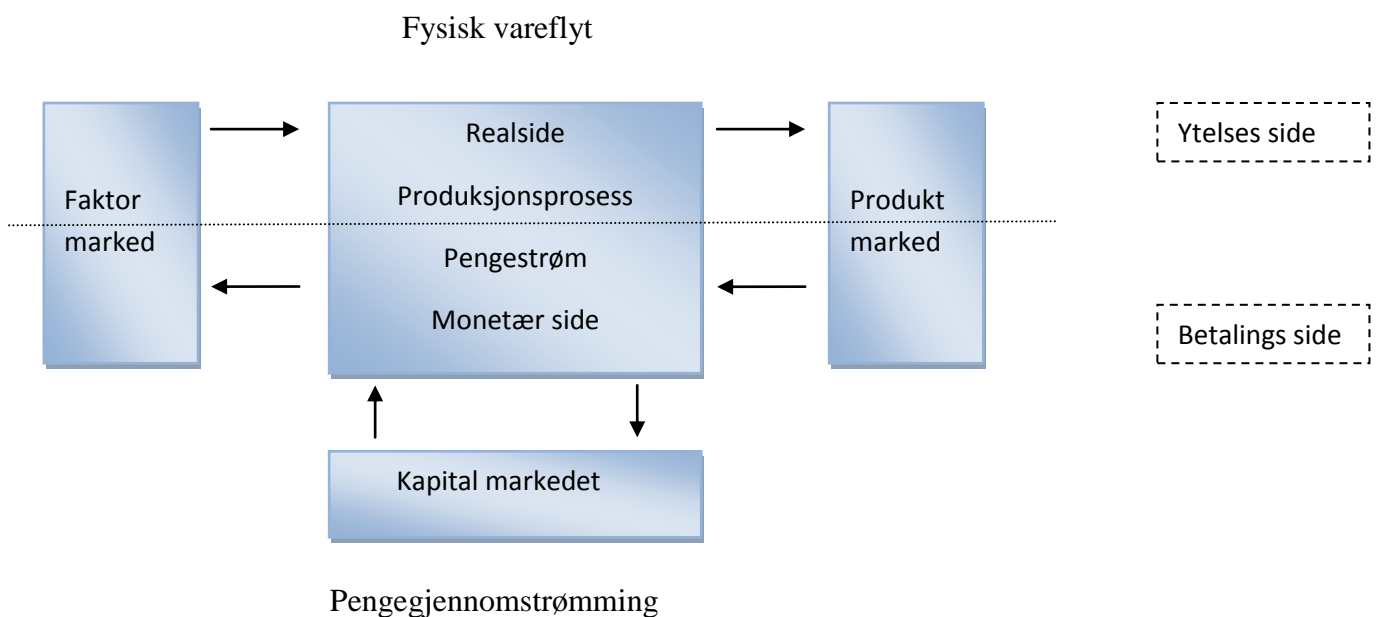


**Figur 2: Finansregnskapet for ulike organisasjoner (Kilde: Modifisert versjon av Solbakken, 2007, Figur 3.1, s. 21)**

### 3.2.1 Gevinstorienterte organisasjoner

En gevinstorientert organisasjon, heretter kalt PO<sup>1</sup>, eksisterer hovedsakelig for å generere profitt. Med andre ord ønsker eierne og investorene å tjene mest mulig penger. Eierne bestemmer selv om de vil ta ut overskuddet til seg selv i form av utbytte, om de vil skyte det tilbake i organisasjonen eller om de vil dele det med de ansatte for eksempel ved en bonusordning<sup>2</sup>. I en PO tilbyr bedriften en vare eller tjeneste. Får å skape inntekter er bedriften avhengig av å selge denne varen eller produktet til markedet. Hvilken pris som settes på varen eller tjenesten er avhengig av etterspørselen i markedet og kostnaden som er tilknyttet produksjon av varen og utførelsen av tjenesten. Det betyr at det er en sammenheng mellom inntekter fra salg og utgifter tilknyttet produksjonen og utførelsen av tjenesten. Det beste eksempelet vi har på PO er private bedrifter.

En PO kan oppsummeres igjennom følgende modell:



**Figur 3: Kapital sirkulasjonen i en PO (Kilde: Monsen, 2007, Figur 1, s. 1)**

Dette er prosessen en typisk PO bedrift går igjennom dersom den ønsker å sikre høyest mulig verdiskapning. Figur 3 viser en bedrifts interaksjon med omgivelsene med fokus på input og output av varer og tjenester sammen med pengestrømmen. Ovenfor den stiplede linjen finner

<sup>1</sup> Profit Organization

<sup>2</sup> [http://www.managementhelp.org/org\\_thry/types.htm](http://www.managementhelp.org/org_thry/types.htm)

vi ytelsessiden av prosessen som representerer resultatkontoene. Under den stiplede linjen finner vi betalingssiden som utgjør balansekontoene. Videre viser figuren at bedriften må forholde seg til tre ulike markeder: faktormarkedet, produksjonsmarkedet og kapitalmarkedet. I faktormarkedet etterspør bedriften innsatsfaktorer som arbeidskraft og materialer som blir benyttet til produksjon i produksjonsmarkedet. Ved å selge varene som produseres i produktmarkedet til sine kunder, mottar de i bytte finansielle midler. Disse midlene brukes blant annet til å betale for produksjonsfaktorene som er nødvendig for å produsere produkter i produksjonsmarkedet. I kapitalmarkedet har bedriften anledning til å låne penger fra banker eller andre finansielle institusjoner. Pengene betales tilbake i form av avdrag. Innenfor ikke-gevinstorienterte organisasjoner skal vi se at utgangspunktet er litt annerledes.

### 3.2.2 Ikke-gevinstorienterte organisasjoner

En ikke-gevinstorientert organisasjon, heretter kalt NPO<sup>3</sup>, er en lovlig stiftet organisasjon hvis hovedmål er å støtte eller aktivt å engasjere seg i aktiviteter med offentlige eller private interesser som opererer uten forretningsmessige eller profittmaksimerende hensikter. Formulert litt enklere kan en si at NPO ikke eksisterer for å generere størst mulig overskudd, men hovedsakelig for å tjene samfunnet ved sitt engasjement. Inntektene kommer hovedsakelig fra offentlig tilskudd eller gaver og donasjoner fra private støttespillere. Eventuelle overskudd betales derfor ikke tilbake til eierne av to årsaker. For det første finnes det ingen eiere av en slik organisasjon. For det andre er alle innbetalingene ment å tjene formålet til organisasjonen. En NPO er ikke avhengig av å produsere en vare eller å yte en tjeneste i bytte med inntekten fra sine betalere, slik som tilfellet er ved PO. Det er dermed ingen direkte sammenheng mellom inntekter og utgifter som oppstår. Slike organisasjoner må derfor fordele de midlene som mottas på mest mulig effektiv måte. Dette kan gjøres ved å utarbeide et budsjett. Da settes en økonomisk ramme organisasjonen må handle innenfor ved fordelingen pengene som er til rådighet.

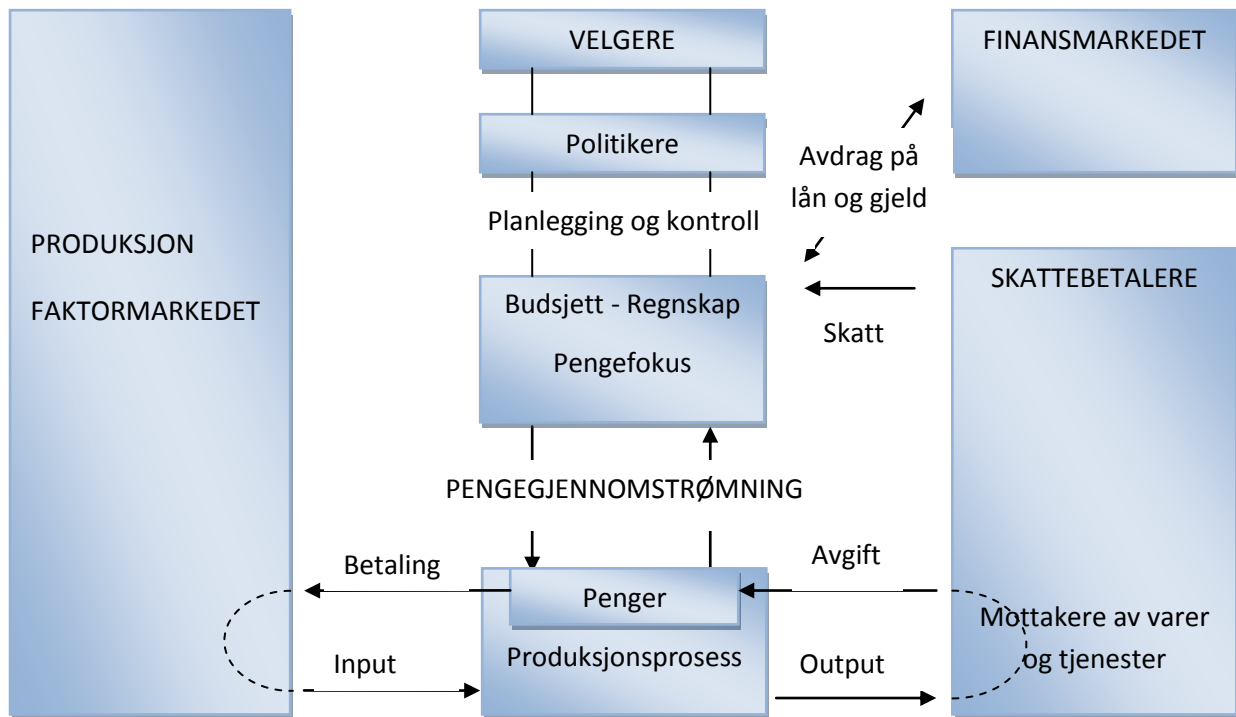
Typiske NPO er offentlige institusjoner som stat, kommune, statlige bedrifter og kommunale bedrifter. Andre eksempler er ulike former for ideelle organisasjoner som stiftelser, hjelpeorganisasjoner og foreninger.

Kreftforeningen og Evangeliesenteret er begge ideelle organisasjoner, og dermed NPO, som er opprettet for å yte tjenester til samfunnet på hver sin måte.

---

<sup>3</sup> Non Profit Organization

Strukturen på en NPO kan framstilles slik som i figur 4 nedenfor. Figuren beskriver en statlig eller kommunalt organisasjon, men bortsett fra rubrikkene med ”velgere” og ”politikere” vil den også omfatte andre NPO som for eksempel foreninger og stiftelser.



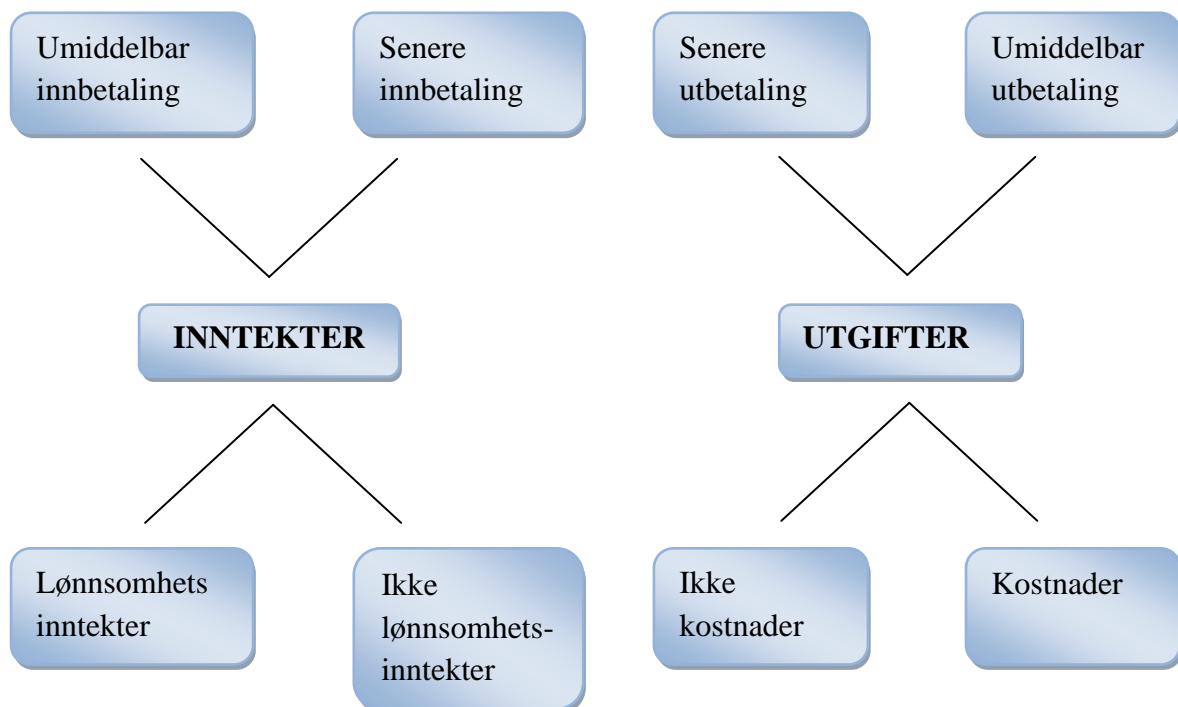
**Figur 4: Den økonomiske prosess modellen for NPO (Kilde: Monsen, 2007, Figur 2, s. 1).**

Denne modellen viser hvordan en NPO og dens omgivelser gjensidig påvirker hverandre. Produksjonsfaktorene som tjenester og produkter blir videreformidlet til mottakerne, en prosess som er helt identisk med PO. Det samme gjelder også relasjonen til finansmarkedet. Pengегjennomstrømningen er derimot mer komplisert enn tilsvarende prosess hos PO. I begge typene av organisasjonene pådrar man seg utgifter for å kunne produsere varer og tjenester, eventuelt ytelse. Verdien på ytelsene bør alltid være større enn det koster å framstille ytelsene. Følgelig finnes et resultatstrev i begge typene organisasjoner (Monsen, 2005a). De respektive resultatregnskapene er imidlertid svært forskjellige. I PO har man mer fokus på lønnsomhetsregnskap. Sammenstillingsprinsippet sørger for at bedriftens opptjente inntekter sammenstiller med de tilhørende kostnadene. På den måten framkommer periodens lønnsomhet ved hjelp av resultatet. I ideelle organisasjoner er ikke målet å fremstille periodens lønnsomhet, men å vise fordelingen av de tilgjengelige midlene. Derfor fokuserer de mer på et finansielt resultat framfor et lønnsomhetsresultat.

Den store forskjellen mellom PO og NPO ligger med andre ord på inntektssiden. PO fokuserer mest på lønnsomhetsinntekter ved salg av en vare eller tjeneste, som sammenstilles med bedriftens kostnader. I motsetning til PO fokuserer NPO på de totale inntektene og utgiftene. To begreper som vies mer oppmerksomhet i neste avsnitt.

### 3.3 Inntekter og utgifter

Inntekter og utgifter er mer intrikate begreper enn folk flest er klar over. I denne utredningen er det viktig å ha forståelsen for hva som egentlig ligger innbakt i disse to begrepene. Jeg vil derfor dele de inn i flere underkategorier slik at det bli lettere å få oversikt. Inntekter er definert som et krav på en innbetaling som oppstår umiddelbart eller ved et senere tidspunkt. Utgifter er en forpliktelse til utbetaling, enten utbetalingen oppstår umiddelbart eller ved et senere tidspunkt. De ulike karakterene ved innbetalinger og utbetalinger fremstilles i figuren nedenfor.



**Figur 5: Inntektenes og utgiftenes regnskapsmessige karakter (Kilde: Monsen, 2004, Figur A, s. 1).**

Figur fem viser at det finnes to ulike dimensjoner gjeldende for inntekter og utgifter. Den første dimensjonen viser den *pengemessige/finansielle virkningen* de har og fremkommer i den øverste delen av figur 5. Inntekter og utgifter vil alltid ha en finansiell/pengemessig



effekt, enten i form av henholdsvis umiddelbar eller senere innbetaling, eller umiddelbar eller senere utbetaling. En slik virkning gjelder for alle typer bedrifter, enten de er private eller offentlige. Når vi refererer til umiddelbare innbetalinger og utbetalinger oppstår det en pengetransaksjon. Den vil medføre endringer i en betalingskonto som for eksempel en kassekonto. Hvis det er snakk om senere innbetalinger og utbetalinger i form av kundefordringer og leverandørgjeld, foregår det ikke en pengetransaksjon. De omtales da heller som en kreditt transaksjon. I første omgang påvirker disse transaksjonene postene fordringer og gjeld. Senere innbetalinger gir økning i fordringer, mens senere utbetalinger gir en økning i gjeldsposten.

Innbetalinger og utbetalinger påvirker ikke alltid bare pengebeholdningen. Den nederste delen av figur 5 viser den andre dimensjonen hvor vi kan gruppere inntekter og utgifter avhengig av om de har *innflytelse på lønnsomhetsresultatet* eller ikke. Inntekter og utgifter har en virkning på regnskapsperiodens lønnsomhetsresultat i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader. Denne virkningen finner vi bare i organisasjoner hvor det er en kausal virkning mellom inntekter og utgifter. I regnskapsloven § 4-1, ledd 3, forteller sammenstillingsprinsippet oss at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Det er denne sammenstillingen mellom periodens lønnsomhetsinntekter og kostnader som angir periodens lønnsomhetsresultat. Vi kan finne igjen denne sammenstillingen i en PO. Inntekter og utgifter har ikke lønnsomhetsresultatmessig virkning dersom de ikke påvirker periodens lønnsomhetsresultat. Da vil de istedenfor påvirke balanseposter og føre til endringer i eiendeler eller gjeld. Da betegnes de i henhold til figur 5 for ikke lønnsomhetsinntekter og ikke kostnader.

### **3.4. Finansielt regnskap versus Lønnsomhetsregnskap**

Jeg ønsker videre i utredningen å fokusere på to typer regnskap; finansielt regnskap og lønnsomhetsregnskap.

Når jeg i denne oppgaven omtaler *finansielt regnskap* henspeler jeg til et regnskap som viser den finansielle/pengemessige effekten innbetalinger og utbetalinger har. Vi har flere regnskapsteorier innenfor begge de nevnte regnskapstypene hvor det fokuseres på ulike regnskapsbegreper. Det finansielle regnskapet fokuserer på pengegjennomstrømningen igjennom organisasjonen. Med andre ord vil regnskapet ta hensyn til pengetransaksjoner som har en umiddelbar virkning på kassebeholdningen. På bakgrunn av dette er det naturlig å si at

det vil være mest interessant for NPO og fokusere på et slikt regnskap. I Norge er kommuneregnskapet og statsregnskapet de beste eksemplene på finansielt regnskap. I kapittel 5.3 ser jeg nærmere på forvaltningskammeralistikk, som er et eksempel på et finansielt regnskap.

*Lønnsomhetsregnskap* derimot fokuserer på lønnsomhetseffekten til inntekter og utgifter. Med den betydning at de er med på å påvirke regnskapsperiodens lønnsomhetsregnskap. Inntekter og utgifter vil ha et lønnsomhetsresultat for de organisasjonene hvor er interessant å fokusere på lønnsomhetsresultatet. Dette vil appellere til bedrifter hvor det finnes en kausal sammenheng mellom inngående og utgående produkter/tjenester sammenlignet med lønnsomhetsinntekter og kostnader. I PO vil det derfor være av interesse å fokusere på et lønnsomhetsregnskap. Forretningsregnskap er det beste eksempelet vi har på et slikt regnskap. I neste kapittel kommer jeg nærmere inn på forretningsregnskapet når jeg skal omtale kjøpmannens bokføring.

### **3.5 Oppsummering**

I dette kapitlet er det lagt frem relevant regnskapsteori for denne utredningen. I tillegg har jeg sett på hvilke hovedtyper av organisasjoner vi har; gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner. Videre ble begrepene inntekter og utgifter nærmere definert ved å deles inn etter om de har en finansiell virkning eller en lønnsomhetsresultatmessig virkning. Den teorien brukes til å forklare forskjellen mellom et finansielt regnskap og et lønnsomhetsregnskap. I neste kapittel vil jeg presentere den første av to regnskapsteorier, kjøpmannens bokføring.

## **4.0 Kjøpmannens bokføring**

Kjøpmannens bokføring danner grunnlaget for den regnskapsteorien som praktiseres mest i Norge i dag. Opp igjennom historien har den gått igjennom tre utviklingsfaser som vil utdypes steg for steg i de neste avsnittene. Til slutt i avsnitt 4.4 ser jeg nærmere på det tidligere nevnte forretningsregnskapet. I 2004 ga Norvald Monsen ut et kompendium hvor han presenterer ulike bokføringsmetoder. Det er brukt som hovedkilde til regnskapsteorien for både kjøpmannens bokføring og kameralregnskapet i de to kommende kapitlene.

### **4.1 Kjøpmannens enkle bokføring**

Opprinnelig besto regnskapsføring innenfor forretningsverden av innbetalinger og utbetalinger i samsvar med det enkle bokholderis prinsipp. En metode som tilsvarer det vi i dag kaller kontantstrømregnskap. I kjøpmannens enkle bokføring blir hver pengetransaksjon registrert en gang, enten debet eller kredit, på en konto. Bokføringen forekommer på kassekontoen hvor endringene i kassebeholdningen rapporteres. I sin mest grunnleggende form fungerer kjøpmannens enkle bokføring som en sjekkbok hvor kontante inntekter og kontante utgifter registreres.

Ulempene med denne metoden er at den ikke bokfører eiendels- og gjeldsregnskap slik som varelager, kundefordringer og leverandørgjeld. De må i så tilfelle føre separat. Det er heller ingen direkte link mellom resultat og balansen siden kalkulasjonen av resultatet forenkles. I tillegg kan en feil forbli uoppdaget, men blir ofte identifisert igjennom en bankutskrift. På bakgrunn av disse argumentene er metoden ikke praktisk for større organisasjoner med mange transaksjoner som skal registreres.

### **4.2. Kjøpmannens systematiske enkle bokføring**

Etter hvert utviklet kjøpmannens enkle bokføring seg til systematisk enkel bokføring. Innbetalingene og utbetalingene er bokført systematisk i regnskapet ved hjelp av det enkle bokholderis prinsipp. De enkelte bokføringstransaksjonene registreres imidlertid nå på en systematisk måte ved å skille mellom pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning og pengetransaksjoner som ikke har en slik virkning.

Systematikken består i at pengetransaksjonene med lønnsomhetsresultatmessig virkning (f.eks. lønn) bokføres kun en gang på kassekontoen. Grunnen til det er at disse transaksjonene har en dobbelvirkning, både en finansiell virkning og en lønnsomhetsmessig virkning.

Pengetransaksjoner uten lønnsomhetsresultatmessig virkning (f.eks. lån) bokføres imidlertid med to enkle bokføringer. Det vil si at den første bokføres på kassekontoen fordi den har effekt både finansielt og på lønnsomhetsresultatet, mens den andre føres på motsatt side av en annen konto enn kassekontoen. Dette for å oppheve lønnsomhetsresultateffekten, men ikke den finansielle effekten av den første bokføringen.

I tillegg tar man også med ikke-pengemessige transaksjoner med en lønnsomhetsresultatmessig virkning (f.eks. avskrivninger). Disse transaksjonene bokføres en gang på en annen konto enn kassekontoen, på den måten oppstår det en lønnsomhetsresultatsvirkning uten å involvere kassekontoen.

Vi kan si at kjøpmannens systematiske enkle bokføring utgjør det grunnleggende i regnskapsføringen og kan kalles et modifisert finansielt regnskap med elementer av lønnsomhetsresultat (se figur 6). Samtidig kan vi se at systematisk enkel bokføring er basert bare på betalingssiden (balanskontoer) og ikke ytelsesregnskap (lønnsomhetsresultatet). Med andre ord kan en si at lønnsomhetsresultatet kun fremkommer igjennom balanskontoer og ikke igjennom ytelsessiden slik som hos kjøpmannens dobbelte bokføring.

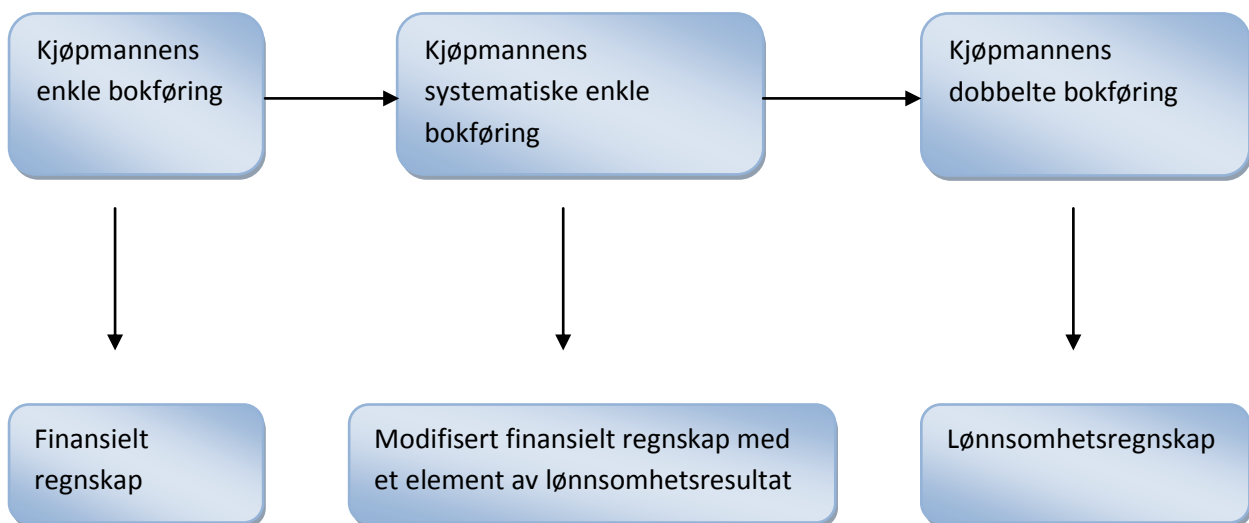
### **4.3. Kjøpmannens dobbelte bokføring**

Kjøpmannens dobbelte bokførings metode sprang ut ifra det italienske forretningsmiljøet på 1300- tallet, og er en videreføring av systematisk enkel bokføring. Metoden erstatter det enkle bokholderis prinsipp med det dobbelte bokholderis prinsipp. Dette prinsippet kjennetegnes ved at hver eneste transaksjon posteres to ganger på to ulike kontoer. Av de to posteringene skal den ene alltid føres på debetsiden, mens den andre alltid føres på creditsiden med et identisk beløp. Balanseregnskapet representerer betalingssiden av transaksjonene, som er tilsvarende balanseregnskap benyttet under systematisk enkel bokføring. Eneste forskjellen er supplementet av en resultatkonto (gevinst- og tapskonto) som representerer ytelsessiden av transaksjonene. Følgelig vil denne forandringen medføre at en kan rapportere lønnsomhetsregnskap igjennom både betalingssiden og ytelsessiden (Walb, 1926).

Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode danner grunnlaget for et lønnsomhetsresultat. Lønnsomhetsresultatet fremkommer i resultatregnskapet og viser differansen mellom inntektene og utgiftene som inntreffer i regnskapsperioden. Inklusivt innskudd av ny egenkapital og tilbakebetaling av egenkapital, som bare rapporteres i balansen, forklarer lønnsomhetsresultatet endring i egenkapitalen i den tilsvarende perioden.

I følge Walb (1926) er det denne todelte og mer informative presentasjonen av lønnsomhetsresultatet som er styrken ved bruk av denne metoden sammenlignet med (systematisk) enkel bokføring. Tatt i betraktning at den impliserer at det er en direkte forbindelse mellom resultatregnskapet og balanseregnskapet. I Norge representerer kongruensprinsippet denne direkte koblingen mellom resultatregnskapet og balansen (se avsnitt 4.4). Pengetransaksjoner uten lønnsomhetsresultatvirkning bokføres bare i balansen og fremkommer dermed ikke i resultatregnskapet. Det innebærer at balansen redegjør for totale eiendeler, gjeld og egenkapital.

I figur 6 følger en oppsummering av kjøpmannens bokføring:



**Figur 6: Utviklingen til kjøpmannens bokføring. (Kilde: Monsen, 2004, Figur 1.1, s. 6)**

Figuren viser at det bør være en sammenheng mellom valg av bokføringsmetode og regnskapsmodell. Ved utarbeidelsen av et lønnsomhetsregnskap er det en fordel å benytte kjøpmannens dobbelte bokføring kontra andre metoder fordi den frembringer den lønnsomhetsmessige virkningen hos pengetransaksjonene. Mens ved bruk av et finansielt

regnskap kan det være lurt å bruke kjøpmannens enkle bokføring, siden dette er en bokføringsmetode som baserer seg på bokføring av pengetransaksjoner (Solbakken, 2007).

#### 4.4 Forretningsregnskap

Forretningsregnskapet er det mest brukte regnskapet vi har i Norge og er derfor naturlig å trekke frem som eksempel på et lønnsomhetsregnskap. Bort imot alle som driver næringsvirksomhet i dette landet må årlig utarbeide et forretningsregnskap. Det fremgår av lov om årsregnskap mv. av 17. Juli 1998 nr. 56, heretter kalt regnskapsloven. Hvilke krav som stilles til et forretningsregnskap og hvordan det skal utarbeides opp er gitt i regnskapsloven.

Et foretak som benytter seg av forretningsregnskap har som øverste mål å skape profitt og fokuserer på lønnsomhetsstyring ut ifra det som rapporteres i lønnsomhetsresultatet. På et overordnet nivå er formålet med årsregnskapet å formidle nyttig og relevant informasjon om en bedrifts samlede økonomisk utvikling og finansielle stilling på en slik måte at brukeren av informasjonen kan fatte gode beslutninger (Tellefsen og Langli, 2001).

Etter regnskapsloven må et årsregnskap bestå av følgende fire deler:

- Resultatregnskap
- Balanse
- Kontantstrøm
- Noter

To av de mest sentrale elementene i forretningsregnskapet er resultatregnskapet og balansen. *Resultatregnskapet* sammenstiller periodens lønnsomhetsinntekter og kostnader slik at vi får frem lønnsomhetsresultatet. I *balansen* finner vi oversikt over eiendeler på den ene siden og egenkapital og gjeld på den andre siden. Eiendelene er delt opp i to kategorier: anleggsmidler og omløpsmidler. Summen av de regnskapsmessige verdiene på de enkelte eiendelene bedriften rår over, kalles ofte for bedriftens total kapital. Egenkapital og gjeld viser hvordan eiendelene er finansiert. Balanselikningen er den mest fundamentale sammenhengen vi har i regnskap (Tellefsen og Langli, 2001). På grunn av det dobbelte bokholderis prinsipp vil eiendelene per definisjon utgjøre et like stort beløp som summen av egenkapital og gjeld.

I tillegg til resultatregnskapet og balansen er det et krav om å utarbeide en *kontantstrømoppstilling*. En kontantstrømoppstilling skal vise foretakets faktiske kontante inn- og utbetalinger for perioden og forklare likviditetsendringer jfr. regnskapsloven § 6-4. Innbetalingsstrømmene et foretak har, kan anvendes til å dekke utbetalingsstrømmene i varekretsløpet, investeringer, betjening av gjeld og utbetaling til utbytte (NRS F, 1995). Det er ikke beskrevet noen oppstillingsplan for kontantstrømoppstillingen i regnskapsloven. NRS har imidlertid fastsatt en foreløpig regnskapsstandard om kontantstrømoppstilling.

Foretaket bør presentere kontantstrømmene fordelt på følgende ulike hovedaktiviteter:

- Operasjonelle aktiviteter
- Investeringsaktiviteter
- Finansieringsaktiviteter

I tillegg finnes det to hovedmodeller for presentasjon av operasjonelle aktiviteter i kontantstrømoppstillingen: den direkte modellen og den indirekte modellen. Ved bruk av den direkte modellen rapporteres kontantstrømmene brutto. Her fremkommer det blant annet informasjon om hvor stor del av de regnskapsførte driftsinntektene som representerer kontante innbetalinger. Dette er viktig informasjon ved vurdering av kvaliteten på det viste resultat. Den indirekte modellen derimot viser ikke de enkelte kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter, men kun den samlede netto kontantstrøm. Det kan sies at modellen ikke er intern konsistent da den inneholder både brutto- og nettorapporteringer av kontantstrømmer, beholdningsendring og ikke-kontantekvivalenter (NRS F, 1995). Modellen representerer ikke en fullstendig kontantstrømoppstilling, som er å vise kontantstrømmene en i periode. Norsk regnskapsstandard for kontantstrømoppstilling likestiller anvendelsen av disse to metodene, men anbefaler den direkte metoden.

Det stilles også krav til å inkludere *noteopplysninger* i forretningsregnskapet hvis funksjon er å utdype regnskapspostene oppgitt i resultatregnskapet og balansen. Formålet med noteopplysningene og kontantstrømoppstillingen er å gi leseren enda mer relevant og nyttig informasjon enn det som fremkommer av resultatregnskapet og balansen alene.

Sammen med de nevnte kravene for oppsettet av et forretningsregnskap, er det fastsatt noen prinsipper i regnskapsloven som er fundamentet i tankegangen bak utformingen av forretningsregnskapet. Regnskapsloven er uklar i begrepsbruken sin og bruker konsekvent

ordet inntekt selv om den mener lønnsomhetsinntekt. Når jeg senere i oppgaven refererer fra regnskapsloven vil jeg bruke begrepene lønnsomhetsinntekt og kostnad.

Regnskapsloven omtaler *kongruensprinsippet* som forteller at alle lønnsomhetsinntekter og kostnader skal bokføres. Det betyr at med unntak av innskudd av ny kapital og tilbakebetaling av kapital, forklares endringen i egenkapitalen i balansen med lønnsomhetsresultatet.

*Transaksjonsprinsippet* forteller at samtlige transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Om det er gjennomført en transaksjon, og på hvilket tidspunkt, avhenger om og når det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. Det er to dimensjoner som avgjør om det har forekommet en reel transaksjon. Den første stiller krav til at partene i rimelig utstrekning skal være uavhengige. Den andre dimensjonen gjelder transaksjonens innhold som igjen kan deles i to. For det første skal transaksjonen være et reelt bytte og for det andre skal det finne sted en virkelig overføring av risiko og kontroll (Johnsen og Kvaal, 2004). Transaksjonsprisen som skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet er historisk kost (NRS F, 2006a).

*Opptjeningsprinsippet* innebærer at en lønnsomhetsinntekt skal resultatføres når den er opptjent. Når egenskapen ”opptjent” skal styre inntektsføringen, må det først og fremst forstås slik at periodiseringen ikke nødvendigvis er sammenfallende med gjennomført transaksjon (Johnsen og Kvaal, 2004).

I forretningsregnskapet er det viktig å presentere et mest mulig korrekt bilde som gjenspeiler resultatet for en periode. *Sammenstillingsprinsippet* sørger for at lønnsomhetsinntekter og kostnader periodiseres for å gi en mer nyansert fremstillingen av virkeligheten, med fokus på lønnsomheten til bedriften. Dette stemmer med et av hovedformålene til regnskapet som er å måle resultatet i en regnskapsperiode for å kunne vurdere selskapets inntjeningsevne. Konsekvensen av et opptjeningsprinsipp og sammenstillingsprinsipp er at lønnsomhetsinntekter og kostnader blir periodisert simultant. I noen tilfeller er fordelingen opplagt fordi det er direkte sammenheng mellom lønnsomhetsinntekt og kostnad, for eksempel ved direkte varekostnad. Andre ganger er det en direkte sammenheng ved for eksempel avskrivninger hvor fordelingen må foretas mer skjønnsmessig.



## 4.5 Oppsummering

I dette kapitlet har jeg sett på de tre utviklingsfasene kjøpmannens bokføring har hatt frem til i dag. Det begynte med det pengeregnskapet, kjøpmannens enkle bokføring, basert på det enkle bokholderis prinsipp. Videre utviklet det seg til å bli et lønnsomhetsregnskap bygget på dobbelte bokholderis prinsipp, kalt kjøpmannens dobbelte bokføring. Kjøpmannens dobbelte bokføring er hjørnesteinen i utarbeidelsen av forretningsregnskapet som er det mest brukte regnskapet i Norge. I neste kapittel vil jeg nærmere utdype den andre regnskapsteorien, kameralregnskapet.

## 5. Kameralregnskap

Kameralregnskapet ble utviklet i det 16. århundre og har bidratt med å influere regnskap innenfor offentlig sektor i flere land. Da hovedsakelig i tysktalende land som Østerrike, Tyskland og Sveits. Hovedformålet til dette regnskapet er å bidra til økt kontroll av offentlige skattepenger i samsvar med budsjettstyringen til politikerne. Kameralregnskapet fokuserer på pengestyring, og sammenhengen mellom regnskap og budsjett fremstår her som viktig. Kameralregnskap er lite kjent utenfor det kontinentale Europa og er nok derfor ukjent for majoriteten her til lands. Utviklingen til kameralregnskapet har gjennomgått fire faser som jeg skal omtale nærmere i de neste avsnittene.

### 5.1 Kameralistikkens utvikling

#### Fase en: Enkel kameralstil (ca. 1500 – 1750)

Første fase omtales som enkel kameralstil, og består i å ta frem balanseendringer for penger og løsøre og eventuelt også en oversikt over faste eiendommer, samt i en inndeling av inntektene og utgiftene i samsvar med deres kilder (Walb, 1926, s.211). Først var man formodentlig tilfreds med å vise innbetalinger og utbetalinger i en kassebok satt opp i kronologisk rekkefølge uten å ta hensyn til deres ulike karakter (Wysocki, 1965). Med andre ord ble det bare tatt hensyn til de umiddelbare innbetalingene og utbetalingene. Det var også mulig å gradvis utvide denne kronologiske bokføringen i en kassebok til bokføring i en regnskapsbok.

#### Fase to: Innføringen av anordningsregnskapet (ca. 1750 – 1810)

Denne fasen kjennetegnes ved innføringen av anordningsregnskapet. Hensikten var ikke bare å inkludere de allerede realiserte inntektene og utgiftene i kasseregnskapet, men også de fremtidige inntektene og utgiftene (Wysocki, 1965).

Anordningsregnskapet for de grupperte inntektene og utgiftene spesifiserer beløpet som skal betales for de respektive formålene, likegyldig om betalingen oppstår umiddelbart eller senere. Regnskapsføringen blir gjennomført på det tidspunkt når inntekten eller utgiften oppstår. En kan betegne anordningsregnskapet som en forpliktelse. Vi kan da forholde oss til begrepene innbetalingsanordning og utbetalingsanordning. Anordningen eller forpliktelsen sammenstilles med det faktiske betalingsbeløpet slik at den gjennomførte betalingen korrigerer forpliktelsen. Hver anordning må utlignes av en korresponderende betaling. Hvis

betalingen ikke blir gjennomført oppstår det et restbeløp. Dette er en hovedregel som har gjort kameralistikken til et veldig strengt formelt system som man under alle omstendigheter må følge (Walb, 1926).

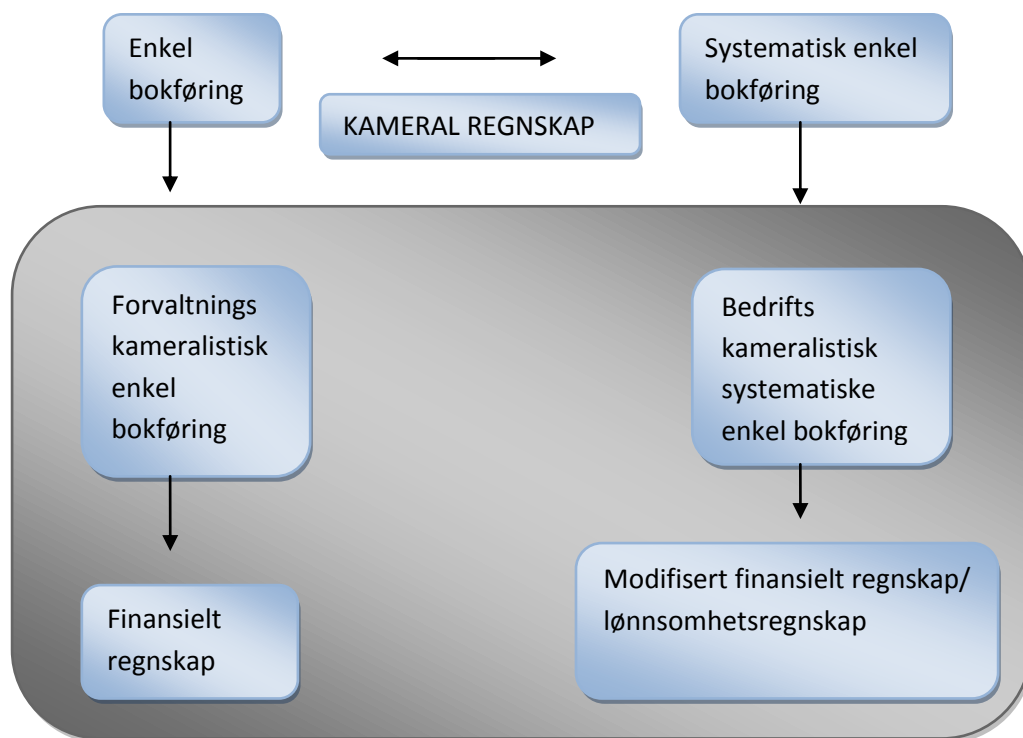
#### Fase tre: Videre inndeling av kameralregnskapet (fra ca. 1810)

Den videre utviklingen av kameralregnskapet var en myk overgang hvor det vokste frem en systematisk gruppering av den kameralistiske hovedboken. I 1810 ble en forordning utgitt i Tyskland som skulle være en veiledning i statlig regnskapsføring. Den forklarte hvordan en skulle bokføre inntekter og utgifter med hensyn til om de hadde lønnsomhetsresultatsmessig påvirkning eller om de ikke hadde en slik effekt. Ved hjelp av denne inndelingen ble et lønnsomhetsregnskap utarbeidet i samsvar med bedriftsøkonomisk tenkning.

#### Fase fire: Utviklingen av bedriftskameralistikk (fra ca. 1910)

Den fjerde fasen er på den ene siden karakterisert som et vendepunkt. Tilbakegangen til kameralismen som en merkantil økonomisk teori smittet over på den tilhørende regnskapsvitenskapen (Johns, 1951; Wysocki, 1965). På den andre siden førte behovene til de nye offentlige bedriftene, først og fremst de kommunale bedriftene, til en rekke reformer av kameralregnskapet (Wysocki, 1965). Nå ble det et kameralregnskap som gjorde det mulig å bokføre beholdningen av råvarer, halvferdige og ferdige varer. De blir da kostnadsført i samsvar med forbruket og fysiske eiendeler som avskrives. De nye kontiene ble benyttet for å utarbeide et lønnsomhetsresultatregnskap og balanseregnskap for offentlig bedrifter (Monsen, 2004). Det ble da utviklet en utgave av kameralregnskapet som ble gitt navnet bedriftskameralistikk.

En av fordelene med kameralistisk regnskapsteori er den forente bokføringsmetoden som forenkler mulighetene til å forstå de ulike metodene. Bedriftskameralistikk er basert på det samme essensielle systemet som forretningsregnskapets resultatregnskap. Begge disse to regnskapsmetodene måler lønnsomhet basert på økonomisk effektivitet. På neste side ser vi figur 7 gi oversikt over kameralistenes bokføring.



**Figur 7: Kameralistenes bokføring (Kilde: Monsen, 2004, Figur 2.1, s.19)**

Vi ser av figur 7 at det finnes det to hovedgrupper av kameralregnskap henholdsvis forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk. Forvaltningskameralistikken (fase en og to) bruker en videreutviklet variant av enkel bokføring og var utviklet til sentralt bruk i statsorganisasjoner, som primært er finansiert av skatteinntekter. Bokføringsmetoden omtales derfor som forvaltningskameralistisk enkel bokføring (Monsen, 2004). Hovedformålet med denne sentrale utgaven av kameralregnskap er det finansielle fokuset, budsjettkontroll og betalingskontroll. Bedriftskameralistikken (fase tre og fire) bruker en videreutviklet versjon av systematisk enkel bokføring og ble utviklet fordi flere statlige organisasjoner etablerte egne foretak som hadde flere likheter med private bedrifter. Likheten oppsto ved at de ble finansiert av markedet og ikke via et budsjett. Målet var da å tilegne tilsvarende informasjon for statlige foretak som ble anskaffet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføring metode (Monsen, 2004). Videre vil jeg presentere den tekniske utformingen av kameralistisk bokføring.

## 5.2 Den kameralistiske kontoen

Kameralregnskapet har utviklet et eget oppsett ved føring av regnskap som brukes både hos forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk. Oppstillingen er vist i figur 8.

	Inntekter				Utgifter			
Bokføringssted	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

**Figur 8: Den kameralistiske kontoen. (Kilde: Monsen, 2004, Tabell 2.1, s.20)**

Den kameralistiske kontoen er som regel ensidig, dvs. at den har enten en inntektsside eller en utgiftsside. Hver side består av fire følgende fire kolonner: Rester brakt frem, anordning, virkelig utfall og rester overført.

Kolonnen *rester brakt frem (RF)* viser det beløpet som er brakt frem fra tidligere regnskapsperioder og utgjør med det en inngående balanse. På inntektssiden angis utstående fordringer, mens på utgiftssiden angis forpliktelser/gjeld (Monsen, 2004).

Kolonnen med *anordning (AO)* angir nye fordringer på inntektssiden og nye fordringer på utgiftssiden som det er gitt betalingsinstrukser for. AO-kolonnen representerer ytelsessiden av transaksjonen og danner grunnlaget for utarbeidelsen av et finansielt resultatregnskap innenfor forvaltningskameralistikken (Monsen, 2004).

Kolonnen *virkelig utfall (V)* har en dobbelfunksjon. Den er et oppgjørsregnskap for RF-kolonnen og /eller AO-kolonnen, ved å vise hvor mye av rester brakt frem/anordningen som er realisert. I tillegg angir V-kolonnen innbetalingene på inntektssiden (umiddelbare innbetalinger) og utbetalinger på utgiftssiden (umiddelbare utbetalinger). Det kan også forekomme ikke-pengetransaksjoner på denne kolonnen. Forskjellen i så tilfelle er at beløpet vil bli registrert på både inntektssiden og utgiftssiden. Dette for å oppheve pengevirksomheten av denne transaksjonen siden differansen mellom inntekter og utgifter i denne kolonnen rapporterer endring i kassekontoen (Monsen, 2004).

Kolonnen *rester overført (R)* angir i hvor stor grad det beløpet som skal betales er innfridd (RF+AO). Restbeløpet som enda ikke er realisert føres opp her. Videre utgjør denne kolonnen

en utgående balanse hvor beløpet bringes videre til RF-kolonnen for kommende regnskapsperiode. De to kolonnene V og R utgjør betalingssiden av transaksjonene.

For å oppfylle målet om betalingskontroll i forvaltningskameralistikk er det dannet to hovedregler som alltid må etterfølges ved bokføring etter denne metode. Disse to reglene er gjeldene separat både for inntektssiden og utgiftssiden. Reglene gjelder tilsvarende for bedriftskameralistikk:

- Det kan ikke bokføres en transaksjon i V-kolonnen uten tidligere eller simultan bokføring i AO-kolonnen.
  - Hensikten med denne regelen er betalingskontroll som tidligere nevnt innenfor forvaltningskameralistikk, og har sin bakgrunn i den generelle regelen innenfor offentlig sektor som sier at ingen penger kan mottas eller betales av en organisatorisk enhet uten at den først har mottatt en betalingsinstruksjon fra en annen organisatorisk enhet.
  - Selv om denne regelen ikke oppfyller en slik betalingskontrollfunksjon innenfor bedriftskameralistikk, må den også etterfølges der.
  
- $R = RF + AO - V$ 
  - Denne sammenhengen må være oppfylt for å beholde harmonien mellom de fire kolonnene. Siden bare innbetalingene og utbetalingene er ført i AO-kolonnen, representerer R-kolonnen et mindre omfattende balanseregnskap hos forvaltningskameralistikken. Dette fordi inntektene og utgiftene ført i V-kolonnen som ikke er realisert ved periodeslutt, rapporteres i R-kolonnen (Monsen, 2004).
  - Innenfor bedriftskameralistikk er AO-kolonnen og R-kolonnen gitt en utvidet betydning. R-kolonnene representerer et mer omfattende balanseregnskap med innhold som eiendeler, gjeld og egenkapital. Akkurat som balanseregnskapet innenfor finansregnskapet.

### 5.3 Forvaltningskameralistikk

Som jeg nevnte i avsnitt 5.1 er forvaltningskameralistikk opprinnelig utviklet til hjelp for offentlige organisasjoner som er koblet mot et budsjett, da gjerne ved fordeling av skatteinntekter. Regnskapet skal være til hjelp for å kontrollere offentlige inntekter innenfor begrensningene av budsjettet. Forvaltningskameralistikk bruker en videreutviklet variant av kjøpmannens enkle bokføring, og i likhet med den metoden relaterer forvaltningskameralistikken seg til organisasjonens finansielle utvikling (Solbakken, 2007). Regnskapet rapporterer derfor et finansielt resultat og ikke et lønnsomhetsresultat (Monsen, 2004).

Forvaltningskameralistikk er karakterisert av følgende fire egenskaper: Finansielt fokus, budsjettkontroll, pengekontroll og det ikke omfattende balanseregnskapet.

Forvaltningskameralistikken fokuserer på den finansielle utviklingen (inntekter/utgifter og innbetalinger/utbetalinger) og ikke lønnsomhetsutviklingen (lønnsomhetsinntekter/kostnader). Det *finansielle fokuset* åpenbarer seg direkte fra strukturen til kameralregnskapet hvor inntekter og utgifter i AO-kolonnen og innbetalinger og utbetalinger fremkommer i V-kolonnen (Monsen, 2004).

Det fokuseres også på å sammenligne budsjettet og regnskapsførte inntekter og utgifter i AO-kolonnen, samtidig som man kan sammenligne budsjettet med innbetalinger og utbetalinger i V-kolonnen. Noe som forenkler *budsjettkontrollen* i selskapet.

Strukturen til kameralregnskapet muliggjør også *kontroll av penger* som enda ikke er innbetalt eller utbetalt ved å sammenligne anordningskolonnene AO-kolonnen og V-kolonnen. Det betyr at man kan kontrollere at ingen penger mottas eller utbetales uten at det først er gitt en betalingsinstruksjon.

Innenfor forvaltningskameralistikken regnskapsføres kun pengemessige fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsinstruksjoner for, men som enda ikke er betalte, noe som medfører et at vi får et *begrenset balanseregnskap* (Monsen, 2004).

## 5.4 Oppsummering

I dette kapitlet har jeg presentert regnskapsteorien om kameralregnskap som er siste av to teorier i denne utredningen. Kameralistikken har utarbeidet to ulike bokføringsmetoder, både bedriftskameralistikk og forvaltningskameralistikk. Bedriftskameralistikken blir sett på som et lønnsomhetsregnskap i likhet til forretningsregnskapet, mens forvaltningskameralistikken fokuserer på den pengemessige utviklingen og karakteriseres dermed som et finansielt regnskap. Fire forhold kjennetegner forvaltningskameralistikken: finansielt fokus, budsjettkontroll, betalingskontroll og begrenset balanseregnskap. I neste kapittel vil jeg klargjøre hva som menes med ideelle organisasjoner samt gjøre rede for hvilke regnskapsreglene som eksisterer for ideelle organisasjoner.



## 6. Regnskapsregler for ideelle organisasjoner

Tidligere i utredningen påpekte jeg at de to utvalgte organisasjonene i denne utredningen, Kreftforeningen og Evangeliesenteret, hører til under gruppen av organisasjoner vi karakteriserer som ideelle. Ideelle organisasjoner er igjen en undergruppe av NPO (se figur 2). Dette vil bli enda tydeligere etter du har lest dette kapittelet. I avsnitt 6.1 vil jeg definere undergruppen av ideelle organisasjoner ut ifra standarden samt utdype hvilket formål de har. Videre i avsnitt 6.2 og 6.3 vil jeg presentere standardens innhold og formål. Dette er av relevans siden den staker ut retningslinjene for regnskapsføring for ideelle organisasjoner.

### 6.1 Ideelle organisasjoner

#### 6.1.1. Hovedformål for ideelle organisasjoner

Det er et ubetinget krav at ideelle organisasjoner ikke kan ha økonomisk vinning som formål (NRS F, 2006a). I regnskapsstandarden anses en organisasjon å være ideell hvis den er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd:

*” § 2-32: Begrensningen 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 som formål, er fritatt for formues- og inntektsskatt. ”*

Det kan være vanskelig å avgjøre om en organisasjon har eller ikke har økonomisk vinning som formål. 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 av deler av virksomheten, med skatteplikt i henhold til skatteloven § 2-32 annet ledd. Men så lenge den økonomiske virksomheten ikke anses som hovedvirksomhet, vil dette ikke medføre skatteplikt for de aktiviteter som realiserer det ikke-økonomiske formålet.

#### 6.1.2 Nærmere definisjon av ideelle organisasjoner

Norsk regnskapsstandard omtaler de regnskapspliktige som er nevnt i regnskapsloven § 1-2 ledd nr. 9, 10 og 11:

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

Norsk RegnskapsStiftelse har laget et høringsutkast til veiledning, som heter ”Avgrensning og definisjon av ideelle organisasjoner”, som velegg til ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”. Her defineres og avgrenses begrepene foreninger og stiftelser.

En *forening* er en selveiende sammenslutning som har medlemmer. Det er fri adgang til å danne foreninger og å slutte seg til disse. Den kan ha både fysiske og juridiske personer som medlemmer, og det er ikke gjort begrensninger med hensyn til medlemsantall eller innskudd. Foreninger kjennetegnes ved at den er demokratisk organisert og medlemmers rett til å stemme direkte eller indirekte i foreningens øverste organ (landsmøte, årsmøte eller lignende) er en intern rettighet. Dersom det verken er plikter eller rettigheter knyttet til medlemskapet, er det ingen forening. I slike tilfeller må det vurderes konkret om det i realiteten er en stiftelse.

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. Det finnes både økonomiske foreninger og andre foreninger. Regnskapsstandardens begrep ideelle organisasjoner omfatter imidlertid bare ikke-økonomiske foreninger. Snderingen mellom økonomiske og ikke-økonomiske foreninger vil i noen tilfeller være problematisk, med det som kjennetegner en ikke-økonomisk forening er at de ikke driver økonomisk virksomhet som hovedaktivitet (NRS F 2006a).

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 person som selv eier de midlene den består av. Det at en stiftelse ikke har eiere, er et særtrekk som også gjelder for foreninger, og er det som skiller dem fra selskaper. Stiftelsen adskiller seg imidlertid fra foreninger ved at de heller ikke har medlemmer.

Den tradisjonelle stiftelsen driver passiv kapitalforvaltning og har som formål å foreta utdeling til begunstigende. Eksempel på stiftelser er forsknings- og utdanningsstiftelser. Stiftelsesloven av 2001 skiller mellom alminnelige stiftelser og næringsdrivende stiftelser. I

regnskapsstandarden omfatter ideelle organisasjoner bare alminnelige stiftelser som kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd.

Veldedige og allmenntilgynnslege organisasjoner er en undergruppe av ideelle organisasjoner og betegnes ofte som frivillige organisasjoner. Eksempler på slike organisasjoner er idrettslag, hjelpeorganisasjoner og kulturorganisasjoner. Denne standarden gjelder alle organisasjoner som anses som ideelle organisasjoner, inkludert veldedige og allmenntilgynnslege organisasjoner.

*Enkeltpersonforetak* omfattes også av standarden i den grad foretaket ikke har økonomisk vinning som formål (NRS F 2006). Det er imidlertid vanskeligheter å finne eksempler på dette i praksis. Av den grunn vil ikke denne kategorien få vidare omtale i utredningen.

## 6.2 Foreløpig norsk regnskapsstandard

Norsk RegnskapsStiftelse er en stiftelse med formål å utarbeide og utgi regnskapsstandarder, fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder og være aktiv kunnskapsformidler om nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring<sup>4</sup>. I september 2006 gav de ut en foreløpig regnskapsstandard kalt ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”.

### 6.2.1 Formål med standarden

Formålet med denne regnskapsstandarden er først og fremst å beskrive hva som er god regnskapsskikk for de ideelle organisasjonene som anses som regnskapspliktige. En av hensiktene med å avlegge et regnskap er å oppfylle brukernes informasjonsbehov og gi størst mulig nytteverdi for brukerne. Ideelle organisasjoner har ikke eiere og investorer og har dermed en annerledes gruppe regnskapsbrukere enn foretak med økonomisk virksomhet. Det er ofte bidragsyterne og bidragsmottakerne som har størst interesse av å lese regnskapet. I utformingen av ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner” er det derfor lagt vekt på å innfri regnskapsbrukernes spesielle informasjonsbehov.

Det er i regnskapsstandarden lagt vekt på å gi retningslinjer for de situasjoner som er mest vanlig i ideelle organisasjoner. Standarden behandler dermed ikke alle praktiske problemstillinger. Formålet med de prinsipielle vurderingene som drøftes og legges til grunn i

---

<sup>4</sup> <http://www.regnskapsstiftelsen.no/>

standarden, er at disse skal danne utgangspunkt for å løse konkrete situasjoner som ikke eksplisitt er behandlet i standarden.

### 6.2.2 Hensyn ved utforming av "God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner"

For ideelle organisasjoner er det mest sentrale hensynet hvorvidt det *ideelle formålet oppfylles*. Det er også hva regnskapsbrukeren primært ønsker informasjon om. Regnskapspliktige med økonomisk vinning som formål fokuserer på inntjening og egenkapital. Hos en ideell organisasjon har imidlertid regnskapsbrukerne behov for å knytte informasjon til hvordan *anskaffede midler blir benyttet*, i hvilken grad organisasjonen lykkes med å oppfylle sitt formål, og hvor effektivt midlene blir benyttet. Samtidig er kravet til sammenligning og sammenstilling i regnskapene er forandret for å bedre vise hvordan de ideelle organisasjonene anskaffer og bruker midlene. *Kontrollaspektet* er også av stor betydning når det gjelder regnskaper for ideelle organisasjoner. Behovet for kontroll av at mottatte midler blir forvaltet i samsvar med organisasjonens formål er viktige i slike organisasjoner som er avhengig av omverdens tillitt (NRS, 2006a). Bedrifter med økonomisk vinning som formål kan sies å ha en innebygd kontroll fordi mangelfull intern kontroll vil kunne slå ut i dårlige økonomiske resultater, noe som vil fremkomme i regnskapet. I en ideell organisasjon er det måloppnåelse som er det sentrale og dette måles ikke igjennom et økonomisk resultat. Dermed foreligger det ikke en tilsvarende innebygd kontroll. 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". Informasjon om *fortsatt drift* er like relevant for ideelle organisasjoner som for andre regnskapspliktige.

De hensyn som det er lagt størst vekt på ved utformingen av regnskapsstandarden kan oppsummeres slik:

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

### 6.2.3 Regnskapsreglene for ideelle organisasjoner

Reglene i regnskapsloven gjelder også for ideelle organisasjoner. Bare i de tilfeller regnskapsstandarden tillater andre løsninger enn regnskapslovens grunnleggende prinsipper,

med hjemmel i regnskapsloven §§ 4-1 tredje ledd og 6-3 tredje ledd, kan kravene i regnskapsloven fravikes.

*”§ 4-1: 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, jfr. Første ledd nr 1,2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.”*

Slik bestemmelsen er utformet åpner den for unntak fra hovedregelen i de tilfellene dette kan anses som god regnskapsplikt. Regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner er dermed en konkretisering av bestemmelsens innhold og anses som god regnskapsskikk. Vi skal nå se nærmere på hvordan de grunnleggende prinsippene er utformet for ideelle organisasjoner.

#### **6.2.3.1 Transaksjonsprinsippet for ideelle organisasjoner**

Transaksjonsprinsippet er fastsatt i regnskapsloven § 4-1 ledd 1:

*”Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.”*

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 økonomiske formål (NRS F, 2006a). Problemet oppstår når du mottar midler, som f.eks. gaver, hvor det ikke eksisterer en motytelse som kan danne utgangspunktet for slik regnskapsføring. Det er ensidige handlinger som det ikke gis vederlag for. Gaver oppfylder derfor ikke fullt ut kriteriene for en regnskapsmessig transaksjon. Det er dermed en utfordring å fastsette verdien som skal legges til grunn for regnskapsføringen.

#### **6.2.3.2 Opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner**

Opptjeningsprinsippet står i regnskapsloven § 4-2 ledd 2:

*”Inntekt skal resultatføres når den er opptjent.”*

Inntekter regnes vanligvis 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 en juridisk rett til inntekten
- Det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- Inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

I utgangspunktet er opptjeningsprinsippet det samme for ideelle organisasjoner som for regnskapspliktige med økonomiske formål i det at inntekter skal resultatføres når de er opptjent. Men i tilfeller hvor det ikke gis direkte motytelse, baseres vurderingen av regnskapsmessig opptjening utelukkende på de tre kriteriene for inntektsføring.

### **6.2.3.3 Sammenstillingsprinsippet for ideelle organisasjoner**

Sammenstillingsprinsippet er forklart i regnskapsloven § 4-1 ledd 3:

*”Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.”*

Den alminnelige fortolkningen av prinsippet er at det er kostnader, i motsetning til utgifter, som skal regnskapsføres. Det gjelder også for ideelle organisasjoner. Standarden forteller at betalingstidspunktet ikke har noen betydning. Kostnaden skal regnskapsføres når den er påløpt, uavhengig av om det er mottatt faktura for kostnaden og uavhengig av om kostnaden faktisk er betalt. Vi kjenner igjen begrepet kostnad fra et lønnsomhetsregnskap og bruken av ordet stemmer overens med forklaringen i standarden om hvordan kostnadene skal sammenstilles. At betalingstidspunktet ikke har betydning viser en avstand mellom måten standarden og et finansielt regnskap bokfører, hvor alt føres på betalingstidspunktet.

I de tilfeller hvor organisasjonen er forpliktet til en ekstern motytelse for en inntekt, anvendes sammenstillingsprinsippet på samme måte som for hos 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, nemlig aktiviteten som medfører bruk av midlene (NRS F, 2006a). Det vil si at 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 inntekter blir det tilsvarende riktigere å sammenstille inntektene med de tilhørende inntektsgenererende aktivitetene.

For kostnader som har delvis sammenheng med en inntekt som krever motytelse og delvis ikke har motytelse, må en foreta en avveining av hva som er mest fremtredende.

#### 6.2.4 Aktivitetsregnskap

Organisasjoner som ikke driver økonomisk virksomhet kan velge en alternativ oppstillingsplan dersom det anses som god regnskapsskikk, jfr. Regnskapsloven § 6-3 tredje ledd:

*”§ 6-3: 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.”*

Den alternative oppstillingsplanen fremgår i standardens punkt 4.3 om aktivitetsregnskap. Erfaringen viser at det har vært forholdsvis vanlig for ideelle organisasjoner å sette opp et aktivitetsregnskap. Det gir større nytteverdi siden det i større grad tilfredstiller og dekker informasjonsbehovene enn det artsindelte resultatregnskapet skissert i regnskapsloven. Hvilke aktiviteter som har blitt gjennomført og hvordan aktivitetene har blitt finansiert, kommer tydeligere frem i et aktivitetsregnskap. Dette vil gi regnskapsbrukeren et bedre grunnlag for å vurdere organisasjonens evne til å oppfylle formålet. Standarden anbefaler at ideelle organisasjoner velger en aktivitetsbasert aktivitetsplan. Organisasjoner registrert i Innsamlingskontrollen må imidlertid velge standardens aktivitetsbaserte oppstillingsplan (IK 2008).

Formålet med et aktivitetsregnskap er å vise alle anskaffede midler fordelt på hovedtyper, og hvordan disse er anvendt i løpet av regnskapsåret. Nedenfor viser jeg linjene som fremkommer i et aktivitetsregnskap:

#### **AKTIVITETSREGNSKAP**

##### **1) Anskaffede midler**

- a. Medlemsinntekter
- b. Tilskudd:
  - i. Offentlige
  - ii. Andre
- c. Innsamlede midler, gaver mv.
- d. Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter fordelt på:
  - i. Aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål
  - ii. Aktiviteter som skaper inntekter
- e. Finans og investeringsinntekter
- f. Andre inntekter (som gevinst ved salg av driftsmidler)

## 2) Forbrukte midler

- a. Kostnader til anskaffelse av midler
- b. Kostnader til organisasjonens formål:
  - i. Gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av organisasjonens formål
  - ii. Kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet
- c. Administrasjonskostnader

## 3) Årets aktivitetsresultat

## 4) Tillegg/reduksjon egenkapital

- a. Grunnkapital
- b. Egenkapital med lovpålagte restriksjoner
- c. Egenkapital med eksterne pålagte restriksjoner
- d. Egenkapital med selvpålagte restriksjoner
- e. Annen egenkapital

### 6.2.5 Balansen

Av standarden fremgår det at det ikke er identifisert brukerbehov som tilsier en annen balanseoppstilling enn den tradisjonelle oppstillingsplanen, i henhold til regnskapsloven § 6-2, unntatt for:

- Bevaringsverdige eiendeler
- Egenkapital
- Tilskudd

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

## EIENDELER

### A. Anleggsmidler

- a. Immaterielle eiendeler
- b. Bevaringsverdige eiendeler
- c. Andre driftsmidler
- d. Finansielle anleggsmidler

### B. Omløpsmidler

- a. Beholdninger
- b. Fordringer
- c. Investeringer
- d. Bankinnskudd, kontanter og lignende



## EGENKAPITAL OG GJELD

### C. Egenkapital

- a. Grunnkapital
- b. Egenkapital med lovpålagte restriksjoner
- c. Egenkapital med eksterne pålagte restriksjoner
- d. Egenkapital med selvpålagte restriksjoner
- e. Annen egenkapital

### D. Gjeld

- a. Avsetning for forpliktelser
- b. Annen langsiktig gjeld
- c. Annen kortsiktig gjeld

### 6.2.6 Kontantstrømoppstillingen

Plikten til å utarbeide en kontantstrømoppstilling følger av regnskapsloven § 3-2, og innholdet i kontantstrømoppstillingen er oppgitt i § 6-4. Der står følgende:

*”Kontantstrømmoppstillingen skal gi en oversikt over innbetalinger og utbetalinger og forklare likviditetsendringer.”*

På grunn av ideelle organisasjoners formål, å finansiere sin ideelle visjon, hevder standarden at kontantstrømoppstillingen kan gi lite tilleggsinformasjon. Grunnen til det er at regnskapsresultatene i et aktivitetsregnskap i stor grad skal sammenfalle med kontantstrømmene. Da vil informasjonen fra kontantstrømanalysen allerede være tilgjengelig i aktivitetsregnskapet.

Det er ikke gitt noe unntak fra plikten til å utarbeide en kontantstrømmoppstilling for ideelle organisasjoner utover det generelle unntaket som gjelder for kategorien små foretak. Tatt forholdene omtalt ovenfor i betraktning, åpner standarden for en forenklet utgave av kontantstrømmoppstillingen dersom det utarbeides et aktivitetsregnskap. Velger en derimot å følge artsinndelt resultatregnskap er en pålagt å følge de ordinære reglene.

### 6.2.7 Diverse regnskapsposter

Kristine Blomseth Solbakken foretok en mer detaljert analyse av den foreløpige standarden i sin utredningsoppgave høsten 2007. Et av formålene var å se hvilken regnskapsmetode som ble benyttet, lønnsomhetsregnskap eller finansielt regnskap. Jeg vil kort gjengi noen av resultatene hun kom frem til i sin gjennomgang angående hvilke regnskapsmetode de ulike regnskapspostene fulgte.

### Medlemsinntekter

Medlemsinntekter er eksempel på en inntekt det kan vær knyttet en motytelse til. I form av at organisasjonen kan forplikte seg til å yte visse tjenester og/eller medlemmene kan i en periode få visse fordeler. Standarden sier at i slike tilfeller skal medlemsinntektene periodiseres og inntektsføres i den perioden innbetalingene gjelder for. Med andre ord tar man her i bruk et finansielt periodiseringsprinsipp.

### Innsamlede midler og gaver

I følge standarden skal innsamlede midler inntektsføres når de tre kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Dvs. at man benytter et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. Normalt vil kriteriene være oppfylt på innsamlingstidspunktet (NRS F, 2006a) slik at det lønnsomhetsmessige periodiseringsprinsippet vil falle sammen med det finansielle periodiseringsprinsippet.

For gaver som mottas foreligger det ingen motytelser som kan danne utgangspunktet for inntektsføring. 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, og de skal ifølge standarden inntektsføres når kriteriene for inntektsføring er oppfylt. For gaver er det altså et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp som er bakgrunn for bokføring.

### Tilskudd

Vi kan skille mellom tilskudd til dekning av kostnader (driftstilskudd) og tilskudd som dekker investeringer (investeringstilskudd). Et driftstilskudd skal inntektsføres i den perioden tilskuddet er ment for, uavhengig om tilskuddet er brukt opp eller ikke. Med andre ord brukes et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. Et investeringstilskudd skal inntektsføres som ved annen inntektsføring ved ideelle organisasjoner, altså når kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Det vil si at man også her følger et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp.

## **6.3 Diskusjonsnotat – Regnskapsmessige problemstillinger for ideelle organisasjoner**

Det viser seg i praksis at den foreløpige standarden om ”God regnskapskikk for ideelle organisasjoner” fra Norsk RegnskapsStiftelse er i ferd med å vinne innpass blant ideelle organisasjoner. Året 2007 var en implementeringsfase for mange ideelle organisasjonene. På

enkelte punkter i standarden har Norsk RegnskapsStiftelse imidlertid åpnet opp for videre endring. Derfor valgte de å utgi et diskusjonsnotat, hvor disse mulige endringene bringes frem på banen for nærmere diskusjon og vurdering. Diskusjonsnotatet legges ut for høring og tar sikte på å utarbeide et forslag til endret ordlyd i regnskapsstandarden. Videre skal jeg se nærmere på hvilke aktuelle temaer diskusjonsnotatet tar opp.

Diskusjonsnotatet innleder med å ta opp prinsippene for inntektsføring. Standarden definerte tre kriterier for opptjeningsprinsippet når en inntekt er opptjent, hva som kan inntektsføres og hvordan inntekten skal måles. Tidligere har det vært vanlig at ideelle organisasjoner periodiserer inntekten etter aktiviteten som skal dekkes. På dette området innebærer standarden en endring sammenlignet med tidligere praksis. Diskusjonsnotatet trekker frem at for ideelle organisasjoner er midlene anskaffet til formålet når de er tilgjengelige for organisasjonen. Kostnaden til anskaffelsen og periodens kostnader til formålet belastes aktiviteten. En slik regnskapsføring vil ikke være en forandring fra standarden så lenge tilgjengelighet defineres etter de tre kriteriene under opptjeningsprinsippet (juridisk rett, rimelig sikkert og tilstrekkelig pålitelighet). Med andre ord inneholder ikke diskusjonsnotatet noe forslag om endring av standarden på dette området. Dermed blir det heller ikke debatt rundt problematikken om valget mellom bruk av lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp og finansielt periodiseringsprinsipp.

Det den derimot ønsker å forandre er begrepsbruken i balansen. Der har det vært reist spørsmål om begrepet egenkapital egner seg for ideelle organisasjoner. Egenkapital defineres som differansen mellom eiendeler og gjeld, hvilket i og for seg er en passende definisjon også for ideelle organisasjoner. Forslaget er å erstatte begrepet egenkapital til formålskapital. Grunnen til det er at ordet egenkapital kan trekke i retning av å peke på eiers/eiernes andel av organisasjonen, noe som ikke harmoniserer med de reelle forholdene for en ideell organisasjon.

Vi ser at problemstillingene det debatteres rundt i diskusjonsnotatet er av en mer ubetydelig karakter. Det ser dermed ut til at standarden stort sett kommer til å fremstå som i sin gjeldende utgave uten de store forandringene.

## 6.4 Oppsummering

I dette kapitlet har jeg gjennomgått den foreløpige standarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner” av Norsk RegnskapsStandard. Gjennomgangen viser at ideelle organisasjoner har muligheten til å avvike fra regnskapsloven ved transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Problemet er at standarden preges av en regnskapslov som er beregnet på PO og som innehar en brukergruppe med et annet informasjonsbehov. En kan derfor antyde at standarden følger et blandingsregnskap som veksler mellom bruk av lønnsomhetsresultatmessig periodiseringsprinsipp og finansielt periodiseringsprinsipp. Diskusjonsnotatet som ble lagt ut til høring bidrar ikke til å løse dette problemområdet. I de to neste kapitlene tar jeg for meg Kreftforeningen og Evangeliesenteret og vi begynner med førstnevnte.

## 7. Kreftforeningen

I avsnitt 7.1 vil jeg fortelle litt generelt om Kreftforeningen, samtidig presentere formål og hvilken visjon som driver organisasjonen. I etterkant av TV-aksjonen i 1997, hvor de innsamlede midlene gikk til Kreftforeningen, har de fått en del spalteplass i media. I avsnitt 7.2 vil jeg gå nærmere inn på dette. Til slutt vil jeg presentere regnskapet til Kreftforeningen med fokus på regnskapsåret 2006.

### 7.1 Om Kreftforeningen<sup>5</sup>

Kreftforeningen er en landsdekkende, frivillig organisasjon som anses å være Norges største bidragsyter til kreftforskningen. De arbeider for å redusere antall nye krefttilfeller, for at flere skal bli helbredet og for at de som må leve med sin kreftsykdom, skal få bedre livskvalitet. Årlig bevilger de over 125 millioner kroner til dette formålet. Bidrag fra givere gjør Kreftforeningen i stand til å lønne forskere, stipendiater og tekniske assistenter. Kreftforeningen har vært aktive i kampen mot kreft siden 1938 og har i lang tid vært en velrenommert organisasjon. Organisasjonen har rundt 110 000 medlemmer og baserer sin virksomhet på frivillige bidrag fra privatpersoner og bedrifter. I MMI's profilundersøkelse fra 2006 av etater og organisasjoner, viste Kreftforeningen hvor godt omdømme de har blant folket ved å stikke av med andreklassen i kåringen.

Innsatsområdene til Kreftforeningen er som følger:

- Kreftforskning i vid forstand
- Helseopplysning, det vil si informasjon om årsaksforhold, forebygging og behandling
- Hjelp til kreftpasienter og deres nærstående
- Talerør til beste for kreftsaken
- Internasjonalt arbeid

Verdiene som er i førersetet er troverdighet, åpenhet, respekt og engasjement. Visjonen som driver dem lyder ”sammen skaper vi håp”.

---

<sup>5</sup> <http://www.kreftforeningen.no>

Kreftforeningen er registrert som en forening i Brønnøysundregisteret, samtidig er det ingenting som tyder på at de driver økonomisk virksomhet hvor målet er å tjene penger. I tillegg til et hovedformål av ideell karakter mener jeg å ha belegg for å si at Kreftforeningen oppfyller kriteriene for å karakteriseres som ideelle organisasjon.

## 7.2 TV- aksjonen

Ved TV-aksjonen i 1997 hadde Kreftforeningen som mål å samle inn penger til pasientnære formål. ”Kraft tak mot kreft”, som var slagordet under aksjonen, fikk stor oppslutning og samlet inn hele 177 millioner kroner. Inntil tv-aksjonen i 2007 var dette den største innsamlede summen noensinne.

Leder i den uavhengige nyhetsavisen ”Dagens Medisin”, Lottelise Folge, var programleder under NRKs TV-aksjon i 1997. Da hun 10 år senere ønsket å skrive en artikkel om hvilke effekt midlene som ble samlet inn under aksjonen hadde hatt, viste det seg at Kreftforeningen ikke kunne redegjøre for dette. I følge Kreftforeningen ble pengene fordelt på 200 ulike prosjekter, generalsekretær i Kreftforeningen Anne Lise Ryel forteller at de ikke har bedt om slutt- eller evalueringsrapporter for disse prosjektene. Kravene har imidlertid blitt strengere med årene så det må understrekes at Kreftforeningen fulgte de kravene som ble stilt av TV-aksjonen den gangen.

De som søker om å få gjennomføre en TV-innsamling, må redegjøre for hvordan de har tenkt å bruke pengene. I utgangspunktet skal pengene brukes opp innen fem år og det må leveres årlige revisjoner. Samtidig skal det leveres en sluttrapport fra organisasjonen når midlene er brukt opp. Siden Kreftforeningen ikke har brukt opp alle midlene, er denne rapporten enda ikke levert. Men NRK stilte aldri krav til at det skulle leveres sluttrapporter for enkeltprosjekter. Kreftforeningen har heller aldri stilt krav til sluttrapporter fra enkelt prosjekter, men har lagt vekt på kontroll av at pengene fysisk brukes til riktig formål og til mottakers vitenskapelige produksjon, som de mener ofte er mer meningsfullt enn sluttrapporter. Derimot når forskerne søker om støtte for andre gang må de redegjøre for hva de har brukt pengene til.

Til sammen gikk over 70 millioner kroner fra de innsamlede midlene til forskning hvor det viser seg at 65-70 prosent er såkalt grunnforskning. Cirka 20-25 millioner kroner har gått til

pasientnær forskning og generalsekretær Anne Lise Ryel innrømmer i et intervju at folk ble forespeilet en annen type forskning.

Kreftforeningen har ifølge en artikkel i Dagens Medisin (17.1.2008) uttalt at de er i gang med å få fram en fullstendig og systematisert oversikt over hva pengene er brukt til. De skal heretter be om sluttrapporter fra forskere som mottar penger fra foreningen. Disse vil inneholde informasjon om hva som er publisert, informasjon om fremdrift og vil vise resultatene.

Det negative fokuset på Kreftforeningens opptreden kan bidra til å svekke deres gode navn og rykte. Samtidig kan også andre organisasjoner som skal ha TV-aksjoner i ettertid bli skadelidende i kjølevannet av denne saken.

Denne saken er et eksempel på hvor følsomt det kan være når organisasjonen du støtter ikke opptrer slik som forventet. Det er forventet at de skal opptre troverdig og spille med åpne kort, slik det også er forespeilet i verdigrunnlaget deres. Derfor oppstår skuffelsen når disse forventningene ikke blir møtt, selv om det er viktig at det ikke er avdekket noen form for svindel eller underslag av midler i dette tilfellet. Imidlertid er det ingen dokumentasjon på at det ikke er tilfellet heller. En TV-aksjonen berører store deler av befolkningen fordi arbeidet rundt er omfattende og samtidig tiltrekker seg så skare av givere. En naturlig konsekvens blir da at antall interessenter rundt regnskapet til Kreftforeningen vil øke. Da er det forståelig at det, ti år etter TV-aksjonen, stilles spørsmål rundt manglende rapportering. En sluttrapport skal normalt komme etter fem år. Kreftforeningen har enda ikke brukt opp de innsamlede midlene og derfor ikke utformet en slik rapport. En sluttrapport som kommer over ti år etter innsamlingen er ferdig, har begrenset interesse for giverne som sikkert allerede har glemt at de i det hele tatt har gitt. Det må vel være lov å be om at en så stor og velrenommert organisasjon fokuserer mer på å tilfredsstille giverne sine enn å klamre seg til et regelverk som tydeligvis ikke er fullstendig? I neste avsnitt skal jeg beskrive regnskapet til Kreftforeningen. Da er det viktig å ha denne problemstillingen klart for seg.

### **7.3 Regnskapet**

Datagrunnlaget til denne delen av utredningen er hentet fra informasjon oppgitt i årsrapporten til Kreftforeningen. Jeg vil se nærmere på oppbygningen og utformingen av regnskapet basert på året 2006. Norsk RegnskapsStiftelse sin regnskapsstandard for ideelle organisasjoner trådte

i kraft fra og med regnskapsåret 2006, men Kreftforeningen avlegger ikke regnskap etter den standarden før i 2007. Som tidligere nevnt er den ikke tilgjengelig i skrivende stund og vil ikke være et tema i denne utredningen.

Regnskapet vil ikke benyttes til å sammenligne nøkkeltall med andre bedrifter eller tidligere år. Sammenligning av ideelle organisasjoners regnskaper seg imellom kan vanskeliggjøres fordi formålene kan være vidt forskjellige. Mangeartet og individuell organisasjonsmåte kan også svekke regnskapenes sammenlignbarhet (NRS F, 2006a).

### 7.3.1 Regnskapet 2006

I note 1 fra årsberetningen forteller Kreftforeningen at årsregnskapet for 2006 er satt opp i samsvar med regnskapsloven av 1988 og god regnskapsskikk i Norge. I tillegg presenterer Kreftforeningen sitt regnskap i henhold til ”Retningslinjer for regnskap avlagt av organisasjoner tilsluttet Stiftelsen Innsamlingskontrollen i Norge”, som var retningslinjene ideelle organisasjoner, innmeldt i Stiftelsen Innsamlingskontrollen, fulgte før den nye standarden kom. Årsregnskapet er satt opp etter regnskapsloven med følgende inndeling:

- Resultatregnskap
- Kontantstrømanalyse
- Balanse
- Noter

#### Inntekter og kostnader

Hovedregelen brukt til vurdering av inntekter og kostnader er oppgitt i note 1. Der står det følgende:

*”Inntekter føres etter kontantprinsippet da Kreftforeningen i all hovedsak ikke fakturerer sine inntekter, men mottar gaver og støtte. Kostnader føres etter transaksjonsprinsippet, dvs. når de er påløpt.”*

Selv om Kreftforeningen setter opp regnskapet i samsvar med regnskapsloven er de bevisst på at det eksisterer forskjeller i inntektsføringen mellom PO og NPO. Majoriteten av inntektene til Kreftforeningen består av gaver og spilleautomater. For slike inntekter eksisterer det ikke motytelser som danner grunnlaget for regnskapsføring. Som en konsekvens av dette velger de å følge kontantprinsippet som forteller at en utgift utgiftsføres når den når den blir kontant



utbetalt og en inntekt inntektsføres når den blir kontant innbetalt<sup>6</sup>. Dette samsvarer med et finansielt periodiseringsprinsipp hvor inntekt ikke inntektsføres før den er innbetalt. Kreftforeningen velger å avvike fra regnskapsloven da de mener det er god regnskapsskikk. En slik tankegang tyder på at de ønsker å nærme seg et finansielt regnskap.

Kostnader føres etter transaksjonsprinsippet dvs. når kostnadene er påløpt. Poenget med transaksjonsprinsippet er at overdragelsen og vederlaget settes til samme verdi. En kan derfor si at transaksjonsprinsippet derfor er et annet navn på det som tradisjonelt kalles ”dobbel bokholderi” (Johnsen og Kvaal, 1999). Det er et uttrykk vi kjenner igjen fra tidligere i utredningen som en av grunnsteinene i et lønnsomhetsregnskap.

### Bevilgninger

Under punktet bevilgninger i note 1 avslører Kreftforeningen at de allerede har begynt å forberede neste års overgang til ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”. Tidligere år har bevilgningene blitt kostnadsført på utbetalingstidspunktet. Men fra og med 2006 blir bevilgningene kostnadsført på bevilgningstidspunktet i tråd med forståelsen av NRS sin foreløpige regnskapsstandard. Konsekvensen blir da at bevilgningene må reklassifiseres fra egenkapital til gjeld. Denne løsningen er valgt fordi Kreftforeningen vil gå over til å avlegge regnskap etter standarden fra og med 2007 og fordi Kreftforeningen ønsker å vise forpliktelsene de har pådratt seg pr 31.12.2006 (Kreftforeningen, 2006). Kostnadsføring på utbetalingstidspunktet er i tråd med tankegangen til et finansielt periodiseringsprinsipp. Overgangen til kostnadsføring ved bevilgningstidspunktet drar mer i retning av lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp, ved at bevilgningstidspunktet fremfor utbetalingstidspunktet er veiledende for kostnadsføringen.

Note 14 forteller om bevilgede midler som enda ikke er utbetalt som forskningsmidler. På grunn av endringen i regnskapsprinsipp vedrørende kostnadsføring av bevilgninger er det utarbeidet sammenlignbare tall for regnskapet 2006 og 2005. Det gjør at 253,6 millioner reklassifiseres fra egenkapital til gjeld. Bestående av tidligere bevilgede midler, herunder bevilgningene fra TV-aksjonen i 1997, som blir kostnadsført og lagt til gjeldsposten ”bevilgede, ikke utbetalte forskningsmidler”. En kostnadsføring av midler som ikke er utbetalt harmonerer med et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp.

---

<sup>6</sup> <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/NOUer/2003/NOU-2003-06/5/4.html?id=118682>

### Tilskudd

Videre i note 1 fortelles det hvordan tilskudd behandles i regnskapet:

*”Tilskudd inntektsføres på mottakstidspunktet uavhengig av når tilskuddsmidlene skal brukes.”*

I tråd med kontantprinsippet føres tilskuddet på mottakstidspunktet, det vil si når tilskuddet innbetales står i stil med et finansielt periodiseringsprinsipp.

### Resultatregnskap og Balanse

Både resultatregnskapet og balansen er satt opp i henhold til regnskapslovens oppstillingsplan.

### Egenkapital

Oppstillingen for endring i egenkapital er oppgitt i note 16:

#### **Note 16**

		<b>Annen egenkapital</b>	<b>Total egenkapital</b>
<b>Kreftforeningen</b>	<b>Grunnfond</b>		
1.1.2005	100 000	661 122 086	761 122 086
Prinsippendring		-253 621 164	-253 621 164
Endring pga legat og SKB		-10 448 804	-10 448 804
Årets resultat		138 642 283	138 642 283
31.12.2006	<u>100 000</u>	<u>535 694 401</u>	<u>635 694 401</u>

**Figur 9: Endring i egenkapital (Kilde: Kreftforeningen, 2007)**

I et lønnsomhetsregnskap skal det være mulig å identifisere lønnsomhetsresultatet i både resultatregnskapet og balansen. Endring i egenkapital viser årsresultatet sammen med innskudd av ny kapital og uttak av kapital. For Kreftforeningen er det foretatt justeringer av egenkapitalen regnskapsåret 2006 for å tilpasse seg prinsippendringene. De justeringene sammen med endringer i legat og SKB forklarer endringen i egenkapitalen i tillegg til årsresultatet. Resultatet blir dermed rapportert igjennom både betalingssiden og ytelsessiden. Det er et fenomen som kjennetegner lønnsomhetsregnskap og forekommer som en konsekvens av bruk av dobbel bokholderi.

### Kontantstrøm

Kreftforeningen følger ikke den foreløpige regnskapsstandarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner” dette regnskapsåret og har av den grunn ikke utarbeidet et aktivitetsregnskap. Da er det heller ikke noe mål at kontantstrømmen sammenfaller med resultatregnskapet. Vi ser ganske tydelig at dette også ikke er tilfellet. Årsresultatet for 2006 lyder på 138 millioner kroner, mens kontantstrømanalysen viser en endring i likvide midler på - 55 millioner kroner. Dette er et relativt stort avvik på neste 200 millioner kroner. I 2005 er det også oppgitt et stort avvik på 140 millioner kroner. Vi ser at det ikke er noen åpenbar sammenheng mellom disse to slik at det ikke er mulig å trekke noen slutninger ut ifra disse tallene.

Kreftforeningen har valgt å benytte seg av den indirekte metoden hvor de beregner likviditetsendringene ut ifra årsresultatet. I følge Norsk regnskapsstandard for kontantstrømoppstilling er ikke den indirekte metoden intern konsistent (se avsnitt 4.4) og anbefaler derfor den direkte metoden. Men den indirekte metoden er mest utbredt i praksis fordi den oppfattes som enklere og mindre arbeidskrevende. Mest sannsynlig er det en av hovedgrunnene til at Kreftforeningen også valgte denne metoden.

### Budsjett

Det er ikke oppgitt noe budsjett i årsberetningen slik at det er umulig å se hvordan midlene i organisasjonen er utnyttet i forhold til det som var tenkt i utgangspunktet. Men det er oppgitt regnskapstall fra de to siste regnskapsårene slik at det er mulig å følge utviklingen fra forrige år.

## **7.4 Oppsummering**

Kreftforeningen er i 2006 i en overgangsfase fra regnskapsloven til bruk av ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”. Regnskapet ble avlagt etter regnskapsloven, med en viss tilpasning etter den nye standarden. Inntekter ble inntektsført på innbetalingstidspunktet, altså etter finansielt periodiseringsprinsipp. Kostnadene ble imidlertid kostnadsført etter transaksjonsprinsippet når de er påløpt og fulgte mer et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp. I neste kapittel skal vi se nærmere på Evangeliesenteret.

## 8. Evangeliesenteret

I dette kapitlet presenteres Evangeliesenteret med bakgrunnshistorie, formål og visjon i første avsnitt. I likhet med Kreftforeningen fikk Evangeliesenteret merke en kraftig medieoppmerksomhet i 2007, noe jeg vil fokusere på i avsnitt 7.2. Til slutt tar jeg opp en diskusjon rundt regnskapet, med fokus på årsberetningen fra 2007, i avsnitt 7.3.

### 8.1 Om Evangeliesenteret<sup>7</sup>

Evangeliesenteret ble startet i 1983 av gründerne Lisa og Ludvig Karlsen. I løpet av disse årene har senteret utviklet seg til å bli en mer målrettet og profesjonell bedrift hvorpå de anses som landets største aktør innen privat rusomsorg. Evangeliesenteret tilbyr avrusning og ettervern av rusmisbrukere. Hovedformålet er å gi et rehabiliteringstilbud til mennesker som er avhengig av alkohol eller narkotiske stoffer. De har plass til å huse omlag tre hundre rusmisbrukere fordelt på syv sentre. Årlig omsetning ligger på ca. 100 millioner kroner med omtrent 240 ansatte som besitter bred erfaring og kompetanse. Blant annet tilsynsleger, sykepleiere, psykiske helsearbeidere, sosionomer, vernepleiere og pedagoger. I tillegg har de en egen kursavdeling hvor de ansatte kan møtes for kunnskapstilføring og inspirasjon.

Evangeliesenteret bygger sin virksomhet på en diakonal plattform, med den betydningen at de ønsker å være barmhjertig mot sin neste. Ønsket er å tilby en helhetlig rehabilitering i forhold til å møte fysiske, psykiske, åndelige og sosiale behov hvor omsorg og empati er nøkkelord.

Det kan forøvrig nevnes at Evangeliesenteret er tilsluttet Innsamlingskontrollen, som skal sikre at innsamlede midler og gaver blir anvendt til de gaver og formål de er ment for. Evangeliesenteret er registrert i Brønnøysundregisteret som en stiftelse. Det er heller ingen antydninger til at de har som hovedformål å maksimere egen profitt. Ut ifra formålet, som er beskrevet ovenfor, kan en karakterisere dette som en ideell stiftelse.

### 8.2 Regnskapsrot i Evangeliesenteret

11. februar skrev Dagens Næringsliv en åtte siders artikkel om Evangeliesenteret der Ekteparet Karlsen beskyldes for å blande private midler sammen med senterets økonomi.

---

<sup>7</sup> <http://www.evangeliesenteret.no>

Etter oppslagene i Dagens Næringsliv fikk helse- og omsorgsminister, Sylvia Brustad, revisjonsfirmaet PWC til å gjennomgå virksomheten. De konkluderte med at en ekstern granskningskommisjon burde undersøke Evangeliesenteret nærmere. Dette oppdraget ble gitt til Advokatfirmaet Hjort. I brev fra Lotteri- og stiftelsestilsynet desember 2007 krever de at Lise Karlsen og hennes familie betaler 600.000 kroner tilbake til Evangeliesenteret på bakgrunn av granskningsrapporten til Advokatfirmaet Hjort. Følgende forhold er trukket frem:

- Ekteparet fikk urettmessig honorarer på 300.000 kroner for boken ”Ennå er det håp”. Det fremgår av Advokatfirmaet Hjorts granskningsrapporter at ekteparet Karlsen ikke hadde krav på royalty, kun honorarer som intervjuobjekter. Ekteparet Karlsen har således fått honorarer tilsvarende 22 % av kjøpesummen, forutsatt at alle eksemplarer selges. Normalt honoreres intervjuobjekter med ca. 3 % av inntektene fra de bøker som selges. Videre framgår det at stiftelsens daværende revisor har medvirket til fastsettelsen av honoraret, og at dette er bygget på skjønn.
- Ved boken ”Håpets far” fremgår det av fremlagt dokumentasjon at det er inngått en avtale mellom Vera Karlsen- Holm, som er ekteparet Karlsen sin datter, vedrørende royalty. Lisa Karlsen signerte på vegne av Evangeliesenteret tross for at hun var inhabil.
- En campingvogn ble i oktober 2002 solgt til Monica Johansen, som er den andre datteren til ekteparet Karlsen, for 60.000 kroner. Markedspris for campingvogner av den typen på avtaletidspunktet ca. 150.000, hvilket innebærer at avtalen ikke er inngått på markedsmessige vilkår. Avtalen var heller ikke styrebehandlet. Lise Karlsen signerte på vegne av Stiftelsens Pinsevernens Evangeliesenteret til tross for at hun var inhabil. Stiftelsestilsynet vurderer foreløpig avtalen som ugyldig.
- Det fremkommer også i rapporten at det objektivt foreligger misforhold i forholdet mellom ytelsene i Evangeliesenteret og de ekteparet Karlsen har ytt. Det refereres da i hovedsak til at Evangeliesenteret ikke har fått noen motytelser for oppstillingen av hestene til familien Karlsen. Hesteholdet antas i rapporten ikke å være styrebehandlet, og ekteparet Karlsen var selv inhabile til å representere Evangeliesenteret i saken.
- Monica Johansen har visstnok hatt et rentefritt lån i stiftelsen, hvilket har medført at stiftelsen har blitt belastet med ca. 12.000 kroner for renter på lån.

- Samtidig har stiftelsen dekket Vera Karlsen-Holm sin sønns utgifter til skolegang. Beløpet antas å være i størrelsesorden 23.000 kroner.

Etter alt å dømme velger jeg å tro at det ikke en bevisst strategi fra familien Karlsen å lure til seg ekstra penger på Evangeliesenterets bekostning. En av utfordringene som gründere ofte møter er mangel på evne til å gi ansvar videre til andre mer kompetente mennesker etter hvert som virksomheten ekspanderer. Evangeliesenteret har hatt stor suksess og har samtidig utviklet seg til å bli en stor organisasjon. Ekteparet Karlsen startet opp dette arbeidet for 26 år siden og har siden viet hele livet sitt til dette arbeidet, men har ikke evnet overgangen til et stort konsern. Det interessante er at flere av disse forholdene ikke nødvendigvis hadde vært en problemstilling i private bedrifter. Akkurat det understreker et viktig poeng, at det eksisterer en forskjell mellom forventningene omgivelsene stiller til NPO og PO nettopp fordi de styres av to forskjellige visjoner. Forskjellen er at Evangeliesenteret er en stiftelse uten private eiere og driver følgelig ikke økonomisk virksomhet. Dermed stilles det automatisk andre krav til hvordan organisasjonen styres. Alle som bidrar med innsats og bevilger pengegaver gjør det fordi de har et hjerte for arbeidet som drives. Forventningene ligger i at midlene skal gå til senterets driftsområde. Slikt regnskapsrot som har oppstått er derfor skadelidende for Evangeliesenteret og kan redusere fremtidig giverglede.

Konsekvensen for Evangeliesenteret ble denne gangen at Helsedirektoratet kutter statsstøtten med 25 prosent. Det betyr at de vil motta 19 millioner kroner i 2007 mot 25 millioner i 2006. Begrunnelsen stammer fra uregelmessighetene knyttet til økonomikontrollen og bruken av tilskuddsmidlene. Helsedirektoratet mener det har skjedd noen positive endringer, men at det samtidig gjenstår en del før økonomikontrollen og internkontrollen er tilfredsstillende. Kuttet får store konsekvenser for Evangeliesenteret, som sammen med et tilskuddskutt på seks millioner, opplevde en ekstraordinær kostnad på åtte millioner i forbindelse med granskningen familien Karlsen og Evangeliesenterets virksomhet.

### **8.3 Regnskapet**

Regnskapet for Evangeliesenteret presenteres på samme premisser gitt for Kreftforeningen i avsnitt 7.3. Bare at her tar jeg utgangspunkt i årsrapporten for 2007 siden den har vært tilgjengelig.

### 8.3.1 Regnskapet 2007

Årsregnskapet for 2007, er i følge note 1 i årsrapporten, satt opp i samsvar med regnskapsloves bestemmelser og ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”, akkurat som i 2006.

Bestanddelene i årsregnskapet består oppskriftsmessig av:

- Aktivitetsregnskap
- Resultatregnskap
- Kontantstrømanalyse
- Balanse
- Noter

Evangeliesenteret følger dermed oppsettet fra den foreløpige regnskapsstandard utgitt av Norsk RegnskapsStiftelse. For regnskapsåret 2006 ble det utarbeidet både et aktivitetsregnskap og et resultatregnskap. Dette ble gjort for å forenkle sammenligningsgrunlaget med regnskapstallene fra året 2005, siden de da var i en overgangsfase til bruk av den nye standarden. Begge regnskapene er også oppgitt i årsrapporten for 2007. Hvorfor Evangeliesenteret fortsetter å benytte både resultatregnskap og aktivitetsregnskap i 2007 er ikke begrunnet i årsrapporten.

#### Inntekter og utgifter

Note 1 fremhever hvordan Evangeliesenteret tar stilling til regnskapsprinsippene. Der står det følgende:

*”Inntekter regnskapsføres etter verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet og resultatføres etter opptjeningsprinsippet. Utgifter kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.”*

I kapittel 6.2 om foreløpig norsk regnskapsstandard tar jeg opp problemstillingen om hvilket periodiseringsprinsipp standarden følger ved resultatføring i de ulike regnskapspostene. Da kunne vi se at standarden oppfordrer til en tvetydig bruk av periodiseringsprinsippene. Note 1 gjengir den samme ordlyden som er uttrykt i standarden. Det betyr at hvis Evangeliesenteret bruker det samme utgangspunktet for bokføringen av inntekter og utgifter som standarden, vil de også blande begrepene lønnsomhetsresultatmessig og finansielt periodiseringsprinsipp.

### Aktivitetsregnskapet og balansen

*Aktivitetsregnskapet* er oversiktlig satt opp i henhold til standardens oppstillingsplan med anskaffelse av midler og forbrukte midler. Sammen danner disse to et aktivitetsresultat som overføres direkte til egenkapitalen.

*Balansen* avslører at Evangeliesenteret bruker dobbelte bokholderis prinsipp. Det kan vi se ved at sum eiendeler og sum egenkapital og gjeld, som tilsvarer henholdsvis debet og kredit siden av regnskapet, viser et identisk beløp. Bruk av dette prinsippet er en grunnleggende tankegang i et lønnsomhetsregnskap.

### Egenkapital

Vi skal nå se nærmere på hvilke faktorer som påvirker egenkapitalen. Note 13 viser en oppstilling av endring i egenkapital:

#### **Note 13 Egenkapital**

<b>Evangeliesenteret</b>	<b>Grunnkapital</b>	<b>Annen egenkapital</b>	<b>Total egenkapital</b>
1.1.2007	8 000 000	6 459 734	14 459 734
Årets resultat		-8 608 573	-8 608 573
31.12.2007	<u>8 000 000</u>	<u>-2 148 839</u>	<u>5 851 161</u>

**Figur 10: Endring i egenkapital (Kilde: Evangeliesenteret, 2007)**

Et annet kjennetegn ved lønnsomhetsregnskap er bruken av en resultatkonto som representerer ytelsessiden av transaksjonene. Dette gjør at en kan observere resultatet igjennom både betalingssiden og ytelsessiden. Hos Evangeliesenteret kan vi observere dette ved at årets resultat, representert i aktivitetsregnskapet, tilsvarer endringen av egenkapitalen. Med andre ord vil årets resultat fremkomme ved differansen mellom total egenkapital 01.01 og total egenkapital 31.12. Denne opplysningen peker i retning av at Evangeliesenterets regnskap bygger på tankegangen til et lønnsomhetsregnskap.

### Kontantstrøm

Det hevdes i standarden at kontantstrømmer gir lite tilleggsinformasjon for ideelle organisasjoner som utarbeider aktivitetsregnskap, fordi resultatregnskapet og kontantstrømmer i stor grad sammenfaller. Evangeliesenteret følger kontantstrømoppstillingen oppgitt i standarden, noe som gir oss anledning til å undersøke i hvor stor grad det er tilfellet her. Årsresultatet for regnskapsåret 2007 og 2006 er på



henholdsvis 8,6 og 9,3 millioner kroner, mens endringer i likvide midler i kontantstrømanalysen for de tilsvarende periodene er -1 million og -5 millioner. Dette er relativt store avvik på 9,6 millioner og 14,3 millioner som viser tydelig at aktivitetsregnskapet og kontantstrømmene ikke sammenfaller, sett i lys av en omsetning i underkant av 100 millioner. På bakgrunn av disse resultatene virker det som om aktivitetsregnskapet ikke tilsvarer et finansielt regnskap.

### Budsjett

Regnskap har, jamfør avsnitt 3.1, et viktig kontrollformål spesielt for NPO som ideelle organisasjoner. Måten regnskapet kontrolleres på er ved å se om organisasjonen har etterfulgt budsjettet som er satt opp for regnskapsperioden. En kan da se hvordan ressursene i organisasjonen er utnyttet opp mot det som var planlagt før perioden. Det var dette vi omtalte som budsjettkontroll i avsnitt 5.3 om forvaltningskameralistikk og var en viktig brikke i et finansielt regnskap. Årsrapporten til Evangeliesenteret inneholder ikke budsjett for perioden. Da blir det vanskelig for brukeren å kontrollere om de forbrukte midlene er utnyttet slik som budsjettet.

## **8.4 Oppsummering**

Etter oppstyret rundt regnskapsrotet i Evangeliesenteret tidlig på året i 2007 kan det virke som de ønsker å vise omverden at det bare var et engangstilfelle. Årsrapporten fra 2007 inneholder mer detaljert informasjon, blant annet angående regnskapsprinsippene i note 1, sammenlignet med årsrapporten fra 2006. Det understrekkes tydelig flere steder at regnskapet er utarbeidet i samsvar med retningslinjene i "God regnskapskikk for ideelle organisasjoner". Resultatet blir at Evangeliesenteret i likhet med standarden ender opp med en blanding av et lønnsomhetsresultatmessig og finansielt periodiseringsprinsipp. Balansen sammen med sammenstillingen av aktivitetsregnskapet og kontantstrømmene viser også tendens mot at Evangeliesenteret følger mer et lønnsomhetsregnskap enn et finansielt regnskap. I neste kapittel vil jeg begynne på analysen som samler alle trådene fra teoridelen og empiri delen i denne utredningen.

## 9. Analyse

Frem til nå har jeg ved hjelp av teori og empiri laget rammene rundt utredningen som leder til analysen i dette kapittelet. Under metodekapittelet utarbeidet jeg en figur (figur 1) som skulle gi en visuell oversikt over de tre kommende analysenivåene som danner oppbygningen i analysen. I avsnitt 9.1 vil jeg foreta en teoretisk sammenligning mellom forvaltningskameralistikk og forretningsregnskap. Videre i avsnitt 9.2 vil jeg foreta en empirisk analyse hvor det blir en sammenligning av hvordan Kreftforeningen og Evangeliesenteret utformer sine regnskap. Til slutt i avsnitt 9.3 kommer jeg til sette praksis opp mot teori. Da med Evangeliesenteret som representanter for hvilken praksis som utføres blant ideelle organisasjoner i dag. Teorien baserer seg på standarden omtalt i kapittel 6, og skal gi retningslinjer for god praksis.

### 9.1 Teoretisk analyse: Kjøpmannens regnskap Vs Kameralregnskap

En teoretisk analyse mellom kjøpmannens regnskap og kameralregnskapet er gjennomført tidligere av Kristine Blomseth Solbakken i hennes utredning. Men det er viktig å ha den med også her for å få med den teoretiske dimensjonen av analysen. Kommende analyse er derfor inspirert av hennes analyse, samtidig som den bygger på teori presentert tidligere i denne oppgaven.

Jeg har i den teoretiske delen av denne utredningen presentert to regnskapsteorier: Kjøpmannens regnskap og kameralregnskap, henholdsvis i kapittel 4 og 5. Kjøpmannens regnskap utviklet seg fra enkel bokføring til kjøpmannens dobbelte bokføring. Dette danner grunnlaget for forretningsregnskapet som ble beskrevet i avsnitt 4.4. Forretningsregnskapet anses som et lønnsomhetsregnskap og benyttes av private bedrifter som ønsker å maksimere profitt i selskapet. Kameralregnskapet ble utviklet med enkel kameralstil hvor enkel bokholderis prinsipp var lagt til grunn. I fase to ble elementet med anordning/forpliktelse inkludert som tilsa at også fremtidige innbetalinger og utbetalinger skulle inkluderes. Dette dannet grunnlaget for det vi i dag kaller forvaltningskameralistikk. Den forvaltningskameralistiske enkle bokføring er spesielt utviklet for bokføring av pengetransaksjoner (Monsen, 2001). Pengene bokføres når de er overført til organisasjonen, er de ikke overført blir de registrert som et restbeløp. Metoden danner derfor grunnlaget for et finansielt regnskap. De to metodene kan sies å være utviklet for hvert sitt formål. Mens

kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode tilfredsstillende lønnsomhetsformålet til forretningsregnskapet, er den forvaltningskameralistiske enkle bokføringsmetoden tilpasset de finansielle formålene i forvaltningskameralistikken (Solbakken, 2007).

I avsnitt 3.2 omtalte jeg om to ulike organisasjonstyper; NPO og PO. Der kom jeg frem til at de ble styrt av to ulike økonomiske hovedformål. NPO ønsket å forvalte pengene sine best mulig etter sitt ideelle formål, mens PO drev økonomisk virksomhet og ønsket å maksimere profitt til eierne. Denne forskjellen er viktig å presisere da de ulike formålene organisasjonene kan ha, impliserer hvilken av de foreliggende regnskapsmetodene som bør benyttes. Et regnskap skal formidle nyttig og relevant informasjon om bedriftens samlede økonomiske utvikling og finansielle stilling til brukeren. Følgelig impliserer dette at de to organisasjonstypene har behov for å formidle forskjellig informasjon til sine brukere. En PO ønsker å vise fortjenesten i bedriften gjennom et lønnsomhetsregnskap, og fungerer som et velegnet verktøy for å formidle et relativt rettmessig bilde av den økonomiske situasjonen. En NPO vil fordele ressursene sine mest mulig effektivt i forhold til sitt ideelle formål og bør dermed ha et mer finansielt fokus i sitt regnskap. Målet er ikke å vise hvor mye penger de har tjent, men hvordan pengene er brukt etter den kapitalen de har tilgjengelig. Med andre ord er det viktig med kontrollformål. Et pengeregnskap som forvaltningskameralistikk vil da være bedre egnet til å oppfylle formålet til en NPO.

Ideelle organisasjoner har tre kontrollformål som samsvarer med hovedformålene til forvaltningskameralistikk, men som ikke nødvendigvis dekkes av et lønnsomhetsregnskap:

- Pengekontroll: Kontroll av at midlene blir forvaltet i samsvar til organisasjonens formål. Med andre ord er det behov for å kontrollere kassabevegelsene, dvs. en oversikt over alle penger som kommer inn og alle penger som går ut (Solbakken, 2007).
- Betalingskontroll: Det er mulig å kontrollere at ingen penger mottas eller betales ut uten at det er gitt en betalingsinstruksjon (Monsen, 2007).
- Budsjettkontroll: Kontrollere at midlene fordeles etter et budsjett som er klargjort på forhånd.

På bakgrunn av refleksjonene som gjort over ulikhetene mellom regnskapsteoriene beskrevet i denne utredningen, virker det rasjonelt å anbefale anvendelse av finansiell regnskapsteori til

Kreftforeningen og Evangeliesenteret. Praksis i Norge har vist at det ikke har vært særlig interesse av å benytte en slik regnskapsteori tidligere. Før standarden kom i 2005 brukte alle ideelle organisasjoner vanlig lønnsomhetsregnskap tilsvarende det som private bedrifter benyttet seg av. Organisasjonene som er medlem av Stiftelsen Innsamlingskontrollen ble riktignok bevisst på å utnytte de tillatte unntakene fra de grunnleggende regnskapsprinsippene oppgitt i regnskapsloven § 4-1. Noe vi kan se ved at Kreftforeningen blant annet benyttet kontantprinsippet ved bokføring av inntekter fremfor opptjeningsprinsippet. Det kan være lurt å ha i tankene når jeg i neste avsnitt går inn i en nærmere analyse av regnskapet til disse organisasjonene.

## 9.2 Empirisk analyse: Kreftforeningen Vs Evangeliesenteret

Kreftforeningen og Evangeliesenteret er to ideelle organisasjoner som begge ønsker å tjene samfunnet ved sin eksistens. En slik hensikt differensierer dem fra private bedrifter hvor målet er å maksimere fortjenesten slik at eierne oppnår størst mulig avkastning på investeringen sin. Det er nettopp denne forskjellen som vekker interessen til å foreta mer inngående analyser av hvordan regnskap avlegges i slike organisasjoner. Valget av to organisasjoner gir meg større bredde i analysen enn hvis jeg bare hadde valgt en organisasjon. Nå skal jeg ta for meg disse to organisasjonene i en empirisk analyse, for å se nærmere på hvordan regnskapsreglene praktiseres.

Kreftforeningen avla regnskapet sitt etter regnskapsloven slik praksis var for alle ideelle organisasjoner før den foreløpige standarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner” kom. Evangeliesenteret fulgte imidlertid den foreløpige standarden ved utarbeidelsen av sitt regnskap. I kapittel 2.4 nevnte jeg at ideelt sett ville sammenligne to organisasjoner som benyttet standarden, men på grunn av inntrufne komplikasjoner endte jeg opp å bruke en organisasjon som følger gamle regnskapsregler og en som følger den foreløpige standarden. Det skal for øvrig nevnes at Kreftforeningen er i en mellomfase hvor de allerede har tatt i bruk noen av justeringene gitt av den nye standarden, selv om de hovedsakelig følger regnskapsloven.

Det er verdt å merke seg at årsrapporten til de to organisasjonene er hovedinformasjonskilden som danner grunnlaget for denne analysen. I gjennomgangen av Kreftforeningen og Evangeliesenteret i kapittel 7 og 8 ble deres respektive regnskap analysert, og resultatene avdekket der danner grunnlaget for denne analysen.

### Aktivitetsregnskap/resultatregnskap og kontantstrøm

Begge årsrapportene bruker oppstillingsplanene som regnskapsloven oppgir. Det vil si Resultatregnskap, balanse, kontantstrøm og noter. Ettersom Evangeliesenteret følger standarden har de i tillegg til resultatregnskapet tilført et aktivitetsregnskap slik standarden anbefaler. Det gir meg muligheten til å se resultatregnskapet opp imot aktivitetsregnskapet. Før jeg ser nærmere på regnskapsoppstillingen skulle en anta at det vil oppstå en differanse i årsresultatet mellom aktivitetsregnskapet og resultatregnskapet siden det legges ulike premisser for regnskapsføringen. I standarden uttrykkes det at aktivitetsregnskapet skal nærme seg kontantstrømanalysen slik at informasjonen om kontantstrømmene i stor grad er tilgjengelig i aktivitetsregnskapet. Det gir oss grunn til å tro at aktivitetsregnskapet fokuserer mer på et finansielt periodiseringsprinsipp med periodens innbetalinger og utbetalinger, mens resultatregnskapet viser periodens lønnsomhetsresultat med lønnsomhetsinntekter og kostnader. Når vi imidlertid sammenligner aktivitetsregnskapet og resultatregnskapet til Evangeliesenteret oppdager vi at årsresultatet er helt identisk. Et resultatregnskap bygger på regnskapsloven og derfor er et rent lønnsomhetsregnskap, mens et aktivitetsregnskap utarbeidet etter standarden konkluderte vi med i avsnitt 6.2 at kunne karakteriseres som et blandingsregnskap. Derfor var denne oppdagelsen litt uventet. Evangeliesenteret er her upresis i hvordan regnskapene er utarbeidet og hvilke prinsipp de følger.

I motsetning til standarden linker ikke regnskapsloven resultatregnskapet og kontantstrømmen på noen som helst måte. Der er resultatregnskapet et rent lønnsomhetsregnskap, mens kontantstrømmen er et finansielt regnskap. Det er heller ingen sammenheng mellom resultatregnskapet og kontantstrømmen i årsrapporten til Kreftforeningen. I resultatregnskapet har de ført opp alle periodens inntekter og kostnader i et resultatregnskap og frembringer ved hjelp av det et årsresultat. Men det er ikke et rent lønnsomhetsresultat pga at inntektene bokføres etter kontantprinsippet.

### Regnskapsprinsipper

I notene gir Evangeliesenteret sparsomt med opplysninger om hvordan de ulike inntekts- og kostnadspostene behandles, men i 2007 legger de til i note 1 hvilke prinsipper de legger til grunn for resultatføring. Da gjentar de ordlyden som er uttrykt i standarden, men forteller ikke noe om hvordan de ulike regnskapspostene skal bokføres. Kreftforeningen er litt mer informerende i sine noter og trekker frem hvordan bokføringen av tilskudd håndteres, men er likevel også sparsommelig med opplysninger om behandling av de resterende postene i regnskapet.

Kreftforeningen har stort sett utarbeidet et resultatregnskap etter prinsippene fastsatt i regnskapsloven. Bortsett fra bokføring av inntekter som ble resultatført etter kontantprinsippet. Kostnadene derimot føres etter transaksjonsprinsippet, dvs. når de er påløpt. Det er ikke alltid betalingstidspunktet sammenfaller med det tidspunktet kostnadene påløper. Følgende blir da at de kostnadsfører etter et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp. Tilpasningen til den foreløpige standarden har blant annet endret kostnadsføringen av bevilgninger fra et finansielt perspektiv til et lønnsomhetsperspektiv. Det betyr at mens de avla et lønnsomhetsregnskap etter regnskapsloven har kostnadsført bevilgningene etter et finansielt periodiseringsprinsipp. Med andre ord virker Kreftforeningen å avvike mer fra et finansielt regnskap etter innføringen av standarden.

Evangeliesenteret fører inntektene sine etter opptjeningsprinsippet. Etter standarden anses en inntekt å være opptjent når de tre kriteriene fra standarden er oppfylt, omtalt tidligere i avsnitt 6.2.2.2. Organisasjonen må ha en juridisk rett til inntekten, det må være rimelig sikkert at inntekten blir mottatt og inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet. Bokføring av utgiftene følger sammenstillingsprinsippet slik at utgiftene skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. På den måten vil ikke betalingstidspunktet ha innvirkning på tidspunktet for kostnadsføring.

Evangeliesenteret ønsker nok å følge standarden så godt det lar seg gjøre på grunn av tidligere negativt fokus på regnskapsføringen. Konsekvensen blir at de i likhet med standarden ender opp med en uklar grense mellom bruk av de to periodiseringsprinsippene. Kreftforeningen som følger regnskapsloven virker å praktisere en mer finansiell inntektsføring enn Evangeliesenteret, mens ved kostnadsføring følger begge organisasjonene et lønnsomhets periodiseringsprinsipp.

Følgelig impliserer dette at ingen av organisasjonene er bevisst på å velge mellom et rent lønnsomhetsregnskap eller finansielt regnskap, men det er interessant å observere at Kreftforeningen, som følger regnskapsloven, virker å være mer influert av et finansielt regnskap enn Evangeliesenteret som følger standarden.

### Tilskudd

Kreftforeningen inntektsfører tilskuddet på mottakstidspunktet som sammenfaller med tidspunktet ved bruk av kontantprinsippet. Standarden som Evangeliesenteret følger er imidlertid, ifølge avsnitt 6.2.7, litt uklar på når tilskudd skal inntektsføres og har en tvetydig

bruk av de to prinsippene. Det betyr at Kreftforeningen er tydeligere på at de bruker et finansielt prinsipp enn Evangeliesenteret.

### Egenkapital

Ved analyse av egenkapitalen til de to organisasjonene kunne vi identifisere årets resultat gjennom både ytelsessiden og betalingssiden. Dette fenomenet oppsto samtidig med utviklingen av kjøpmannens dobbelte bokføring, og er et kjennetegn på et lønnsomhetsresultat.

### Budsjett

Ingen av organisasjonene har inkludert budsjettall i sine årsrapporter. Dette virker heller ikke å være vanlig praksis i de andre årsrapportene jeg har lest i forberedelsene til denne utredningen. Med unntak av borettslag hvor dette virker å være en mer vanlig prosedyre. Mangelen på budsjettoppstilling gjør det vanskelig å si noe om hvordan organisasjonene har utnyttet sine midler i forhold til det som var planlagt i utgangspunktet. For brukerne av regnskapet er budsjett nyttig informasjon å få med seg. En budsjettkontroll vil gi innsikt i om organisasjonene er pålitelige med tanke på at de bruker pengene til det som brukerne er lovet. På den andre siden tror jeg at mange av de som støtter både Kreftforeningen og Evangeliesenteret økonomisk, har tiltro til at pengene blir formidlet etter beste evne. Det kan dukke opp prosjekter i løpet av året som fremstår viktigere å gi penger til enn det som var tiltenkt i utgangspunktet. Da er det ikke alltid at det er mest fornuftig å følge et budsjett slavisk.

Før denne analysen var jeg litt usikker på hvilke resultat jeg kunne vente meg. Resultatet viser at det ikke virker som standarden har klart å oppnå et helhetlig tankesett om hvilken regnskapsteori den ønsker å holde seg til. Det kan til og med virke som om det ikke har vært et av målene med å utarbeide den. I tillegg er det fascinerende å oppdage at på mange områder virker det som om Kreftforeningens tolkning av regnskapsloven har et større fokus på finansiell periodisering enn Evangeliesenteret som følger den nye standarden.

## **9.3 Praksis VS Regnskapsregler**

Under denne analysen vil jeg kun bruke Evangeliesenteret som kilde av den grunn at de er de eneste som følger den foreløpige standarden. Det er fire punkter som standarden hevder å ha

lagt vekt på under utformingsprosessen (se avsnitt 6.2.2). Jeg ønsker å se hvordan Evangeliesenteret etterlever de punktene.

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

Et av hensynene standarden tar ved utformingen er å gi informasjon om oppfyllelse av den ideelle organisasjonens formål. Grepet som er tatt i standarden er å omformulere et resultatregnskap til et aktivitetsregnskap for å bedre informasjonen til brukeren. Standarden vil ved det gi regnskapsbrukeren informasjon knyttet til hvordan anskaffede midler blir benyttet, i hvilken grad organisasjonen lykkes med å oppnå sitt formål, og hvor effektivt midlene blir benyttet. Årsrapporten til Evangeliesenteret inneholder både aktivitetsregnskapet og resultatregnskapet og viser tydelig at inndelingen av aktivitetsregnskapet er absolutt mer leservennlig og informativt (vedlegg 2 og 3). Det står litt uklart for meg om standarden virkelig ønsker om å fremstå mer som et finansielt regnskap. Kontantstrømanalysen til Evangeliesenteret viser at det er et stort sprik mellom den og aktivitetsregnskapet, selv om standarden ytret at de skulle være sammenfallende. Samtidig så vi under presentasjonen av standarden i kapittel 6 at den på flere områder fremdeles er tvetydig og viser at den ikke tar et stort nok steg i retning finansielt regnskap. En naturlig konsekvens av at standardens regler er uklare vil være at brukernes tolkninger av standarden også vil variere. Evangeliesenteret har etter beste evne prøvd å følge standarden og ender opp med å utarbeide et modifisert finansielt lønnsomhetsregnskap. Spørsmålet vi da står igjen med er om standarden virkelig har oppnådd ønsket om å forbedre informasjonsbehovet eller om det kan forbedres enda noen hakk ved å være mer konsekvent i bruken av et rent finansielt periodiseringsprinsipp.

Standarden legger også betydelig vekt på kontroll av ledelsen og formuesforvaltning, noe som også anses som et av hovedformålene ved regnskap (se avsnitt 3.1). I avsnitt 5.3 trakk jeg frem to viktige kontrollaspekter ved forvaltningskameralistikk: pengekontroll og budsjettkontroll. Standarden nevner ikke noe spesifikt om budsjett. For borettslag er det anbefalt i ”Forskriften om årsregnskap og årsberetning for borettslag” at etterfølgende års budsjett kan gis i tillegg til sammenligningstall etter regnskapsloven § 6-6. For å øke budsjettkontrollen kunne standarden gitt en tilsvarende anbefaling om å inkludere budsjettall i årsrapporten til ideelle organisasjoner. Evangeliesenteret har i tråd med standarden heller ikke



vist budsjettet i årsrapporten slik at det ikke eksisterer en budsjettkontroll. Det mangler også etter min mening en pengekontroll av midlene som benyttes. Vi diskuterte tidligere at Aktivitetsregnskapet ikke frembringer denne funksjonen pga dens tilbøyning mot lønnsomhetsregnskapet. I forvaltningskameralistikk fremkommer det en kontroll av penger som er utbetalt og innbetalt. Skyldige inn- og utbetalinger som enda ikke er betalt vil fremkomme i AO-kolonnen. Betalingene som er inn- eller utbetalt vil vi finne igjen i V-kolonnen. Differansen mellom disse to kolonnene vil vise rest beløpet som ikke enda er betalt inn eller ut. På den måten vil du til enhver tid ha kontroll på pengegjennomstrømningen i organisasjonen.

Til slutt skal standarden gi grunnlag for vurdering av forutsetningen for fortsatt drift. Et regnskap har som formål å gi en oversikt over bedriftens stilling. Aktivitetsregnskapet til Evangeliesenteret formidler nok informasjon til å bedømme den økonomiske situasjonen. Standarden legger derfor til rette for å vurdere forutsetningene om fortsatt drift. Vi kan se at Evangeliesenteret har hatt to dårlige år på rad med negativt aktivitetsresultat. Det vises klart at den økonomiske situasjonen for dem er vanskelig for øyeblikket, med store ekstraordinære kostnader knyttet til granskingen av familien Karlsen og Evangeliesenteret. I tillegg kuttes statsstøtten med 25 prosent. I kommentar til årsregnskapet bekrefter styret forutsetningen om fortsatt drift. Med en egenkapitalprosent på 14 prosent i år fra 27 prosent i fjor går det mot vanskeligere tider.

## 9.4 Oppsummering

Utarbeidelsen av en standard for ideelle organisasjoner viser at det eksisterer et behov for å forbedre eksisterende retningslinjer for dagens regnskapsføring. Standarden er tydelig inspirert av regnskapsloven og åpner for nye tolkninger på en del områder, men samtidig virker det som om standarden ikke i tilstrekkelig grad ønsker å vike fra regnskapsloven. I avsnitt 6.2 fant vi ut at den foreløpige standarden vekslet mellom bruk av lønnsomhetsresultatmessig- og finansielt periodiseringsprinsipp. Noe som bidrar til at den ender opp i en mellomting mellom et finansielt regnskap og et lønnsomhetsregnskap. Det er positivt at det er et ønske om å forandre regnskapsføringen, og standarden er en begynnelse på dette, men Norsk RegnskapsStiftelse viser ikke ønske til store forandringer når det gjelder bruk av enstydig regnskapsprinsipp. Et mulig problem er at uklarhetene i standarden forvirrer de enkelte organisasjonene noe som medfører at den blir vanskelig å tolke. En konsekvens av

det kan føre til at de individuelle tolkningene spriker i vesentlig grad fra hverandre. I diskusjonsnotatet lagt ut for høring er ikke denne problemstillingen tatt opp, bare et forslag om små justeringer. Etter min mening vil da standarden for regnskapsføring for ideelle organisasjoner oppfordre til et blandingsregnskap.

## 10. Konklusjon

I innledningen av denne utredningen fortalte jeg litt om ulike organisasjoner som hadde vært i hardt vær pga diverse rot med regnskapet eller regnskapsrapportering. Uansett på hvilket nivå omfanget av disse hendelsene befinner seg på, tror jeg alle parter er tjent med å forbedre regnskapsutformingen slik at regnskapet gir et mest mulig riktig bilde av organisasjonens underliggende økonomiske situasjon. Hvordan dette bildet ser ut varierer etter hvilket formål organisasjonen har. Ved å dele opp i to typer organisasjoner, PO og NPO, fant jeg et naturlig skille i tankegangen bak utformingen av et regnskap. Ideelle organisasjoner som hører til under kategorien NPO har større interesse av å informere brukerne sine om pengegjennomstrømningen i organisasjonen fremfor lønnsomheten i en regnskapsperiode. Ved gjennomgang av dagens regler og bestemmelser finner jeg at det fremdeles er et forbedringspotensiale i hvordan regnskapet føres for ideelle organisasjoner. Med begrenset tid og ressurser tilgjengelig har mitt fokusområde hovedsaklig knyttet seg til bruk av to regnskapsteorier. Da fant jeg at bruk av et finansielt regnskap var bedre egnet til å oppnå hovedformålene satt hos en NPO enn et lønnsomhetsregnskap. Dagens standard mener jeg gir en tvetydig oppfatning om hvilken regnskapsteori den følger. Jeg tror ideelle organisasjoner gitt et riktigere bilde av pengegjennomstrømningene hvis standarden bevisst fulgte en finansiell regnskapsteori. Verken Evangeliesenteret eller Kreftforeningen fulgte en klar regnskapsmetode. De endte begge opp med å utforme et modifisert finansielt regnskap med et element av lønnsomhetsresultat, hvor ulikheten mellom dem var mindre en antatt på forhånd selv om de fulgte ulike lover og standarder.

### 10.1 Forslag til videre praksis

Ideelle organisasjoner er inne i en omstillingsfase hvor de skal legge om til å følge en ny regnskapsstandard. Da er det viktig å ha klare retningslinjer for hvordan den fremtidige regnskapsføringen skal se ut. Analysen viser at standarden legger føringer for en annerledes fremgangsmåte i fortsettelsen samtidig som den på flere områder har potensialet til å forbedre seg enda mer. Da spesielt med tanke på hvilke periodiseringsprinsipp som skal brukes ved inntekts- og kostnadsføring. Det er synd å registrere at denne problemstillingen ikke får videre oppmerksomhet i diskusjonsnotatet som er lagt ut til høring.

Mitt forslag til videre praksis er å gjøre et forsøk på å benytte en helhetlig regnskapsteori. Tidligere i utredningen presenterte jeg kameralregnskapets forvaltningskameralistikk som er et rent finansielt regnskap. En slik regnskapsteori er med på å løse flere av problemområdene som ble diskutert i analysen. Forvaltningskameralistikk har en løsning på problematikken rundt pengekontroll, budsjettkontroll og betalingskontroll. I tillegg er forvaltningskameralistikk et rent finansielt regnskap slik at vi da vil unngå å bruke et modifisert finansielt lønnsomhetsregnskap slik som standarden frembringer. Forvaltningskameralistikk er en ukjent regnskapsform for de fleste og det er nok ikke realistisk å tro at det vil bli innført som ny regnskapsmetode for ideelle organisasjoner. Men fundamentet den bygger på er nyttig kunnskap til videre utvikling av den foreløpige standarden ”God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner”.

## 10.2 Forslag til videre studier

I denne utredningen har jeg tatt for meg to organisasjoner for å få en større bredde i analysen enn det som er foretatt tidligere. Samtidig skaper min analyse bare på overflaten av et område hvor det er anledning å foreta enda grundigere forskning. Det neste steget videre kan være å grundigere studere regnskapstall som foreligger i årsrapporten ved hjelp av en case studie. Tallene kan bearbeides slik at det er lettere å se hvilke regnskapsmetode som legges til grunn.

En annen studie for fremtiden kan være å gå mer inngående inn i en organisasjon og delta i utarbeidelsen av en årsrapport. Dette gir muligheten til å påvirke slik at den blir mer informativ for brukerne. I den forbindelse er det mulig å fokusere på to forhold. For det første kan prosessen ved utarbeidelsen av årsrapporten studeres ved hjelp av aksjonsforskning, da den gir verdifull informasjon som forskerne skal bringe til overflaten. For det andre kan survey studie benyttes til å undersøke brukernes reaksjoner på årsrapporten. Da for å finne ut om brukerne er fornøyd med regnskapene slik de er i sin eksisterende form og samtidig finne ut om det er innvendinger på måten de utformes på. En idé er da å bruke personlig intervju som metode for å innhente informasjon.

Jeg har i denne utredningen tatt for meg en stiftelse og en forening, mens Solbakken så på en hjelpeorganisasjon i sin oppgave. Mange ideelle organisasjoner begynner å avlegge regnskap etter standarden for første gang i 2007. Som en tredje mulighet går det fortsatt an å undersøke

om tilsvarende problemstilling, som vi har avdekket i våre utredninger, også eksisterer i andre ideelle organisasjoner. Da for eksempel et idrettslag eller en kulturorganisasjon.

## Vedlegg 1

### Årsregnskapet Kreftforeningen 2006

Dette vedlegget inneholder Kreftforeningens årsregnskap for 2006 samt relevante noter fra årsberetningen.

#### Resultatregnskap

	Note	2006	2005 omarbeidet	2005
<b>Inntekter</b>	<b><u>2</u></b>	<b>402 056 379</b>	<b>377 783 124</b>	<b>377 783 124</b>
Driftsmidler og utstyr innen aktivitetsområdene		209 364 775	178 343 655	77 924 181
Andre driftskostnader	<u>3</u>	69 627 416	69 813 856	69 813 856
Lønn og personalrelaterte kostnader	<u>4</u>	96 036 432	94 639 920	178 382 041
Avskrivning på varige driftsmidler	<u>5</u>	4 778 300	3 106 725	3 106 725
<b>Sum kostnader</b>		<b>379 806 923</b>	<b>345 904 156</b>	<b>329 226 803</b>
<b>Driftsresultat</b>		<b>22 249 456</b>	<b>31 878 969</b>	<b>48 556 322</b>
Finansinntekter	<u>6</u>	1 427 672	1 741 052	1 741 052
Verdiendring markedsbaserte finansielle omløpsmidler	<u>6</u>	114 965 155	130 957 784	130 957 784
Andel avkastning til TV-aksjonsmidler		0	0	0
<b>Sum finansielle poster</b>		<b>116 392 827</b>	<b>132 698 836</b>	<b>132 698 836</b>
<b>Årsresultat</b>		<b>138 642 283</b>	<b>164 577 805</b>	<b>181 255 158</b>

## Kontantstrømanalyse

	2006	2005
<b>Likvider fra driften:</b>		
Tilført fra årets virksomhet	138 642 283	164 577 805
Øremerkede midler overført SKB	-7 354 632	
Verdiendring på aksjer/obligasjoner	-114 965 155	-162 451 836
Ordinære avskrivninger	4 778 300	3 106 725
Utbetaling til ikke opprettede legater	-3 093 921	-3 736 688
Endring fordringer	-6 671 647	-3 305 343
Endring leverandørgjeld & mottatte forskudd	-339 179	3 113 024
Endring i andre omløpsmidler og andre gjeldsposter	-2 873 926	1 733 557
Endring finansielle anleggsmidler	799 095	797 563
Endring avsetning for forpliktelser	30 705 867	10 362 696
<b>A = Netto likviditetsendring fra driften</b>	<b>39 627 085</b>	<b>14 197 502</b>
<b>Likvider tilført/brukt på investeringer:</b>		
Utbetalinger ved kjøp av varige driftsmidler	-6 784 180	-5 819 061
Utbetaling ved kjøp av aksjer/obligasjoner	-90 000 000	0
Innbetaling ved salg av aksjer/obligasjoner	1 778 056	
Utbetalinger ved kjøp av aksjer/obligasjoner	0	
<b>B = Netto likvider fra investeringer</b>	<b>-95 006 124</b>	<b>-5 819 061</b>
<b>A + B = Netto endring bankinnskudd, kontanter o.l.</b>	<b>-55 379 039</b>	<b>8 378 441</b>
Beholdning bankinnskudd, kontanter o.l pr 01.01	119 387 899	111 009 458
<b>Beholdning bankinnskudd, kontanter o.l pr 31.12</b>	<b>64 008 860</b>	<b>119 387 899</b>

## Balanse

<b>EIENDELER</b>	<b>Note</b>	<b>31-12-06</b>	<b>31-12-05</b>	
<b>Anleggsmidler</b>				
Varige driftsmidler				
Eiendommer	<u>7</u>	3 340 000		3 340 000
Driftsmidler	<u>5</u>	15 991 358		13 985 478
<b>Finansielle anleggsmidler</b>				
Langsiktige fordringer	<u>8</u>	58 000		857 095
Langsiktige plasseringer	<u>9</u>	15 635 000		15 635 000
Eiendeler legater	<u>10</u>	152 267 866		131 011 488
<b>Sum anleggsmidler</b>		<b>187 292 224</b>		<b>164 829 061</b>
<b>Omløpsmidler</b>				
Fordringer	<u>12</u>	16 089 939		9 418 292
<b>Investeringer</b>				
Markedsbaserte aksjer	<u>13</u>	508 742 956		418 209 585
Markedsbaserte obligasjoner	<u>13</u>	402 846 077		290 192 600
Bankinnskudd, kontanter o.l.		64 008 860		119 387 899
<b>Sum omløpsmidler</b>		<b>991 687 832</b>		<b>837 208 376</b>
<b>SUM EIENDELER</b>		<b>1 178 980 057</b>		<b>1 002 037 437</b>

<b>EGENKAPITAL OG GJELD</b>	<b>Note</b>	<b>31-12-06</b>	<b>31-12-05</b>	<b>31-12-05</b>
			<b>omarbeidet</b>	
<b>Egenkapital</b>				
Grunnfond		100 000 000	100 00 000	100 000 000
Annen egenkapital	<u>16</u>	535 694 401	407 500 922	661 122 086
<b>Sum egenkapital</b>		<b>635 694 401</b>	<b>507 500 922</b>	<b>761 122 086</b>
<b>Gjeld</b>				
Avsetning for forpliktelser				
Pensjonsforpliktelser	<u>11</u>	413 940	437 118	437 118
Andre lønnsforpliktelser	<u>18</u>	1 690 835	-	-
Bevilgede ikke utbetalte forskningsmidler	<u>14</u>	326 460 432	297 422 222	43 801 058
Legater og stiftelser	<u>10</u>	152 267 866	131 011 488	131 011 488
Kortsiktig gjeld				
Leverandørgjeld		17 701 645	19 055 024	19 055 024
Mottatte forskudd på prosjekter	<u>14</u>	12 071 400	11 057 200	11 057 200
Skyldige offentlige avgifter		26 107 037	27 203 957	27 203 957
Annen kortsiktig gjeld		6 572 500	8 349 507	8 349 507
<b>Sum gjeld</b>		<b>543 285 655</b>	<b>494 536 515</b>	<b>240 915 351</b>
<b>SUM EGENKAPITAL OG GJELD</b>		<b>1 178 980 057</b>	<b>1 002 037 437</b>	<b>1 002 037 437</b>



## **Noteopplysninger til regnskapet for 2006**

### **Note 1 Generelt om regnskapet og regnskapsprinsipper**

#### Generelt om regnskapet og regnskapsprinsipper

Årsregnskapet er satt opp i samsvar med regnskapsloven av 1988 og god regnskapsskikk i Norge. I tillegg presenterer Kreftforeningen sitt regnskap i henhold til «Retningslinjer for regnskap avlagt av organisasjoner tilsluttet Stiftelsen Innsamlingskontrollen i Norge»; Aktivitetsregnskap.

#### Hovedregel for vurdering av inntekter og kostnader

Inntekter føres etter kontantprinsippet da Kreftforeningen i all hovedsak ikke fakturerer sine inntekter, men mottar gaver og støtte. Kostnader føres etter transaksjonsprinsippet, dvs. når de er påløpt.

#### Hovedregel for vurdering og klassifisering av eiendeler og gjeld

Eiendeler bestemt til varig eie eller bruk er klassifisert som anleggsmidler. Andre eiendeler er klassifisert som omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen ett år er klassifisert som omløpsmidler, mens fordringer på lengre enn ett år er klassifisert som anleggsmidler. Fordringene er oppført til pålydende etter fradrag for avsetning til forventet tap. Ved klassifisering av kortsiktig og langsiktig gjeld er tilsvarende kriterier lagt til grunn. Anleggsmidler er vurdert til anskaffelseskost med fradrag for planmessige avskrivninger. Dersom virkelig verdi av anleggsmidler er lavere enn balanseført verdi og verdifallet forventes ikke å være forbigående, er det foretatt nedskrivning til virkelig verdi. Anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid avskrives lineært over den økonomiske levetiden. Omløpsmidler er vurdert til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld er vurdert til pålydende beløp.

#### Investeringer klassifisert som omløpsmidler

Markedsbaserte finansielle instrumenter, herunder aksjer og obligasjoner, som inngår i Kreftforeningens verdipapirportefølje er vurdert til virkelig verdi på balansedagen dersom de omsettes på børs eller i et regulert marked, i henhold til verdipapirhandelens § 1-3.

#### Bankinnskudd, kontanter og lignende

Bankinnskudd, kontanter o.l. inkluderer kontanter, bankinnskudd og andre betalingsmidler med forfallsdato som er kortere enn tre måneder fra anskaffelse.

#### Bevilgninger

Kreftforeningen har i 2006 endret prinsipp når det gjelder kostnadsføring av bevilgninger til forskning. Tidligere år har bevilgningene blitt kostnadsført på utbetalingstidspunktet. Fra og med 2006 blir bevilgningene kostnadsført på bevilgningstidspunktet i tråd med forståelsen i NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. Denne løsningen er valgt fordi Kreftforeningen vil gå over til å avlegge regnskap etter standarden fra og med 2007 og fordi Kreftforeningen ønsker å vise de forpliktelsene de har påtatt seg pr 31.12.2006.

### Tilskudd

Tilskudd inntektsføres på mottakstidspunktet uavhengig av når tilskuddsmidlene skal brukes.

### Sammenlignbare tall

På grunn av endringen i regnskapsprinsipp vedrørende kostnadsføring av bevilgninger er det utarbeidet sammenlignbare tall for 2006 og 2005. Pr 31.12.2005 er kr 253,6 millioner reklassifisert fra egenkapital til gjeld. Resultatet for 2005 er redusert med kr 16,7 millioner. I resultatregnskapet for 2006 kostnadsføres årets bevilgning til forskning.

### Andre forhold

Bevilgede, ikke utbetalte midler innen foreningens aktivitetsområder er spesifisert i note 14. Legater og stiftelser som forvaltes av Kreftforeningen og ekstern forvalter, er oppført i balansen under Finansielle anleggsmidler og Avsetning for forpliktelser, se spesifikasjon i note 10.

### **Note 14 Bevilgede, ikke utbetalte forskningsmidler**

Bevilgninger fra TV-aksjonen 1997 og Helse og Rehabiliteringsmidler som ennå ikke er kommet til utbetaling er tatt med i linjen for «Bevilgede ikke utbetalte forskningsmidler» i balansen. Avsetninger vedrørende løpende prosjekter fra TV-aksjonen 1997 utgjør kr 25 178 489 og avsetninger vedrørende Helse og Rehabilitering utgjør kr 6 158 886. I tillegg har vi mottatt forskudd for 2007 fra Helse og Rehabilitering på kr 12 071 400.

I 2006 er forpliktelsene angående bevilgede prosjektmidler tatt inn i regnskapet. Denne endringen i regnskapsprinsipp er forklart i note 1. Midlene bevilget i 2006 for 2007 - 2009 på kr 149 000 000 er kostnadsført og lagt til som gjeld under bevilgede, ikke utbetalte forskningsmidler. Prosjektmidler bevilget i 2005 eller tidligere som ennå ikke er brukt er lagt til samme gjeldspost. Totalt utgjør bevilgede prosjektmidler pr 31.12.06 kr 295 123 056.

### **Bevilgede, ikke utbetalte midler.**

Kreftforeningen hadde ved regnskapsårets slutt i tillegg følgende forpliktelser i form av bevilgninger og tilsvarende forpliktelser som ennå ikke var kostnadsført eller kommet til utbetaling:

<b>&amp;NBSP;</b>	<b>2006</b>	<b>2005</b>
Forebyggende virksomhet	881 708	898 834
Omsorg	3 463 686	3 417 802
Strategiske aktiviteter	2 749 678	3 942 302
<b>Totalt</b>	<b>7 095 072</b>	<b>8 258 938</b>

## Vedlegg 2

### Årsregnskapet Evangeliesenteret 2006

Dette vedlegget inneholder Evangeliesenterets årsregnskap for 2006 samt relevante noter fra årsberetningen.

#### Årsregnskap 2006:

#### Stiftelsen Pinsevennenes Evangeliesenter - konsern

Regnskap for konsernet		
Resultatregnskap	2 006	2 005
Gaver	18 151 527	22 367 177
Offentlige tilskudd	37 560 263	40 000 314
Andre tilskudd	164 604	
Andre driftsinntekter	34 538 768	36 384 515
<b>Sum driftsinntekter</b>	<b>90 415 162</b>	<b>98 752 006</b>
Lønnskostnad	Note 8	40 306 379
Varekostnad	580 251	1 063 494
Andre driftskostnader	44 815 637	40 723 689
Tap på fordringer	Note 7	1 806 244
Ordinære avskrivninger	Note 10	1 404 502
Nedskrivninger		528 610
<b>Sum driftskostnader</b>	<b>98 591 193</b>	<b>85 832 918</b>
<b>Driftsresultat</b>	<b>-8 176 031</b>	<b>12 919 088</b>
<b>Netto finansposter</b>	<b>-966 626</b>	<b>-1 257 352</b>
<b>Resultat</b>	<b>-9 142 657</b>	<b>11 661 736</b>
<b>Disponering</b>		
Til/fra annen egenkapital	-9 142 657	11 661 736
<b>Kontantstrømanalyse</b>		
	<b>2006</b>	<b>2005</b>
<b>Likvider tilført/brukt på virksomheten</b>		
Årsresultat	-9 142 657	11 661 736
+/- Tap/gevinst ved avgang anleggsmidler	-2 288 673	-4 905 036
+ Ordinære avskrivninger	<u>1 468 094</u>	<u>1 933 112</u>
Tilført årets virksomhet	-9 963 236	8 689 812
+/- Endring lager, debitorer og kreditorer	5 602 322	-1 420 823
+/- Endring andre tidsavgrensingsposter		
<b>A Netto likviditetsendring fra virksomheten</b>	<b>-4 360 914</b>	<b>7 268 989</b>
<b>Likvider tilført/brukt på investeringer</b>		
+/- Investering i varige driftsmidler	1 928 278	4 472 420
+/- Endring andre investeringer	-100 000	324 387
<b>B Netto likviditetsendring fra investering</b>	<b>1 828 278</b>	<b>4 796 807</b>
<b>Likvider tilført/brukt på finansiering</b>		
+ Opptak av ny gjeld		
- Nedbetaling av gammel gjeld	-3 037 013	-4 571 391
<b>C Netto likviditetsendring fra finansiering</b>	<b>-3 037 013</b>	<b>-4 571 391</b>
<b>+ Likviditetsbeholdning 1/1</b>	<b>8 616 605</b>	<b>1 122 200</b>
<b>A+B+C Netto endring likvider gjennom året</b>	<b>-5 569 649</b>	<b>7 494 405</b>
<b>= Likvider 31/12</b>	<b>3 046 956</b>	<b>8 616 605</b>

**Balanse**

		<b>2006</b>	<b>2005</b>
<b>Eiendeler</b>			
Immaterielle eiendeler		1 000	1 000
Bygninger og annen fast eiendom	Note 10	43 380 054	45 183 627
Inventar	Note 10	876 261	620 475
Transportmidler	Note 10	2 090 837	1 650 749
Andeler og aksjer		144 607	44 607
Andre fordringer		16 000	
<b>Sum anleggsmidler</b>		<b>46 508 759</b>	<b>47 500 458</b>
Varebeholdning		569 137	227 000
Fordringer		4 164 114	3 485 843
Bankinnskudd, kontanter og lignende	Note 12	3 046 956	8 616 605
<b>Sum omløpsmidler</b>		<b>7 780 207</b>	<b>12 329 448</b>
<b>Sum eiendeler</b>		<b>54 288 966</b>	<b>59 829 906</b>
<b>Egenkapital og gjeld</b>			
Grunnkapital		8 000 000	8 000 000
Annen egenkapital		7 448 856	16 591 513
<b>Egenkapital 31.12.</b>	Note 14	<b>15 448 856</b>	<b>24 591 513</b>
<b>Langsiktig gjeld</b>	Note 13	<b>21 831 763</b>	<b>24 868 776</b>
Kassekreditt		4 257 209	0
Leverandørgjeld		4 542 395	2 423 676
Offentlige avgifter		2 988 999	2 758 484
Annen kortsiktig gjeld		5 219 744	5 187 457
<b>Sum kortsiktig gjeld</b>		<b>17 008 347</b>	<b>10 369 617</b>
<b>Sum egenkapital og gjeld</b>		<b>54 288 966</b>	<b>59 829 906</b>

Oslo, 30. mars 2007

## Noteopplysninger til regnskapet for 2006

### Note 1 Regnskapsprinsipper

Årsregnskapet for 2006 er satt opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner utgitt som en foreløpig standard av Norsk Regnskapsstiftelse. Sammenlignstall for 2005 er i noen tilfeller omarbeidet for å oppnå samsvar med den nye standarden.

Eiendeler bestemt til varig eie eller bruk er klassifisert som anleggsmidler. Andre eiendeler er klassifisert som omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen et år fra etableringstidspunkt er uansett klassifisert som omløpsmidler. Ved klassifisering av kortsiktig og langsiktig gjeld er analoge kriterier lagt til grunn.

Anleggsmidler er vurdert til anskaffelseskost der dette foreligger. Anleggsmidler ervervet på annen måte er verdsatt til arvetakst eller andre estimater ut fra et forsiktighetsprinsipp

Varer er vurdert til det laveste av kostpris og netto salgsverdi.

Kundefordringer er ført opp etter fradrag for avsetning til forventede tap. Avsetning til tap er gjort på grunnlag av individuell vurdering av fordringene.

### Note 2 Konsernet

Konsernet består av Stiftelsen Pinsevennenes Evangeliesenter, Evangelisk Bibel-Seminar og Hopen videregående skole.

### Note 3 Anskaffelse av midler

Den overveidende del av inntektene er mottatt for å brukes der det trengs, og er derfor ikke øremerket enkeltprosjekter. I 2006 ble det imidlertid innsamlet midler til bygging av kafehall og utbedring av forsamlingshallen ved Østerbo evangeliesenter. Innsamlede midler pr. 31.12.2006 utgjorde kr. 144 200, hvorav kr. 135 000 gjaldt kafehallprosjektet og kr. 9 200 utbedring av forsamlingshallen.

Evangeliesenteret har salgsinntekter fra medie-virksomheten og leieinntekter fra utleie av ubenyttede eiendommer og lokaler. Denne virksomheten har ikke økonomisk formål og medfører ikke skatteplikt. Salgsinntektene er vist i aktivitetsregnskapet. Leieinntektene utgjorde i 2006 kr. 1 682 706, hvorav kr. 600 000 gjaldt leie av lokaler til annen organisasjon i konsernet (se note 11 Nærstående parter).

### Note 4 Bruk av offentlige tilskudd for å oppfylle formålet

Alle offentlige tilskudd mottatt av Evangeliesenteret er driftstilskudd som blir brukt til dekning av kostnader vedrørende formålet. Det er ikke praktisk mulig å øremerke de ulike innteksstrømmene til bruk for spesiell formål. Tall fra aktivitetsregnskapet (se tabellen nedenfor) viser imidlertid at kostnader til organisasjonens formål er høyere enn summen av offentlige tilskudd, fakturerte oppholdsutgifter og hospitsinntekter. Underdekningen blir enda større dersom en også tar med administrasjonskostnader.

	2006	2005
Inntekter til formål:		
Statstilskudd	25 100 000	28 726 000
Andre offentlige tilskudd	1 221 784	534 364
Oppholdsinntekter	23 604 016	22 527 245
Hospitsinntekter	2 311 020	2 239 700
	<u>52 236 820</u>	<u>54 027 309</u>
Kostnader til formål	<u>-70 748 847</u>	<u>-60 028 494</u>
Underdekning	<u>-18 512 027</u>	<u>-6 001 185</u>

## Vedlegg 3

### Årsregnskapet Evangeliesenteret 2007

Dette vedlegget inneholder Evangeliesenterets årsregnskap for 2007 samt relevante noter fra årsberetningen.

#### Årsregnskap 2007:

### Regnskap for Stiftelsen Pinsevennenes Evangeliesenter

#### Aktivitetsregnskap

		2007	2006
<b>1. Anskaffelse av midler</b>	Note 2		
Driftstilskudd fra staten		25 100 000	25 100 000
Andre offentlige tilskudd		900 916	1 221 784
Andre tilskudd		147 361	164 604
Innsamlede midler og gaver		18 221 530	18 038 237
Oppholdsinntekter		26 947 414	23 604 016
Hospitsinntekter		3 091 838	2 311 020
Salgsinntekter		2 350 022	2 691 118
Andre driftsinntekter		4 561 831	3 964 486
Finansinntekter		53 650	142 342
		<b>81 374 562</b>	<b>77 237 607</b>
Gevinst ved avgang anleggsmidler		6 145 206	2 298 480
		<b>87 519 768</b>	<b>79 536 087</b>
<b>2. Forbrukte midler</b>			
<b>Kostnader til anskaffelse av midler</b>			
TV og radio		3 704 798	3 606 084
Bladet 'Ennå er det håp'		2 876 143	2 981 130
Andre aktiviteter		817 368	1 224 541
		<b>7 398 309</b>	<b>7 811 755</b>
<b>Kostnader til formål</b>			
Lønn og personalrelaterte kostnader		42 198 840	34 424 340
Innkjøp forbruksvarer inkl. mat		4 966 291	5 952 409
Drift og anskaffelse av driftsmidler		3 722 050	5 747 687
Reparasjon og vedlikehold		3 142 493	4 820 439
Leie lokaler		1 893 747	1 579 597
Lys og varme		4 882 091	5 721 566
Egne biler		2 185 652	2 818 045
Andre kostnader	Note 5	6 367 561	7 084 236
Tap på fordringer	Note 6	1 375 876	1 142 854
Ordinær avskrivning		1 318 998	1 457 675
		<b>72 053 599</b>	<b>70 748 848</b>
<b>Kostnader til administrasjon</b>			
Lønn og personalrelaterte kostnader		4 882 993	5 094 414
Honorarer		7 433 610	1 581 241
Andre driftskostnader		3 131 068	2 609 318
Finanskostnader		1 228 762	1 077 426
		<b>16 676 433</b>	<b>10 362 399</b>
<b>3. Aktivitetsresultat</b>		<b>-8 608 573</b>	<b>-9 386 915</b>
Til/fra egenkapital med selvpålagt restr.		0	144 200
Til/fra annen egenkapital		-8 608 573	-9 531 115
<b>4. Sum til/fra egenkapital</b>	Note 13	<b>-8 608 573</b>	<b>-9 386 915</b>
Administrasjonsprosent		17,3%	11,7%
Formålsrosent		75,0%	79,6%

## Resultatregnskap

		2 007	2 006
<b>Sum driftsinntekter</b>		87 466 118	79 393 745
Lønnskostnad	Note 7	50 065 891	42 177 696
Varekostnad		634 177	580 251
Tap på fordringer	Note 6	1 375 876	1 142 854
Ordinær avskrivning	Note 9	1 319 151	1 457 402
Andre driftskostnader		41 504 484	42 487 373
<b>Sum driftskostnader</b>		<b>94 899 579</b>	<b>87 845 576</b>
<b>Driftsresultat</b>		<b>-7 433 461</b>	<b>-8 451 831</b>
Finansinntekter		53 650	142 342
Finanskostnader		-1 228 762	-1 077 426
<b>Sum finansposter</b>		<b>-1 175 112</b>	<b>-935 084</b>
<b>Resultat</b>		<b>-8 608 573</b>	<b>-9 386 915</b>
<b>Overføringer</b>			
Annen egenkapital		-6 459 734	- 9 386 915
Udekket underskudd		-2 148 839	
Til/fra annen egenkapital	Note 13	-8 608 573	-9 386 915

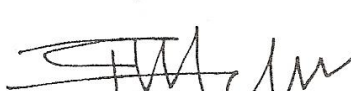
## Kontantstrømanalyse

	2007	2006
<b>Likvider tilført/brukt på virksomheten</b>		
Årsresultat	-8 608 573	-9 386 915
+/- Tap/gevinst ved avgang anleggsmidler	-5 440 568	-2 288 673
+ Ordinære avskrivninger	<u>1 319 151</u>	<u>1 457 675</u>
Tilført årets virksomhet	-12 729 990	-10 217 913
+/- Endring lager, debitorer og kreditorer	2 364 737	6 369 461
+/- Endring andre tidsavgrensingsposter	938 552	
<b>A Netto likviditetsendring fra virksomheten</b>	<b>-9 426 701</b>	<b>-3 848 452</b>
<b>Likvider tilført/brukt på investeringer</b>		
+/- Investering i varige driftsmidler	16 436 576	2 024 903
+/- Endring andre investeringer	-38 387	-100 000
<b>B Netto likviditetsendring fra investering</b>	<b>16 398 189</b>	<b>1 924 903</b>
<b>Likvider tilført/brukt på finansiering</b>		
- Nedbetaling av gammel gjeld	-7 953 337	-3 037 013
<b>C Netto likviditetsendring fra finansiering</b>	<b>-7 953 337</b>	<b>-3 037 013</b>
+ Likviditetsbeholdning 1/1	2 257 489	7 218 049
<b>A+B+C Netto endring likvider gjennom året</b>	<b>-981 849</b>	<b>-4 960 562</b>
<b>= Likviditetsbeholdning 31/12</b>	<b>1 275 640</b>	<b>2 257 487</b>

## Balanse

		2007	2006
<b>Eiendeler</b>			
Immatrielle eiendeler		1 000	1 000
Bygninger og annen fast eiendom	Note 9	31 723 500	43 380 054
Driftsløsøre, inventar o.l.	Note 9	2 186 207	2 844 812
Sum varige driftsmidler		33 909 707	46 224 866
Andeler og aksjer		182 994	144 607
<b>Sum anleggsmidler</b>		<b>34 218 026</b>	<b>46 370 473</b>
Varer		635 687	569 137
Kundefordringer		4 510 481	3 316 393
Andre fordringer		318 179	711 453
Sum fordringer		4 828 661	4 027 846
Bankinnskudd, kontanter o.l.	Note 11	1 275 640	2 257 487
<b>Sum omløpsmidler</b>		<b>6 739 988</b>	<b>6 854 471</b>
<b>Sum eiendeler</b>		<b>40 833 689</b>	<b>53 224 944</b>
<b>Egenkapital og gjeld</b>			
Grunnkapital		8 000 000	8 000 000
Annen egenkapital	Note 14	-2 148 839	6 459 734
<b>Egenkapital 31.12.</b>	Note 14	<b>5 851 161</b>	<b>14 459 734</b>
<b>Langsiktig gjeld</b>	Note 12	<b>13 093 279</b>	<b>23 016 066</b>
Kassekreditt		5 028 092	4 257 209
Leverandørgjeld		8 035 311	4 408 336
Skyldig offentlige avgifter	Note 11	3 133 673	2 563 844
Annen kortsiktig gjeld		5 692 171	4 519 755
<b>Sum kortsiktig gjeld</b>		<b>21 889 248</b>	<b>15 749 144</b>
<b>Sum gjeld</b>		<b>34 982 528</b>	<b>38 765 210</b>
<b>Sum egenkapital og gjeld</b>		<b>40 833 689</b>	<b>53 224 944</b>

Oslo, 31. mars 2008

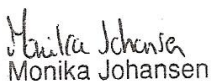
  
Frank Henning Holm  
Styreleder

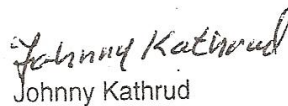
  
Lise Karlsen

  
Maria Aldersjøen

  
Anton Kolle

  
Tore Bergum  
Nestleder

  
Monika Johansen

  
Johnny Kathrud



## Noteopplysninger til regnskapet for 2007

### Note 1 Regnskapsprinsipper

Årsregnskapet for 2007 er satt opp i samsvar med regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner utgitt som en foreløpig standard av Norsk RegnskapsStiftelse.

Inntekter regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet og resultatføres etter opptjeningsprinsippet. Utgifter kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.

Eiendeler bestemt til varig eie eller bruk er klassifisert som anleggsmidler. Andre eiendeler er klassifisert som omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen et år fra etableringstidspunktet er uansett klassifisert som omløpsmidler. Ved klassifisering av kortsiktig og langsiktig gjeld er analoge kriterier lagt til grunn. Anleggsmidler er vurdert til anskaffelseskost der det foreligger. Anleggsmidler ervervet på en annen måte er verdsatt til arvetakst eller andre estimater ut ifra et forsiktighetsprinsipp. Varer er vurdert til laveste av kostpris og netto salgsverdi. Kundefordringer er ført opp etter fradrag for avsetning til forventet tap. Avsetning til tap er gjort på grunnlag av individuell vurdering av fordringene.

### Note 13 Egenkapital

<b>Evangeliesenteret</b>	<b>Grunnkapital</b>	<b>Annen egenkapital</b>	<b>Total egenkapital</b>
01.01.2006	8 000 000	6 459 734	14 459 734
Årets resultat		-8 608 573	-8 608 573
31.12.2006	<u>8 000 000</u>	<u>-2 148 839</u>	<u>5 851 161</u>

## Litteraturliste

### Bøker:

Johnsen, Atle and Erlend Kvaal (1999): Regnskapsloven. 3<sup>rd</sup> ed. Cappelen akademiske forlag, Oslo.

Monsen, Norvald (1987): Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper. Universitetsanlegget AS, Kristiansand.

Tellefsen, Jan Terje and John Christian Langli (2001): Årsregnskapet. 7<sup>th</sup> ed. Gyldendal Akademisk, Oslo.

### Andre:

Monsen, Norvald and Sverre Høgheim (1993): Årsrapportering i norske storbykommuner med hovedvekt på Bergen kommune. SNF, Bergen. (SNF-rapport, 34/93)

Monsen, Norvald (2004): Ulike bokføringsmetoder. 4<sup>th</sup> ed. Norges Handelshøyskole, Bergen.

Lov av 17. Juni 1998 nr. 56 om Årsregnskap (2005). Cappelen akademiske forlag, Oslo

Solbakken, Kristine S. (2007): Regnskapsføring for hjelpeorganisasjoner

Monsen, Norvald (2007): INB 421 International Business and Nonbusiness Accounting, Forelesningsnotater, Norges Handelshøyskole, Bergen

### Aviser:

Dagens Næringsliv

### Årsrapporter:

Evangeliesenteret (2007): Årsrapport og regnskap

Evangeliesenteret (2006): Årsrapport og regnskap, tilgjengelig på

Kreftforeningen (2006): Årsrapport, sammen skaper vi resultater, tilgjengelig på: [www.kreftforeningen.no/2006](http://www.kreftforeningen.no/2006)

Kreftforeningen (2005): Årsrapport, sammen skaper vi resultater, tilgjengelig på: [www.kreftforeningen.no/2005](http://www.kreftforeningen.no/2005)

**Nettsider:**

Wikipedia sine hjemmesider:  
<http://no.wikipedia.org/wiki/Hovedside>

Evangeliesenteret sine hjemmesider:  
<http://www.evangeliesenteret.no/>

Dagens Medisin sine hjemmesider:  
<http://www.dagensmedisin.no/>

Vårt land sine hjemmesider:  
<http://www.vl.no>

Management help sine hjemmesider:  
[http://www.managementhelp.org/org\\_thry/types.htm](http://www.managementhelp.org/org_thry/types.htm)

NRS sine hjemmesider:  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/>

Dagsavisen sine hjemmesider:  
<http://www.dagsavisen.no/>

Kreftforeningen sine hjemmesider:  
<http://www.kreftforeningen.no/>

NRS F Kontantstrømoppstilling (1995):  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/?did=9405355>

NRS F God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner (2006a):  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/default.aspx?did=9195845>

NRS F God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner - vedlegg (2006b):  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/default.aspx?did=9195845>

NRS F Regnskapsmessige problemstillinger for ideelle organisasjoner – diskusjonsnotat (2007):  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/?did=9358532>

IK Retningslinjer for regnskap avlagt av organisasjoner tilsluttet Stiftelsen Innsamlingskontrollen i Norge (2008):

<http://www.innsamlingskontrollen.no/regnskap.phtml>