



Regnskap for ideelle organisasjoner:

Fra lønnsomhetsregnskap til pengeregnskap,

eksemplifisert ved Røde Kors

Karoline Eikesaas Silseth

Veileder: Norvald N. Monsen

Selvstendig arbeid innen hovedprofilen Økonomisk Styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

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

Forord

Denne masterutredningen er skrevet som siste ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole, våren 2014. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng.

Med bakgrunn i hovedprofilen innen økonomisk styring ved NHH ønsket jeg å skrive om regnskap for ideelle organisasjoner. I en slik type oppgave får jeg benyttet teori og kunnskap fra flere fag jeg har tatt i løpet av mitt femårige studie. Interessen for regnskap i ideelle organisasjoner tar utgangspunkt i masterkursene BUS 435 Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner, og INB 421 Business accounting and non-business accounting, som jeg tok ved NHH høsten 2013 og våren 2014. Fagene belyser regnskapslitteratur utover det tradisjonelle finansregnskapet, og fokuserer både på regnskap i offentlig- og privat sektor. Ønsket om å ta utgangspunkt i en stor hjelpeorganisasjonen ble tatt i samråd med min veileder, og ledet meg frem mot valget av Røde Kors. Organisasjonen står sterkt både i Norge så vel som i resten av verden.

Arbeidet med utredningen har vært interessant og lærerikt, og gitt meg mer kunnskap om et tema som generelt har vært lite vektlagt i mitt studie. Det har blitt skrevet lite litteratur som omhandler ikke-gevinstorienterte organisasjoner, og dermed er teorien som er presentert i de overnevnte kursene blitt utgangspunktet for utredningen. Jeg har valgt å studere Røde Kors fra et eksternt perspektiv uten intern hjelp, og har sett på hva en utenforstående person kan lese ut i fra den tilgjengelige informasjonen. Jeg håper utredningen vil vekke interesse for regnskapsføring i ideelle organisasjoner, og bidra til alternative regnskapsføringsmetoder innenfor ikke-gevinstorienterte organisasjoner.

Til slutt vil jeg rette en stor takk til min veileder, professor Norvald N. Monsen som har fulgt meg under hele masterutredningen. Han har vært en inspirerende veileder med et fantastisk engasjement innenfor sitt fagfelt. Tusen takk for gode råd så vel som raske tilbakemeldinger under arbeidsprosessen.

Bergen, juni 2014

Karoline Eikesaas Silseth

Sammendrag

Hjelpeorganisasjoner, referert til som ideelle organisasjoner, er ikke gevinstorienterte. Denne typen organisasjoner har ikke som målsetning å fokusere på lønnsomhet, men å forvalte sine ressurser på en best mulig måte for å nå sine mål. I dag regnskapsfører de på nesten samme måte som private lønnsomhetsbedrifter, til tross for at de har flere likhetstrekk med offentlige bedrifter. Gjennom denne masterutredningen ønsker jeg å formidle kunnskap om andre regnskapsføringsalternativer enn hva som praktiseres i dag. Utredningen skiller mellom to typer regnskap: Lønnsomhetsregnskap og pengeregnskap.

Jeg har tatt utgangspunkt i den tyske forvaltningskammeralistikken, som ble utarbeidet fra 1500-tallet og fremover. Den ble utviklet som et alternativ til private bedrifters lønnsomhetsregnskap for bruk i offentlig forvaltning. Jeg ønsket å se på om implementering av et pengeregnskap ville være bedre tilpasset informasjonsbehovet for ideelle organisasjoner. Det konkluderes med at pengeregnskap vil være den beste løsningen for ideelle organisasjoner.

Innholdsfortegnelse

Forord	3
Sammendrag	5
Innholdsfortegnelse	6
1. Innledning	9
1.1 Bakgrunn	9
1.2 Problemstilling og formål	10
1.3 Utredningens videre struktur	11
2. Metode	12
2.1 Synsmåter	12
2.1.1 Analytisk synsmåte	12
2.1.2 Systemsynsmåte	12
2.1.3 Aktørsynsmåten	13
2.1.4 Valg av synsmåte.....	13
2.2 Datainnnsamling	13
2.3 Fremgangsmåte	14
2.3.1 Den stegvise rekonstrueringen	14
3. Referanseramme, del 1: Inntekter og utgifter	16
3.1 To hovedtyper av organisasjoner	16
3.2 Pengevirkning og lønnsomhetsvirkning	17
3.2.1 Pengeperiodisering.....	19
3.2.2 Lønnsomhetsperiodisering	19
3.3 Gjennomgangseksempel	20
4. Referanseramme, del 2: Regnskapsmodeller	22
4.1 Lønnsomhetsforretningsregnskap	22
4.1.1 Kjøpmannens dobbelte bokføring.....	23
4.2 Ideellkameralistikk og statuskameralistikk	25
4.2.1 Utvikling av forvaltningskameralistikken.....	26
4.2.2 Den kameralistiske bokføringskontoen.....	27
4.2.3 Bokføring av ideellkameralistikk (IKAM)	30
4.2.4 Bokføring av statuskameralistikk (SKAM).....	31

4.2.5	Oversikt over inntekter og utgifter	32
4.2.6	Oversikt over pengestatus.....	33
4.3	Tallkommentarer.....	34
5.	Regnskapsregler for ideelle organisasjoner	37
5.1	Ideelle organisasjoner.....	37
5.2	God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.....	38
5.3	Endring av bokføringsprinsipper	39
5.3.1	Oppstillingsplanen.....	39
5.3.2	Anskaffede midler.....	40
5.3.3	Forbrukte midler	43
5.3.4	Kontantstrømoppstilling.....	44
6.	Empiri.....	46
6.1	Røde Kors.....	46
6.2	Årsrapporten til Røde Kors	47
6.2.1	Aktivitetsregnskapet.....	48
6.2.2	Balansen	51
6.2.3	Noteopplysninger	52
6.2.4	Budsjettfunksjonen	55
7.	Empirisk analyse.....	57
7.1	Kontantstrømoppstillingen til Røde Kors.....	57
7.2	Utarbeidelse av ny kontantstrømoppstilling.....	59
Steg 1:	Dobbel bokføring ved bruk av hjelpekonto	60
Steg 2:	Aggregering av regnskapstallene	60
Steg 3:	Rekonstruksjon på et aggregert nivå.....	61
Steg 4:	Utarbeide en ny kontantstrømoppstilling.....	61
7.3	Sammenligning av ny og gammel kontantstrømoppstilling.....	63
7.3.1	Ulike metoder	63
7.3.2	Oppstillingsform	64
7.3.3	Veien videre	65
8.	Teoretisk analyse	67
8.1	Introduksjon til den teoretiske analysen	67
8.2	Gevinster ved bokføring av et pengeregnskap	68
8.2.1	Utviklingsfase 1: Kontantstrømoppstilling.....	68
8.2.2	Utviklingsfase 2: FKAM.....	69

8.2.3	Utviklingsfase 3: IKAM og SKAM.....	71
8.3	Lønnsomhetsregnskapet vs. pengeregnskapet.....	72
8.3.1	Bokføringsmetoden.....	72
8.3.2	Regnskapsregler.....	73
8.3.3	Rene pengestrømmer.....	74
8.3.4	Tidsperspektivet.....	74
9.	Konklusjoner	76
9.1	Ideelle organisasjoner i retning av et pengeregnskap	76
9.2	Forslag til videre praksis.....	77
9.3	Forslag til videre studier	78
Vedlegg	79
Vedlegg 1	Den stegvise rekonstrueringen av Røde Kors	79
1a)	Steg 1: Dobbel bokføring ved bruk av hjelpekonto.....	79
1b)	Steg 2: Aggregering av regnskapstallene.....	83
1c)	Steg 3: Rekonstruksjon på et aggregert nivå	86
Vedlegg 2	Noter.....	88
Referanser	92

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Hjelpeorganisasjoner, referert til som ideelle organisasjoner, har andre formål enn en profittmaksimerende bedrift. Denne typen organisasjoner er ikke gevinstorientert, og fokuserer på å forvalte sine ressurser på en best mulig måte for å nå sine mål. De skaffer seg inntekter gjennom enveis pengestrømmer, som er inntekter hvor bidragsyteren ikke forventer noen direkte motytelse i form av varer eller tjenester (Monsen, 2013). Eksempler på slike type inntekter er medlemskontingenter, innsamlingsaksjoner, statlige overføringer og private donasjoner. Disse blir fordelt på ulike prosjekter og formål.

Uavhengig av hva en organisasjons formål er, må de alle dekke sine utgifter gjennom å skaffe seg inntekter. Danielsson (1977, referert i Monsen, 2014a) mener dermed at organisasjoner kan grupperes på to ulike måter; *markedskoplede organisasjoner* eller *budsjettkoplede organisasjoner*. Dette er begrep som vil bli forklart nærmere i referanserammen, men som i korte trekk handler om at organisasjoner skaffer seg inntekter på forskjellige måter, noe som bør reflekteres i periodiseringsprinsippene som brukes i bokføringen. I dag bokfører ideelle organisasjoner på nesten lik linje som private lønnsomhetsbedrifter, selv om de i følge rammeverket til Danielsson (1977, referert i Monsen, 2014a) representerer hver sin type organisasjon.

Det finnes i dag tilgjengelig regnskapslitteratur tilpasset for ideelle organisasjoner, referert til som *ideellkameralistikk (IKAM)* og *statuskameralistikk (SKAM)*. Litteraturen er en videreutviklet variant av den tyske forvaltningskameralistikken, som ble utarbeidet fra 1500-tallet og fremover som et alternativ til private bedrifters lønnsomhetsregnskap for bruk i offentlig sektor (Monsen, 2014b). Teorien fokuserer på bokføring av såkalte pengeregnskap i motsetning til dagens lønnsomhetsregnskap, men er et lite kjent alternativ. Ettersom ideelle organisasjoner har flere likheter med en offentlig organisasjon enn private bedrifter (Monsen, 2014a), vil det være interessant å se på om denne regnskapsteorien er bedre tilpasset informasjonsbehovet til ideelle organisasjoner i forhold til dagens regnskapsrapportering.

1.2 Problemstilling og formål

Utgangspunkt for denne masterutredningen er Norge og norske lover. Det tas utgangspunkt i en ideell organisasjon; Norges Røde Kors¹. Dette er en velkjent organisasjon som er avhengig av tillit og gaver, og jeg ønsker å se på hvordan regnskapsrapporteringen er for de midlene de mottar i dag. Har de egentlig et regnskap som er forståelig for bidragsyterne og andre brukere? Er det mulig å presentere regnskapet på en annen og mer informativ måte, og hvordan kan man i så fall gjøre dette?

Formålet med utredningen er å formidle kunnskap om alternative regnskapsmodeller som kan brukes for regnskapsføring av ideelle organisasjoner. Jeg ønsker å forklare hvordan ideelle organisasjoner, eksemplifisert ved Røde Kors, kan gå i retning av et pengeregnskap. Det tas utgangspunkt i den kameralistiske regnskapslitteraturen, og denne teorien vil bli sammenlignet med regnskapslitteraturen som brukes i dag.

Formålet er todelt. Første del forklarer hvor langt det er mulig å bevege seg i retning av et pengeregnskap, gitt at man er pliktig til å følge regnskapsreglene for ideelle organisasjoner. En rekonstruering av den dobbelte bokføringen i Røde Kors sitt aktivitetsregnskap blir nødvendig å foreta, for å få detaljerte opplysninger om ulike inntekst- og utgiftsvirkninger. Med utgangspunkt i informasjonen fra rekonstrueringen tar man i bruk den kameralistiske tankegangen, og fokuserer på hvordan ideelle organisasjoner kan utarbeide nye regnskapsrapporter i retning av et pengeregnskap.

Den andre delen av formålet forklarer hvordan ideelle organisasjoner kan bruke den kameralistiske regnskapslitteraturen til å rapportere et pengeregnskap, uavhengig av at ideelle organisasjoner er bundet av dagens regnskapsregler. Det tas utgangspunkt i hva man har klart å gjøre av endringer ut i fra dagens regnskapsregler, og hva som kan utføres av ytterligere endringer. Jeg ønsker å se om den kameralistiske regnskapslitteraturen er til fordel for ideelle organisasjoner, i forhold til hvordan regnskapsopplysningene rapporteres i dagens lønnsomhetsregnskap.

¹ Norges Røde Kors omtales som Røde Kors i denne masterutredningen.

1.3 Utredningens videre struktur

I kapittel 2 presenterer jeg metodeverktøyet. Videre vil jeg i kapittel 3 og 4 beskrive referanserammen som blir anvendt i analysen av Røde Kors. Kapittel 5 tar for seg regnskapsregler og regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner, og i kapittel 6 presenterer jeg Røde Kors og kommenterer deres regnskapsrapporter. Videre vil det i Kapittel 7 bli foretatt empirisk analyse av kontantstrømoppstillingen. I Kapittel 8 diskuteres forslag til ny bokføringsmetode, og eventuelle gevinster ved dette. Avslutningsvis vil det bli gitt en konklusjon for masterutredningen, samt forslag til videre studier og videre praksis.

2. Metode

I dette kapitlet gir jeg en beskrivelse av metodeverktøyet som blir brukt for å løse masterutredningens problemstilling. Ulike synsmåter blir presentert og det avklares hvilke jeg ønsker å bruke. I tillegg forklares det en firestegs-prosess for rekonstruering av et regnskap, som er nødvendig for mitt formål.

2.1 Synsmåter

Det finnes tre ulike metodesynsmåter som forklarer ulike perspektiver å se virkeligheten på (Arbnor og Bjerke 1977, referert i Monsen, 1987).

- Analytisk synsmåte
- Systemsynsmåte
- Aktørsynsmåte

De konklusjoner jeg trekker på grunnlag av undersøkelser utført i masterutredningen, vil være påvirket av synsmåten jeg velger (Monsen, 1987).

2.1.1 Analytisk synsmåte

Synsmåten kjennetegnes ved at virkeligheten er sammensatt av ulike komponenter. Forskjellige individer vil oppfatte komponentene på lik måte, og vi kan derfor si at virkeligheten blir betraktet objektivt (Monsen, 1987). Komponentene blir analysert hver for seg, og i følge den analytiske synsmåten vil summen av hver komponent utgjøre den *helhetlige* oppfatningen. Dette er illustrert gjennom at man har tre fenomen A,B,C, hvor hver representerer verdien 2. Summen av komponentene i den analytiske synsmåten vil bli: $2+2+2=6$.

2.1.2 Systemsynsmåte

Det antas også i denne synsmåten at virkeligheten består av ulike komponenter som kan bli betraktet på en objektiv måte. Det som er annerledes fra den analytiske synsmåten er at man fokuserer på *egenskapene* til komponentene, og tar med positive og negative forhold

(synergieffekter). Egenskapene til de ulike komponentene vil derfor forklare den *helhetlige* virkelighetsoppfatningen (Monsen, 1987). Ved å ta i bruk samme eksempel som i den analytiske synsmåten, vil summen bli: $2+2+2=7$.

2.1.3 Aktørsynsmåten

Formålet med synsmåten er å fremstille hvordan de ulike aktørene vektlegger innholdet i sine handlinger, og hvilken betydning miljøet rundt dem har. Virkelighetsoppfatningen antas dermed å bestå av flere sosiale prosesser. I motsetning til de to foregående synsmåtene vektlegges det enkelte individs handlinger, og ikke en helhetsoppfatning av alle handlingene (Monsen, 1987). Ettersom aktørsynsmåten er individavhengig er prosessen ikke lenger objektiv.

2.1.4 Valg av synsmåte

I masterutredningen tar jeg utgangspunkt i Røde Kors sine årsrapporter. Innholdet i regnskapet er sammensatt av datamateriale på en objektiv måte, som er basert på klare bokføringsregler. Siden alle er pliktig til å bokføre på lik måte med utgangspunkt i de samme reglene, benytter jeg den *analytiske synsmåten*. Likevel er det ikke sikkert at man forstår regnskapsinformasjonen på samme måte selv om prosedyren er lik. Ettersom jeg ikke tar kontakt med ansatte i organisasjonen, ser jeg på regnskapet fra et eksternt perspektiv uten intern hjelp. Jeg ønsker å se informasjonen fra et eksternt perspektiv fordi det er interessant å se hva en utenforstående person kan klare å lese ut av den tilgjengelige informasjonen. Problemer jeg støter på underveis vil kunne gi meg en pekepinn på hvor god regnskapsinformasjonen er beskrevet i deres årsrapporter.

2.2 Datainnsamling

En kan basere seg på data som man innhenter selv, primærdata, eller datamateriale som allerede er tilgjengelig, sekundærdata (Mogstad og Nisted, 2012). Masterutredningen baseres på sekundærdata, siden informasjonen som brukes vil være hentet fra offisielle årsrapporter eller Røde Kors sine nettsider. Disse dataene legger grunnlag for masterutredningen, og sees på som en pålitelig informasjonskilde. Jeg prøvde å ta kontakt med Røde Kors i forbindelse med å få budsjettall, men fikk ingen respons på min henvendelse. Hadde jeg fått

budsjettallene tilsendt ville dette vært en form for primærdata, og utredningen kunne i tillegg vært analysert ut i fra systemsynsmåten.

2.3 Fremgangsmåte

Ettersom man ønsker å vise hvordan ideelle organisasjoner kan gå i retning av et pengeregnskap, må det foretas en rekonstruksjon av regnskapet. Fremgangsmåten blir forklart nedenfor. En dypere analyse av funnene fra den stegvise rekonstrueringen blir diskutert i kapittel syv.

2.3.1 Den stegvise rekonstrueringen

Den stegvise rekonstrueringen av bokføringen utføres i fire trinn. De ulike trinnene er utarbeidet i samarbeid med Monsen, med et formål å vise hvordan organisasjoner med lønnsomhetsregnskap gradvis kan gå i retning av pengerapportering av inntekter og utgifter.

Steg 1 : Dobbel bokføring ved bruk av hjelpekonto

Første steg er å rekonstruere regnskapstallene til organisasjonen ved bruk av dobbel bokføring. Rekonstrueringen foretas linje for linje for hver eneste post, på samme detaljeringsnivå som organisasjonen har i balansen og aktivitetsregnskapet. Dette gjøres fordi man prøver å danne seg et bilde av hva som har skjedd fra begynnelse til slutt på hver eneste balansekonto i regnskapsperioden. Når det er usikkerhet rundt hvilke konti transaksjonene hører hjemme på, tas det i bruk en hjelpekonto kalt *annen konto*, hvor motposten bokføres. I første omgang brukes hjelpekontoen til å få kontroll på at debetføringer er lik kreditføringer *totalt sett* (bokført på to ulike konti), i stedet for å begynne å tolke tallene.

Steg 2: Aggregering av regnskapstallene

I dette steget slås transaksjoner sammen, slik at hjelpekontoen *annen konto* til slutt blir eliminert. Det tas utgangspunkt i resultatregnskapet mot balansekontoer, og *annen konto* avsluttes ved hjelp av korreksjonsbokføringer på samleposter på hver side av T-kontoen kontanter/bankinnskudd. I første omgang er det en del poster man ikke vet om er penger eller ikke, men på tross av dette vil fortsatt kredit være lik debet når man avslutter hjelpekontoen. Inngående og utgående balanse er de eneste tallene man med sikkerhet vet hva er ettersom de

viser statusbeløp ved årets begynnelse og slutt. De andre tallene i regnskapet bokføres i stedet med utgangspunkt i periodiseringsprinsipp. Tallene som er bokført på hjelpekontoen henger sammen med tallene på de andre balansekontoene, men man vet ikke nøyaktig hvilke balansekontoer. Derfor gjøres det en forutsetning for mitt formål, at man tar inn en generell samlepost på kredit- og debetsiden på bankinnskudd/kontanter kontoen. Korreksjonsbeløpet som finnes på hjelpekontoen blir slått sammen med disse samlepostene. Ved å foreta dette steget, aggregerer man opp de usikre regnskapstallene slik at det blir færre bokføringsposter. Det ville blitt tatt for mange og unøyaktige antagelser om man ikke hadde aggregert opp tallene.

Steg 3: Rekonstruksjon på et aggregert nivå

I steg tre fjernes alle bokføringsnumrene, og dette foretas uavhengig av om man har kunnskap eller ikke til å si hva som er motposten til en bokføring. Grunnen er som i steg to at debet skal være lik kredit totalt sett, og at denne totalsummen heller blir vektlagt enn å fokusere på spesifikke bokføringer. T-kontoene i den doble bokføringen blir dermed uten nummerering.

Steg 4: Utarbeide en ny kontantstrømoppstilling

I Røde Kors sitt tilfelle er det kun mulig å rekonstruere den dobbelte bokføringen på et aggregert nivå, siden det er manglende detaljopplysninger om debet- og kreditføringer i årsrapporten. For mitt formål er det derfor tilstrekkelig å utarbeide en kontantstrømoppstilling på et aggregert nivå, ut i fra rekonstruksjonen av den dobbelte bokføringen.

Kontantstrømoppstillingen skal utarbeides ved å vise en oversikt av innbetalinger og utbetalinger for regnskapsperioden ved bruk av den direkte metoden. Noen av samlepostene i den aggregerte doble bokføringen kan inneholde beløp man med sikkerhet kan si er innbetalt eller utbetalt. Disse må skilles ut fra samlepostene, og bli synliggjort på egne linjer i kontantstrømoppstillingen. Utarbeidelse av ny kontantstrømoppstilling representerer det første tiltaket i retning av et pengeregnskap.

3. Referanseramme, del 1: Inntekter og utgifter

Referanserammen består av to ulike deler presentert i kapittel tre og fire. Den første delen omhandler begrepsbruk i regnskap med fokus på *inntekter* og *utgifter*, mens den andre delen forklarer ulike regnskapsmodeller som vil bli brukt i utredningen. I begge kapitlene vil et gjennomgangseksempel utviklet av professor Monsen ved Norges Handelshøyskole, illustrere litteraturen slik at referanserammen fremkommer mer oversiktlig. Ønskes det en mer detaljert beskrivelse av datamaterialet i gjennomgangseksempelen, se kompendium av Monsen (Monsen, 2014a).

En god del av teorien som blir presentert i referanserammens del 1 og del 2 vil være basert på sekundærlitteratur, ettersom litteraturen opprinnelig er skrevet på tysk. Teorien er i dag blitt oversatt til norsk og engelsk, og dermed er det mulig å få innsikt i regnskapslitteraturen.

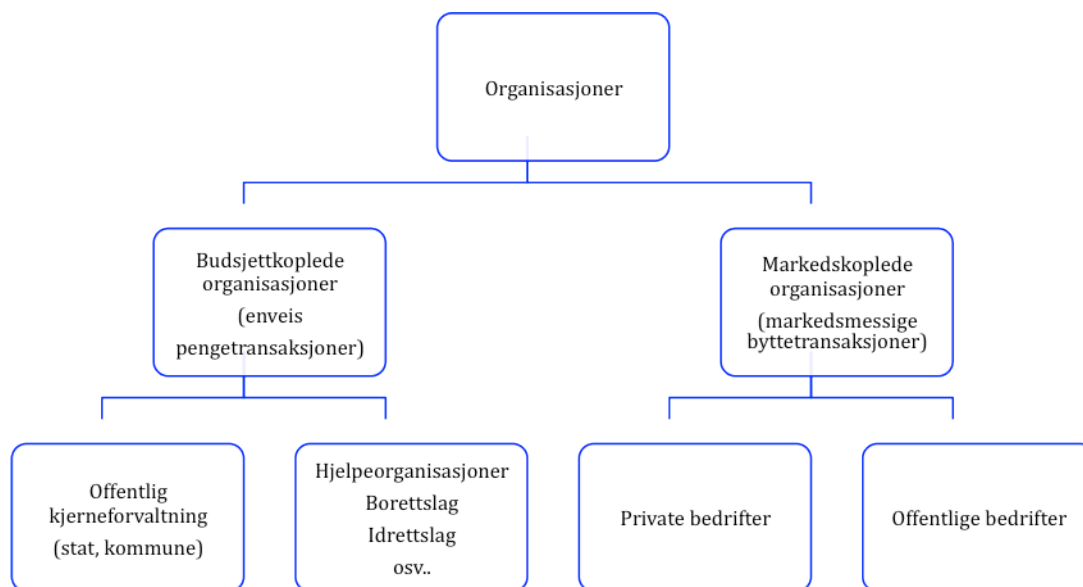
3.1 To hovedtyper av organisasjoner

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser), som må finansieres av sine inntekter (innbetalingskrav). I følge Mülhaupt (1987, referert i Monsen, 2014a) er derfor *inntekter* og *utgifter* hovedbegrepene i et regnskap.

Det ble nevnt innledningsvis at man skaffer seg inntekter på forskjellige måter, og kan derfor i følge Danielsson (1977, referert i Monsen, 2014a) dele organisasjoner inn i to ulike grupper. *Markedskoplede organisasjoner* innhenter inntekter gjennom markedsmessige byttransaksjoner, som er transaksjoner hvor varer og tjenester blir byttet mot penger. Organisasjoner som dette finner man i privat sektor, hvor lønnsomhet er formålet. *Budsjettkoplede organisasjoner* skaffer seg derimot inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, og mottar hovedsaklig skatteinntekter uten å gi noen motytelse direkte tilbake til skattebetalerne. Fordelingen av de finansielle ressursene skjer deretter gjennom budsjettering til ulike avdelinger, og organisasjoner som dette finner man i offentlig kjerneforvaltning (Monsen, 2014a). Formålet for denne type organisasjoner er å forvalte sine ressurser på best mulig måte. Andre organisasjoner som også mottar inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, hvor nødvendigvis skatteinntekt ikke er hovedinntekten, blir også referert

til som budsjettkoblede organisasjoner. Eksempler på dette er hjelpeorganisasjoner, idrettslag, og borettslag. Det finnes også offentlige bedrifter, men disse fungerer som markedskoblede organisasjoner ved at de får betalt for sine tjenester. Et eksempel på en offentlig bedrift er kommunale busselskap.

Figur 3.1 nedenfor viser en oversikt over budsjettkoblede organisasjoner (ikke-gevinstorientert) og markedskoblede organisasjoner (gevinstorientert).

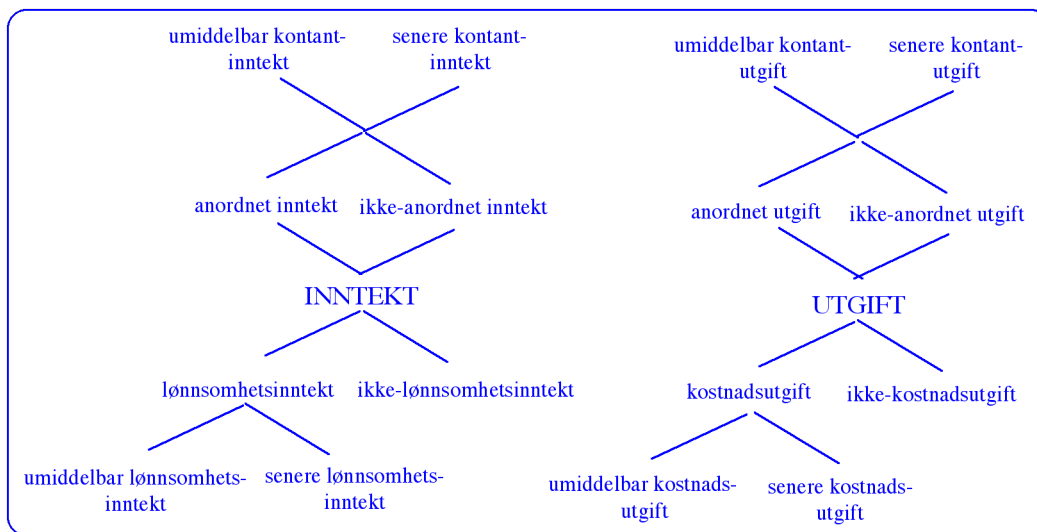


Figur 3.1: Oversikt over ulike organisasjoner

3.2 Pengevirkning og lønnsomhetsvirkning

Mülhaupt (1987, referert i Monsen, 2014a) fremhever at det finnes to hovedbegrep i et finansregnskap, inntekter og utgifter, og følgelig blir andre typer inntekts- og utgiftsbegrep sett på som underbegrep. Disse blir brukt til å forklare forskjellige virkninger av hovedbegrepene. I tillegg deles underbegrepene inn i forhold til om de har fokus på lønnsomhet eller ikke. ”Inntekter og utgifter vil alltid ha *pengevirkning* som påvirker en organisasjons pengebeholdning, i form av pengeeiendeler (kassebeholdning og fordring) minus gjeld ” (Monsen, 2014a). Inntekter og utgifter kan i tillegg også ha en eventuell

lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital, i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld (Monsen, 2012).



Figur 3.2: Begrepene inntekt og utgift. (Kilde: Monsen, 2014a, figur 2.1, s. 10)

Figur 3.2 viser en oversikt over de ulike inntekts- og utgiftsvirkningene som eksisterer, altså en illustrasjon av både underbegrepene og hovedbegrepene. Øverste del av figur 3.2 representerer pengevirkningen, mens nederste del av figuren representerer lønnsomhetsvirkningen. Ved bruk av begrepene i figur 3.2 kan man dermed forklare bokføring av inntekter og utgifter gjennom to ulike periodiseringsprinsipp; Pengeperiodiseringsprinsippet og lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet.

Inntekts- og utgiftsfiguren ble opprinnelig utviklet av Mülhaupt (1987, referert i Monsen, 2014a) med tanke på private bedrifter, med fokus på lønnsomhetsvirkningen av inntekter og utgifter, som representerer nederste del av figuren. Figuren er i dag blitt videreutviklet og oversatt fra tysk til norsk av professor Norvald Monsen med et mer presist begrepsapparat, og representerer både private bedrifter og offentlige organisasjoner.

3.2.1 Pengeperiodisering

Det eksisterer tre ulike periodiseringsalternativer når det fokuseres på pengevirkningen av inntekter og utgifter. Disse blir referert til som *påløptprinsippet*, *anordningsprinsippet* og *kontantprinsippet* (Monsen, 2014a).

Påløptprinsippet gir oss informasjon om totale inntekter og utgifter som er påløpt i regnskapsperioden, og representerer et *krav* på innbetaling eller en *forpliktelse* til utbetaling. De påløpte beløpene blir referert til som INNTEKT og UTGIFT i figur 3.2 (hovedbegrepene). Ved pengerapportering av inntekter og utgifter må de påløpte beløpene deretter bli anordnet for innbetaling og utbetaling, og får derav navnet *anordnet inntekt* og *anordnet utgift*. De anordnede beløpene trenger autorisasjon fra en aktør med anordningsmyndighet, ettersom anordningsnivået er svært viktig for kontrollen av pengebruken ved enveis pengetransaksjoner (Monsen, 2014a). Det finnes også den del av det påløpte beløpet som enda ikke er anordnet for innbetaling og utbetaling. Disse blir referert til som *ikke-anordnet inntekt* og *ikke-anordnet utgift*.

Det siste leddet i pengeperiodiseringsprinsippet, kontantprinsippet, er å registrere hvor mye av de påløpte inntektene og utgiftene som er innbetalt eller utbetalt i regnskapsperioden, og dette foretas av en annen aktør som har betalingsmyndighet. Innbetalinger og utbetalinger som er registrert i regnskapsperioden blir navngitt *umiddelbare kontantinntekter (kasseøkning)* og *umiddelbare kontantutgifter (driftsutbetaling)*. Den del av de påløpte inntektene og utgiftene som enda ikke er innbetalt eller utbetalt vil bli betalt i senere regnskapsperioder. Disse blir referert til som *senere kontantinntekt (fordringsøkning)* og *senere kontantutgift (kortsiktig gjeld)*.

3.2.2 Lønnsomhetsperiodisering

Begrepene forklart i de påfølgende avsnittene representerer nederste del av figur 3.2. I motsetning til pengeperiodiseringsprinsippet står man bare overfor ett lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, hvor inntektene og utgiftene blir periodisert med henblikk på deres eventuelle positive eller negative lønnsomhetsvirkning (Monsen, 2014a).

Inntektene og utgiftene deles først inn etter om de har lønnsomhetsvirkning eller ikke. Den del som ikke har lønnsomhetsvirkning blir navngitt som henholdsvis *ikke-lønnsomhetsinntekt*

(låneinntekt) og ikke-kostnadsutgift (avdragsutgift) i figur 3.2, og representerer kun en pengeinntekt og en betalingsforpliktelse. Beløpene som har positiv lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden blir kalt *umiddelbar lønnsomhetsinntekt* (kontantsalg) og beløp med negativ lønnsomhetsvirkning blir referert til som *umiddelbar kostnadsutgift* (varekostnad, avskrivning). Lønnsomhetsvirkningen kan også rapporteres i senere perioder, og blir henholdsvis kalt *senere lønnsomhetsinntekt* (forskuddsbetaling) og *senere kostnadsutgift* (varelager).

Ved fokus på lønnsomhetsvirkningen av inntekter og utgifter trenger man ikke anordningsmyndighet, siden det handler om markedsmessige byttransaksjoner. En slik kontrollfunksjon fremkommer naturlig gjennom direkte bytte av varer og tjenester mot penger.

3.3 Gjennomgangseksempel

Pengeperiodiseringsprinsippet og lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet har man til nå sett bestå av til sammen 4 forskjellige *regnskapsmessige virkninger* av inntekter og utgifter. I tillegg finnes det budsjettall som er en plan for anskaffelse og anvendelse av ressurser.

Budsjettall kan kun sammenlignes med øverste del av figur 3.2, fordi de representerer samme inntekts- og utgiftsvirkning, altså pengevirkning (Monsen, 2014a). Ettersom lønnsomhetsvirkningen fremkommer som et resultat av markedsmessige byttransaksjoner, samsvarer ikke budsjettall med nederste del av figur 3.2.

Talleksempelen nedenfor vil bli brukt som en illustrasjon sammen med inntekts- og utgiftsfiguren.

	(1) Budsjett	(2) Påløpt	(3) Anordnet	(4) Innbetalt/ utbetalt	(5) Lønns. virkning
(1) Driftsinntekt	16.500	16.000	15.200	14.500	15.000
(2) Drifts(vare)utgift	10.500	11.000	10.000	9.900	10.100
(3) Renteutgift	20	20	20	20	20
(4) Låneinntekt	2.000	2.000	2.000	2.000	0
(5) Avdragsutgift	200	200	200	200	0
(6) Investeringsutgift	3.000	3.000	3.000	3.000	300

Tabell 3.3: Inntekter og utgifter, et talleksempel. (Kilde: Monsen, 2014a, Tabell 2.1, s. 13)

Tabellen består av fem kolonner med følgende virkning:

Kolonne 1: <i>Budsjettall</i>	(<i>planlagte</i> inntekter og utgifter)
Kolonne 2: <i>Påløptprinsippet</i>	} (pengevirkning av inntekter og utgifter)
Kolonne 3: <i>Anordningsprinsippet</i>	
Kolonne 4: <i>Kontantprinsippet</i>	
Kolonne 5: <i>Lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet</i> (Lønnsomhetsvirk. av inntekter og utgifter)	

De 4 forskjellige regnskapsmessige virkningene som ble beskrevet i figur 3.2 representerer dermed hver sin kolonne i tabell 3.3. Talleksempelen vil bli brukt videre som utgangspunkt for referanserammens andre del, samt som et sammenligningsgrunnlag i analysen.

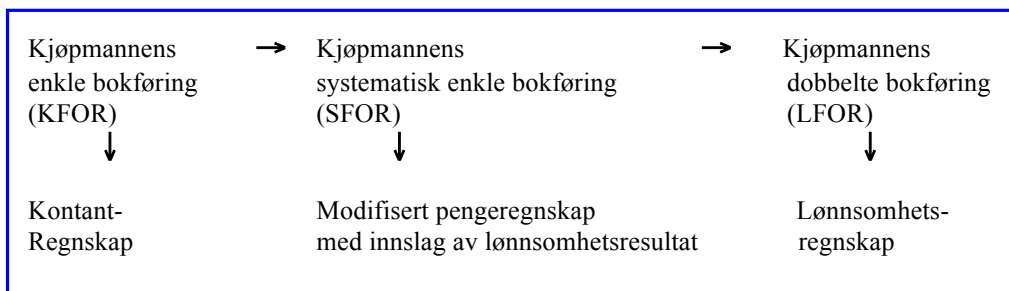
4. Referanseramme, del 2: Regnskapsmodeller

I forrige kapittel presenterte jeg et begrepsapparat med en hensikt om å gi en bedre forståelse av hva slags type inntekter og utgifter som blir rapportert i et regnskap. Jeg vil videre bruke kunnskapen fra referanserammen del 1 til å presentere to typer regnskap. Det ene bokføres med utgangspunkt i pengevirkningen (Ideellkameralistikk/ statuskameralistikk) av inntekter og utgifter, mens det andre bokføres med utgangspunkt i lønnsomhetsvirkningen (lønnsomhetsforretningsregnskap).

4.1 Lønnsomhetsforretningsregnskap

Forretningsregnskap finner man i privat sektor. Alle regnskap handler som sagt om bokføring av inntekter og utgifter, men med ulik virkning. Ved å bruke ordet forretningsregnskap presiserer man at det er snakk om en organisasjons *forretningsvirksomhet*. Navngis derimot regnskapet som et finansregnskap gir det oss ingen spesifikk informasjon om regnskapsføringen. Det gjenspeiler kun at det er snakk om et regnskap som bokfører sine inntekter og utgifter basert på transaksjoner mellom organisasjoner.

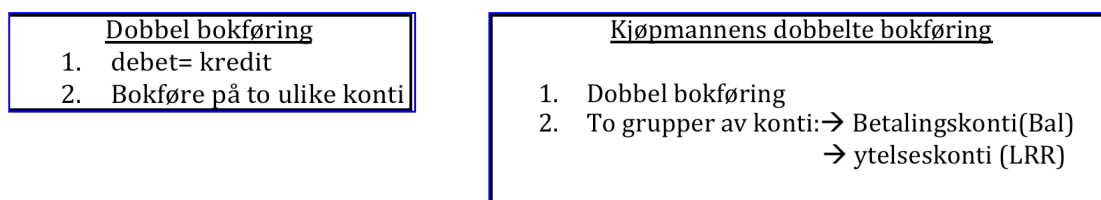
Forretningsregnskapets bokføringskonto består av en T-konto med en debetside og en creditside, hvor hver av sidene inneholder én kolonne. Det finnes tre varianter av forretningsregnskap, men jeg vil i masterutredningen kun fokusere på *lønnsomhetsforretningsregnskapet* fordi det er det som videre er relevant for analysen. De to første variantene av et forretningsregnskap vil derfor kun bli tatt med i figuren for å illustrere utviklingen av privatregnskap.



Figur 4.1: Kjøpmannens bokføring (Kilde: Monsen, 2014a, figur 3.1, s. 16)

En regnskapsteknisk oppklaring

Lønnsomhetsforretningsregnskapet tar i bruk det dobbelte bokholderis prinsipp, referert til som kjøpmannens dobbelte bokføring. Det blir ofte uklareheter mellom forskjellen på dobbel bokføring og kjøpmannens dobbelte bokføring. *Dobbel bokføring* refererer til kredit= debet, og at bokføringen skal skje på to ulike konti. Dette er kun en regnskapsteknisk fremgangsmåte som ikke sier noe om hvilke effekter vi regnskapsfører, altså kan det bokføres med fokus på både pengevirkning og lønnsomhetsvirkning. Kommune og stat bruker også dobbel bokføring, men tar i bruk pengeperiodiseringsprinsippet. *Kjøpmannens dobbelte bokføring* er derimot en annen variant av dobbel bokføring, og tar i bruk lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Man bruker dobbel bokføring, men i tillegg deles kontoene inn i to grupper (Walb, 1926, referert i Monsen 2014a) ; Betalingskonti (Bal) og ytelseskonto (LRR).



Figur 4.1.1: Begrepsfigur for dobbel bokføring.

4.1.1 Kjøpmannens dobbelte bokføring

Kjøpmannens dobbelte bokføring danner utgangspunkt for *lønnsomhetsforretningsregnskapet*, hvor transaksjonene blir bokført på to informative måter. Balansekontoene representerer *betalingssiden*, og lønnsomhetsresultatregnskapskontoen (LRR) representerer *ytelsessiden*, også kalt produksjonssiden. Tallene som blir bokført i LRR representerer de fysiske produktene representert i kronebeløp. Kjøpmannens dobbelte bokføring er utført med utgangspunkt i tallene fra kolonne 5 (tabell 3.3), som tilsvarer nederste del av figur 3.2. Regnskapet nedenfor er dermed bokført med utgangspunkt i et lønnsomhetsfokus, og rapporter de markedsmessige byttetransaksjonene som har forekommet i regnskapsperioden. Ønskes det en detaljert beskrivelse av hver enkelt post i bokføringen av regnskapet, se (Monsen, 2014a, s.30). Eksempelet på kjøpmannens dobbelte bokføring er tatt med for å vise sammenheng mellom begrepsapparatet og bokføringen. En sammenligning av bokføringstallene i lønnsomhetsforretningsregnskapet og pengeregnskapet vil bli foretatt i

slutten av dette kapitlet. Tallene på de ulike kontoene representerer bokføringsnummer slik at man ser hvilke transaksjoner som henger sammen. Navnet på kontoene er utarbeidet med utgangspunkt i figur 3.2.

ÅPNINGSBALANSEKONTO

Kassebeholdning	2.000	Egenkapital	2.000
	2.000		2.000

LØNNSOMHETSFORRETNINGSREGNSKAPET

Kassebeholdning			
IB	2.000	2a)	9.900
1a)	14.500	3)	20
4)	2.000	5)	200
		6a)	3.000
		UB	5.380
	18.500		18.500

Lønnsomhetsresultatregnskapskonto (LRR)			
2a)	9.900	1a)	14.500
2b)	200	1b)	500
3)	20		
6b)	300		
7)	4.580		
	15.000		15.000

Senere driftskontantinntekt (Fordring)			
IB	0		
1b)	500		
1c)	1.000	UB	1.500
	1.500		1.500

Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)			
		IB	0
		2b)	200
UB	1.100	2c)	900
	1.100		1.100

Senere drifts(vare)kostnadsutgift (Varelager)			
IB	0		
2c)	900	UB	900
	900		900

Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld)			
5)	200	IB	0
UB	1.800	4)	2.000
	2.000		2.000

Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel)			
IB	0	6b)	300
6a)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

Senere driftslønnsomhetsinntekt (Senere innbetaling fra kunder)			
		IB	0
UB	1.000	1c)	1.000
	1.000		1.000

Lønnsomhetsresultat (Resultat)			
		IB	0
UB	4.580	7)	4.580
	4.580		4.580

Egenkapital			
		IB	2.000
UB	2.000		
	2.000		2.000

SLUTTBALANSEKONTO

Kassebeholdning 5.380 Senere driftskontantinntekt (Fordring) 1.500 Senere drifts(vare)kostnadsutgift (Varelager) 900 Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel) 2.700	Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld) 1.100 Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld) 1.800 Senere driftslønnsomhetsinntekt (Senere innbetaling fra kunder) 1.000 Egenkapital 2.000 Lønnsomhetsresultat (Resultat) 4.580
10.480	10.480
IB=inngående balanse; UB=utgående balanse	

Tabell 4.1.2: Lønnsomhetsforretningsregnskap, gjennomgangseksempel. (Kilde: Monsen, 2014a, tabell 3.5, s.29) *De markerte tallene representerer lønnsomhetsresultat i regnskapet gjennom betalingsiden og ytelsessiden.*

4.2 Ideellkameralistikk og statuskameralistikk

Ideellkameralistikk (IKAM) og statuskameralistikk (SKAM) er videreutviklede varianter av forvaltningskameralistikken (FKAM), spesialutviklet for ideelle organisasjoner. Den kameralistiske regnskapslitteraturen har sin opprinnelse i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land, og ble utviklet for offentlig sektor som et alternativ til private lønnsomhetsforretningsregnskap (Monsen, 2014a). Formålet var å øke kontrollen av offentlige inntekter (Walb, 1926, referert i Monsen, 2014d). Kameralregnskapet er et pengeregnskap som i dag består av to hovedtyper: Forvaltningskameralistikk (FKAM) som er tilpasset for bruk i *offentlig forvaltning*, og bedriftskameralistikk (BKAM) som er tilpasset for bruk i *offentlige bedrifter*.

Videre i masterutredningen vil det kun tas utgangspunkt i kameralregnskapsidéer utviklet fra FKAM. Det er kun denne del av kameralregnskapslitteraturen som er relevant for teorien bak ideelle organisasjoner. Ønskes det informasjon om BKAM, se kompendium av Monsen (Monsen, 2014a).

4.2.1 Utvikling av forvaltningskameralistikken

FKAM ble opprinnelig utviklet for budsjettkoplet forvaltning, for å fremskaffe informasjon for kontrollformålene. Det ble rapportert ”informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning” (Monsen, 2014a). Formålet til FKAM ble oppfylt ved å rapportere informasjon gjennom fire ulike kontrollmekanismer:

1. Avstemning mellom budsjettering og budsjettutførelse (*budsjettkontroll*)
2. Avstemning mellom betalingsanordning og betalingsutførelse (*betalingskontroll*)
3. Registrering av beholdningen av betalingsmidler og dens fordring (*kassekontroll*)
4. Resultatfastsettelse (*pengeresultat*)

De fire overnevnte punktene ble rapportert gjennom en spesiell bokføringsmetode, hvor informasjonen kunne bli hentet direkte ut av det forvaltningskameralistiske regnskapet. Dette forklares mer utfyllende senere i utredningen.

FKAM, også referert til som anordningsregnskapet, var en videreutviklet variant av enkel bokføring som bokførte sine inntekter og utgifter med henblikk på pengevirksomheten (øverste del av figur 3.2, og kolonne 3-4 i tabell 3.3). I følge Walb (1926, referert i Monsen, 2014a) rapporterte anordningsregnskapet hva som skulle betales og hva som ble betalt, og eventuelt skyldigheten mellom disse to beløpene. Det oppstod et restbeløp, som til slutt ble utlignet i regnskapet når hele det anordnede beløpet var betalt. Det finansielle pengeresultatet beskrev altså verken et underskudd eller et overskudd i organisasjonen, men viste en oversikt over i hvor stor grad de anordnede inntektene hadde dekket de anordnende utgiftene.

Anordningsmyndighet, var som tidligere nevnt svært viktig i offentlig sektor da det ble bokført enveis pengetransaksjoner. Ettersom transaksjonene ble kjennetegnet gjennom at bidragsyttere ikke forventet noen direkte form for motytelser, fantes det dermed heller ingen årsakssammenheng mellom inntekter og utgifter i regnskapet. Lønnsomhetsfokus (markedsmessige byttestransaksjoner) var derfor lite relevant i FKAM.

Ønsket man å ta med informasjon som ikke ble rapportert på den kameralistiske kontoen innenfor FKAM ble det rapportert som tilleggsopplysninger i egne noter. I forvaltningskameralistikken ble det tatt utgangspunkt i de anordnende beløp ved bokføring. Eksempler på informasjon som ikke ble rapportert i regnskapet, var påløpte beløp som manglet betalingsanordning eller transaksjoner som hadde lønnsomhetsfokus som kunne være

av interesse for organisasjonen (avskrivninger). FKAM ble dermed referert til som et ufullstendig balanseregnskap siden ikke alle opplysninger ble bokført i regnskapet.

Regnskapsopplysningene som ble rapportert i noter var ønskelig at skulle rapporteres i regnskapet. Dette ble startskuddet for videreutvikling av teorien som i dag refereres til som ideellkameralistikk (IKAM) og statuskameralistikk (SKAM). I stedet for å rapportere tilleggsopplysninger i noter, ble FKAM videre utformet for å rapportere all regnskapsinformasjon direkte i regnskapet. Det ble i tillegg opprettet regnskapsrapporter som hentet informasjon direkte ut fra regnskapet, som viste statusopplysninger om organisasjonen. I og med at ideelle organisasjoner så vel som offentlig forvaltning mottar inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, kan denne nyutviklede regnskapslitteraturen være aktuell for de begge, jf figur 3.1.

4.2.2 Den kameralistiske bokføringskontoen

Det bokføres fortsatt med samme regler som i FKAM selv om litteraturen er blitt videreutviklet til IKAM og SKAM. Betydningen av hver konto vil også være lik som i FKAM, men oppsettet av regnskapet vil være noe annerledes ettersom det er tilført en ny avdeling i regnskapet. Beskrivelse av den kameralistiske bokføringskontoen er dermed gjeldene for både FKAM, så vel som IKAM og SKAM.

Ved rapportering av pengevirkningen til inntekter og utgifter ble det utviklet en egen konto for bruk av kameralistisk bokføring. I motsetning til kjøpmannens bokføring som består av en debet- og kreditside, i form av en tosidig T-konto, består kameralregnskapet av en ensidig konto med én inntektsside og én ugiftsside, hvor hver inneholder 4 ulike kolonner. Ulike inntekts- og utgiftsvirkninger blir registrert (Walb, 1987, referert i Monsen, 2014a) og transaksjonen blir bokført horisontalt i regnskapet.

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
1) Driftsinntekt		15.200	14.500	700				
2) Driftsutgift						10.000	9.900	100
3) Renteutgift						20	20	
4) Låneinntekt		2.000	2.000					
5) Avdragsutgift						200	200	
6) Investeringsutg.						3.000	3.000	
SUM	0	17.200	16.500	700	0	13.220	13.120	100

Tabell 4.2.2 Den kameralistiske bokføringskontoen eksemplifisert gjennom forvaltingskameralistikken. (Kilde: Monsen 2014a, tabell 4.2, s. 49).

Hver side av den kameralistiske kontoen består av: *Rester brakt frem(RF)*, *anordning(AO)*, *virkelig utfall(V)*, og *rester overført(R)*. De 4 ulike kolonnene vil ha forskjellig betydning i forhold til om det refereres til FKAM eller BKAM. Det vil som allerede nevnt, kun bli forklart ut i fra FKAM siden det er det som er relevant for ideelle organisasjoner. Kolonnene representerer betalingskonti, og viser inntekter og utgifter med fokus på pengevirkningen (Monsen, 2014a).

Kolonnen *Rester brakt frem(RF)* viser beløp som bringes frem fra tidligere regnskapsperioder. Dette er beløp som er anordnet, men enda ikke betalt. På inntektssiden vil inntektsrester i form av fordringer fremkomme, mens på utgiftsiden vil det vises utgiftrester i form av kortsiktig gjeld.

Anordning(AO) er kolonnen hvor man finner påløpte inntekter og utgifter som er anordnet for innbetaling og utbetaling. Pengevirkningen av inntektene og utgiftene fremkommer, og danner grunnlaget for det finansielle resultatregnskapet. Beløpene skal være i samsvar med budsjetterte tall og ikke påløpte tall. Tallene tilsvarer kolonne 3 i tabell 3.3.

Virkelig(V)-kolonnen rapporterer innbetalte og utbetalte beløp for regnskapsperioden, og tilsvarer kolonne 4 i tabell 3.3. Kolonnen har to ulike funksjoner, hvor den første funksjonen kan beskrives som en oppgjørskonto for de anordnede beløpene (*AO-anordning*, og *rester brakt frem-RF*). Ved å kalkulere vannrett på enten inntekts- eller utgiftsiden får man frem en oversikt over hvor mye av de anordnede beløp som er realisert i form av inn- og utbetalinger (betalingskontroll). Summeres alle tallene i virkelig-kolonnen derimot loddrett, får man frem

periodens innbetalinger og utbetalinger (umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift), altså kassekontroll. Denne kolonnen vil tilsvare pengetransaksjonene innenfor kjøpmannens dobbelte bokføring.

Rester overført (R) viser hvilke av de tidligere (RF) og årets anordnede beløp (AO) som enda ikke er inn- eller utbetalt. Det blir derfor sett på som en restkolonne for utestående beløp, enten det er inntektsrester i form av fordringer eller utgiftsrester i form av forpliktelser. Beløpet som er i R-kolonnen blir videre overført til RF-kolonnen for neste regnskapsperiode. Dette er beløp som det er gitt betalingsanordninger for, men enda ikke betalt.

Kamerale bokføringsregler

To bokføringsregler må alltid være oppfylt ved bruk av kameralistens enkle bokføring.

- *Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere (RF) eller samtidig bokføring i AO-kolonnen.*
- *Rester (R) = Resten brakt frem (RF) + årets anordning (AO) – Virkelig utfall (V)*

$$R=RF+AO-V$$

Den første bokføringsregelen har sammenheng med at kameralistikken opprinnelig var utviklet for offentlig budsjettkoplet forvaltning, hvor man finner et skille mellom anordningsmyndighet og betalingsmyndighet. Den andre bokføringsregelen representerer balanselikningen som rapporteres vannrett, og gjelder separat på inntektssiden og utgiftsiden.

4.2.3 Bokføring av ideellkameralistikk (IKAM)

Regnskapsstrukturen for IKAM består av tre avdelinger, hvor avdeling én og to er identiske med FKAM, mens avdeling 3 er nyutviklet. Avdeling en, to og tre vil til sammen representere IKAM.

	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
<i>Avdeling 1:</i> INNETEKTER								
1) Driftsinntekt		15.200	14.500	700				
4) Låneinntekt		2.000	2.000					
Sum Avdeling 1	0	17.200	16.500	700				
<i>Avdeling 2:</i> UTGIFTER								
2) Driftsutgift						10.000	9.900	100
3) Renteutgift						20	20	
5) Avdragsutgift						200	200	
6) Investeringsutg.						3.000	3.000	
Sum Avdeling 2					0	13.220	13.120	100
<i>Avdeling 3:</i> AVSLUTNING								
Sum Avd. 1 og 2		17.200	16.500	700	0	13.220	13.120	100
Kassebeholdning	2.000	3.380		5.380		3.380	3.380	
Nettoinntekt						3.980		3.980
SUM	2.000	20.580	16.500	6.080	0	20.580	16.500	4.080

Tabell 4.2.3: Ideellkameralistikk. (Kilde: Monsen, 2014c, tabell 3, s. 6) *Det markerte tallet representerer pengeresultat.*

Inntekter bokføres i avdeling 1 og utgifter i avdeling 2. De to kamerale bokføringsreglene tas i bruk, og anordnede- og betalte beløp bokføres. Det tilsvarer kolonne 3 og 4 i tabell 3.3.

Avdeling 3 fungerer som en avslutningsavdeling. Her rapporteres kassebeholdning og nettobeholdning som *differansen* mellom anordnede utgifter og inntekter, i motsetning til anordnede utgifter og inntekter. Anordningsprinsippet blir ikke brukt i avdeling 3, men bokføringsreglene blir derimot tatt i bruk. Avdelingen er altså et videreutviklet supplement til FKAM, og tabell 4.2.1 blir navngitt som IKAM ved bruk av *ideellkameralistikkens enkle bokføring*.

4.2.4 Bokføring av statuskameralistikk (SKAM)

SKAM gir oss ytterligere informasjon, som et supplement til IKAM. Det rapporteres restbeløp for spesifikke regnskapsposter, derav navnet statuskameralistikk, som deles inn i type 1 og type 2 informasjon. Dette er beløp som ikke skal påvirke pengeresultatet, og føres dermed inn i egen statusrapport. *Type 1* er inntekter og utgifter som er påløpte, men enda ikke gitt anordningsmyndighet. Beløpene bokføres i AO-kolonnen, se tabell 4.2.2 (Monsen, 2014c). Dette er informasjonen som tidligere ble rapportert i noteopplysninger i FKAM. *Type 2* representerer informasjon som beskriver andre opplysninger enn pengevirkningen til inntektene og utgiftene. Dette er opplysninger som kan være av interesse for organisasjonen, eksempelvis verdien av et anleggsmiddel (lønnsomhetsfokus), men som ikke kan bokføres i regnskapet siden det ikke skal påvirke pengeresultatet. De to kameralistiske bokføringsreglene er også brukt i utforming av statuskameralistisk regnskap.

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
<i>Type 1</i>								
1) Annen dr.fodr.		800		800				
2) Annen dr.gjeld						1.000		1.000
3) Annen rentegj.						0		0
4/5) Langsiktig gj.						2.000	200	1.800
<i>Type 2</i>								
6) Anleggsmiddel		3.000	300	2.700				

Tabell 4.2.4: Statuskameralistikk. (Kilde: Monsen, 2014c, tabell 4, s. 8)

4.2.5 Oversikt over inntekter og utgifter

Det blir utformet to regnskapsrapporter med utgangspunkt i IKAM og SKAM. Den første rapporten viser en oversikt over anordnede inntekter og utgifter, hvor tallene blir hentet fra avdeling én og to i IKAM sin AO-kolonne. Regnskapstallene blir sammenlignet med budsjettallene, og eventuelle avvik blir analysert. Oversikten brukes som *budsjettkontroll* for organisasjonen. Sammenlikningen foretas linje for linje, siden det er det som er relevant i et pengeperspektiv med enveis pengetransaksjoner. Det gir lite mening for offentlige organisasjoner å sammenlikne seg med andre bedrifter, da det er budsjettet som gir en pekepinn på om organisasjonen har holdt seg innenfor sine planlagte mål. Med utgangspunkt i nettoinntekten kan ytterligere informasjon fremkomme i rapporten. De anordnede beløpene som ikke er betalt i regnskapsperioden vises som restbeløp i R-kolonnen i IKAM. Disse tallene blir det korrigeret for, slik at kassebeholdningen fremkommer.

	Regnskap	Budsjett	Avvik
Driftsaktiviteter			
Driftsinntekt	15.200	16.500	-1.300
Driftsutgift	-10.000	-10.500	500
Renteutgift	-20	-20	0
A. Netto driftsinntekt	5.180	5.980	-800
Investeringsaktiviteter			
Investeringsutgift	-3.000	-3.000	0
B. Netto investeringsutgift	-3.000	-3.000	0
Finansieringsaktiviteter			
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
C. Netto finansieringsinntekt	1.800	1.800	0
Nettoinntekt (A+B+C)	3.980	4.780	-800
Endring i kassebeholdning			
Nettoinntekt	3.980		
Økning i driftsfordring	-700		
Økning i driftsgjeld	100		
Økning i rentegjeld	0		
Økning i lånefordring	0		
Økning i avdragsgjeld	0		
Økning i investeringsgjeld	0		
Økning i kassebeholdning	3.380		

Tabell 4.2.5: Oversikt over inntekter og utgifter: Talleksempel (Kilde: Monsen, 2014c, tabell 5, s.9) *Det markerte tallet representerer et pengeresultat.*

4.2.6 Oversikt over pengestatus

Pengestatusrapporten henter opplysninger fra både IKAM og SKAM, og rapporterer kassebeholdning, fordring, og kortsiktig gjeld. Tallene hentes fra restkolonnen (R-kolonnen og RF-kolonnen) i IKAM. Dette er anordnede beløp som enda ikke er betalt. Nettodifferansen mellom disse beløpene refereres til som pengebeholdningen. Endring av pengebeholdning i løpet av regnskapsperioden gjenspeiler nettoinntekten, og den fremkommer ved å summere beløpene til drift, finans, og investeringsinntekter.

	Begynnelsen av perioden	Slutten av perioden
Kassebeholdning og fordringer		
Kassebeholdning	2.000	5.380
Driftsfordring	0	700
Sum (A)	2.000	6.080
Kortsiktig gjeld		
Driftsgjeld	0	100
Rentegjeld	0	0
Sum (B)	0	100
Pengebeholdning		
Pengebeholdning 01.01. (A-B)		2.000
Nettoinntekt		3.980
Pengebeholdning 31.12. (A-B)		5.980
TILLEGGSPPLYSNINGER		
Type 1		
Annen driftsfordring	0	800
Annen driftsgjeld	0	1.000
Annen rentegjeld	0	0
Langsiktig gjeld	0	1.800
Type 2		
Anleggsmiddel	0	2.700

Tabell 4.2.6: Oversikt over pengestatus (Kilde: Monsen, 2014c, tabell 6, s. 10) *Det markerte tallet representerer et pengeresultat.*

Det rapporteres ytterligere tilleggsopplysninger i form av type 1 og type 2 informasjon. *Type 1* beløpene er mindre likvide enn beløpene man finner i pengestatusoversikten. Dette er beløp som enda ikke har fått betalingsanordning, hvor det kun er gitt et krav på innbetaling eller forpliktelse til utbetaling. Når beløpene som er registrert som type 1 informasjon har fått betalingsanordning blir beløpene overført fra RF-kolonnene i SKAM, tabell 4.2.4, til AO-kolonnen i ideellkatedralistikken, og derav bli en del av beløpene som blir registrert i pengestatusoversikten. En kan se at det eksisterer en flytende overgang fra tabell til tabell ut i

fra hvilken informasjon beløpene inneholder. *Type 2* informasjon er derimot som tidligere nevnt tilleggsopplysninger som aldri vil bli rapportert i pengestatusoversikten, fordi beløpene ikke inneholder informasjon om pengevirkning, men lønnsomhetsvirkning.

4.3 Tallkommentarer

I dette avsnittet sammenliknes noen utvalgte regnskapsposter fra illustrasjonseksempelet for å vise forskjeller i bokføringen av et pengeregnskap og et lønnsomhetsregnskap.

Regnskapsopplysningen blir diskutert ut i fra informasjon fra tabell 4.3.

	Påløpt	betalt	LFOR	FKAM	IKAM	SKAM
Driftsinntekt	16.000	14.500	15.000	15.200	15.200	
Driftsfordring			500	700	700	800
Driftsutgift	11.000	9.900	10.100	10.000	10.000	
Driftsgjeld			200	100	100	1000
Anleggsmiddel	3.000	3.000	300	3.000	3.000	2.700

Tabell 4.3: Utdrag fra illustrasjonseksempelet

Resultatet

Lønnsomhetsresultatet på 4.580kr er forskjellig fra pengeresultatet på 3.980kr.

Pengeresultatet tar utgangspunkt i den del av de påløpte beløpene som er anordnet for betaling (kolonne 3, tabell 3.3), mens lønnsomhetsresultatet tar utgangspunkt i den del av de påløpte beløpene som har lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden (kolonne 5, tabell 3.3.).

Resultatene fremkommer følgelig forskjellig fordi regnskapstallene bokføres med ulike periodiseringsprinsipp. Det blir dermed to ulike resultater selv om man tar utgangspunkt i de samme påløpte tallene i gjennomgangstalleksempelen.

Driftsinntekt

Illustrasjonseksempelet rapporterer påløpte driftsinntekter med en verdi på 16.000. LFOR rapporterer driftsinntekter med en verdi på 15.000, hvorav 14.500 er innbetalt i perioden og 500 er fordringer. Selv om beløpet på 500 ikke er innbetalt, har det fortsatt lønnsomhetsvirkning i perioden.

Driftsinntekter i FKAM og IKAM rapporteres med en anordnet verdi på 15.200, hvor det akkurat som i LFOR er innbetalt 14.500kr. Fordringene øker til 700 fordi man i stedet tar utgangspunkt i anordnede beløp. SKAM er som forklart et tillegg til IKAM som rapporterer den del av de påløpte beløpene som ikke er anordnet. Driftsinntekten rapporteres dermed som annen driftsfordring på 800, og rapporteres som type 1 opplysning.

Informasjon om restbeløpene på 700 og 800 hentes direkte ut av regnskapet, og bli rapportert i en oversikt over pengestatus. Det samme skjer med det anordnede beløpet på 15.200, som viser en oversikt over inntekter og utgifter, som blir sammenliknet med budsjetterte tall.

Driftsvareutgift

Påløpte driftsutgifter har en verdi på 11.000. I LFOR bokføres de med en lønnsomhetsvirkning på 10.100, hvorav 9.900 er utbetalt i perioden. 200 må betales i senere regnskapsperioder. FKAM og IKAM bokfører driftsutgifter med en pengevirkning på 10.000, hvor det akkurat som i LFOR bokføres en utbetaling på 9.900. Det fremkommer en driftsgjeld på 100. SKAM bokfører annen driftsgjeld med et beløp på 1.000, og dette fremkommer også som type 1 opplysning i regnskapet.

Driftsutgift rapporteres akkurat på lik måte som driftsinntekt i et pengeregnskap, men bare på motsatt side i regnskapet. Restbeløpene på 100 og 1.000 hentes ut av regnskapet, og rapporteres i oversikten som viser pengestatus. Tilsvarende vil det anordnede beløpet på 10.000, bli plassert i oversikten over inntekter og utgifter

Anleggsmiddel

Det har blitt kjøpt et anleggsmiddel kontant for 3000 kroner. Lønnsomhetsvirkningen av denne investeringen fremkommer som avskrivningskostnad til anleggsmiddelet beregnet ut fra en levetid på 10 år. Beløpet påvirkes av bruken til anleggsmiddelet, og rapporteres med en negativ lønnsomhetsvirkning på 300 i regnskapsperioden. I et pengeregnskap fremkommer dette i stedet som en investeringsutgift på 3000 som både er anordnet og betalt i regnskapsperioden. Ved rapportering av en investeringsutgift i SKAM, fremkommer beløpet som type 2 opplysning i motsetning til driftsinntekt og driftsutgift som ble rapportert som type 1 opplysninger. Ettersom type 2 opplysninger rapporterer andre opplysninger enn

pengevirkingen, bokføres anleggsmiddelet med et anordnet beløp på 3000 hvor en trekker fra avskrivningen på 300 og får et restbeløpet på 2700.

Illustrasjonseksempelet viser at bokføring av forskjellige inntekts- og utgiftsvirkninger gir konsekvenser for hva slags type regnskapsopplysninger som fremkommer i regnskapet.

Derfor bør man være oppmerksom på hva slags type informasjon man ønsker å rapportere i regnskapet, og at dette bør reflekteres i bokføringsprinsippene.

5. Regnskapsregler for ideelle organisasjoner

I dette kapitlet gis det en oversikt over de grunnleggende regnskapsreglene for ideelle organisasjoner. Det regnskapsføres med utgangspunkt i regnskapsloven, og Norsk Regnskapsstiftelses foreløpige standard NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*, som presiserer unntak fra regnskapsloven.

Ved å beskrive regnskapsreglene vil jeg antyde om dagens regnskapsrapportering er utformet forståelig overfor regnskapsbrukeren, og om det bokføres i samsvar med formålet til ideelle organisasjoner. Kapitlet starter med å definere ideelle organisasjoner, og videre kommenteres oppstillingsplanen, kontantstrømpoppstillingen, samt hvordan spesifikke inntekts- og utgiftsposter blir bokført. Regnskapsreglene blir drøftet underveis i dette kapitlet, ut i fra referanserammen som er presentert i utredningen. Opplysninger fra drøftningen av regnskapsreglene vil kunne gi meg informasjon om pengerapportering av inntekter og utgifter vil kunne være et bedre alternativ for ideelle organisasjoner.

5.1 Ideelle organisasjoner

”Ideelle organisasjoner har behov for informasjon knyttet til hvordan anskaffede midler blir benyttet, i hvilken grad organisasjonen lykkes med å oppfylle sitt mål, og hvor effektivt midlene blir benyttet. En ideell organisasjon har en noe annerledes sammensetning av regnskapsbrukere enn foretak med økonomisk virksomhet” (Braaten, 2009). I regnskapsloven beskrives dermed ideelle organisasjoner gjennom å ikke ha fokus på økonomisk vinning, men å forvalte å ressursene på en best mulig måte.

Ideelle organisasjoner kan deles inn i ulike typer, fra stiftelser til enkelpersonforetak, og uavhengig av dette er de alle regnskapspliktige. Røde Kors faller inn under benevnelsen *ikke-økonomisk forening*, ettersom de har samlet eiendeler for over 20 millioner, eller et gjennomsnitt på mer enn 20 årsverk, jf. Regnskapsloven §1-2 første ledd nr. 11 (2008).

5.2 God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

Etter vedtak om ny regnskapslov i 1998 ble det innført regnskapsplikt for ideelle organisasjoner, og de ble nødt til å følge regnskapsloven som andre regnskapspliktige. På bakgrunn av denne innføringen ble regnskapsloven revidert i 2005. Det ble gitt unntak fra deler av regnskapsloven §4-1 tredje ledd, fordi ideelle organisasjoner ikke fikk frem ønsket regnskapsinformasjon ved å bokføre etter regnskapsloven. I 2006 ble det utført ytterligere endringer for ideelle organisasjoner med innføring av regnskapsstandarden *god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* §6-3 tredje ledd (Revisjon Midt-Norge, 2007). Standarden tillot andre oppstillingsplaner for ideelle organisasjoner. Sist endring utført på regnskapsstandarden var i 2008, og standarden blir i dag referert til som *foreløpig regnskapsstandard for ideelle organisasjoner*.

Kontroll av mottatte midler er viktig å bruke som et sammenligningsgrunnlag for organisasjoner som skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. I regnskapsstandarden påstås det at man har lagt vekt på å rapportere regnskapsopplysninger som er tilpasset informasjonsbehovet til regnskapsbrukeren. Jeg ønsker dermed å finne ut om dette stemmer eller om regnskapsreglene rapporterer andre opplysninger, ettersom standarden tar utgangspunkt i regnskapsloven som er utformet for regnskapspliktige med økonomisk vinning som formål.

Regnskapsstandarden blir referert til som *foreløpig*, selv om det er flere år siden sist endring. ”Det tas sikte på at NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* fastsettes som endelig standard med virkning for regnskapsåret 2010, da det anses å være vunnet nok praktisk erfaring med anvendelsen av den foreløpige” (Braaten, 2009). Ideelle organisasjoner bruker fortsatt foreløpig standard, selv om det er opplyst på Norsk Regnskapsstiftelses sine nettsider at standarden mest sannsynlig skulle inntre som endelig for fire år siden.

Jeg tror grunnen til hvorfor standarden ikke har blitt *endelig* kan være at det er manglende kunnskap om annen type regnskapslitteratur. Ettersom det er svært lite litteratur skrevet om regnskapsføring hvor økonomisk vinning ikke er formålet, fører det til at de færreste har kunnskap om annen regnskapsteori enn det som blir brukt i privat sektor. En generell misforståelse kan være at man tror det kun finnes ett periodiseringsprinsipp for bokføring av

inntekter og utgifter, og som et resultat av dette har man sannsynligvis ikke utviklet alternative bokføringsprinsipper for ideelle organisasjoner.

5.3 Endring av bokføringsprinsipper

Regnskapsstandarden gir noen unntak fra regnskapsloven som omhandler opptjeningen, sammenstillingen, og transaksjonen under forutsetning av god regnskapsskikk (Braaten, 2009). Dette påvirker blant annet bokføringen av inntekter og utgifter, og per dags dato skilles det mellom 5 typer inntekter og 2 typer kostnader. Deler av bokføringsprinsippene vil videre bli diskutert i neste kapittel i forhold til Røde Kors sitt regnskap.

Regnskapsstandarden er altså innført som et resultat av ønske om bedre informasjonsverdi for ideelle organisasjoner. Ettersom standarden er referert til som *foreløpig* kan man velge å følge regnskapsloven fullt ut, eller bokføre med unntak fra hovedregelen i regnskapsloven (NRS, 2008). Er derimot standarden *endelig* er man pliktig til å følge den.

5.3.1 Oppstillingsplanen

Organisasjoner uten økonomisk vinning som formål, kan velge alternative oppstillingsplaner for sitt regnskap, jf. regnskapslovens §6-3 tredje ledd. Den alternative oppstillingsplanen blir referert til som *aktivitetsregnskap*, og viser en oversikt over anskaffede midler og forbrukte midler.

Formålet med et aktivitetsregnskap er å vise alle anskaffede midler fordelt på hovedtyper, og hvordan disse er anvendt i løpet av regnskapsåret. Brukeren av regnskapet skal kunne lese av regnskapet hvordan den ideelle organisasjonen har finansiert sine aktiviteter, eksempelvis ved medlemsinntekter, tilskudd, gaver eller andre kilder. Videre skal det fremgå av oppstillingsplanen hvordan midlene er anvendt til formålet og hvor store kostnader som har påløpt til å anskaffe midler. Det er en målsetning at det skal være en klar sammenheng mellom inntektene til et formål og kostnadene som er brukt på det samme formålet (NRS(F), 2008, s. 25).

Oppstillingsplanen virker tilsynelatende som et godt alternativ for ideelle organisasjoner, da det fokuseres på å få frem hvordan midlene er forvaltet. Likevel kan man ikke være sikker på om det er et bra forslag fordi oppstillingsplanen også avhenger av hva slags type opplysninger som blir rapportert i aktivitetsregnskapet. Det hjelper lite å endre oppstillingsplanen hvis ikke innholdet i regnskapet blir rapportert med samme formål. De anskaffede midlene og de forbrukte midlene bokføres ut i fra regnskapsregler for ideelle organisasjoner, og i neste avsnitt prøve man å komme frem til om regnskapsrapporteringen av disse midlene er utarbeidet i samsvar med formålet til oppstillingsplanen.

5.3.2 Anskaffede midler

Postene under *anskaffede midler* representerer inntektsstrømmen for regnskapsperioden, og det er tre kriterier som må være oppfylt ved inntektsføring (NRS(F), 2008, s. 15). Kriteriene i regnskapsstandarden er blitt utarbeidet fordi det primært ikke foreligger salgstransaksjoner for ideelle organisasjoner i motsetning til hva det gjør for andre typer organisasjoner.

- Organisasjonen må ha juridisk rett
- Det må være rimelig sikkerhet at inntekten blir mottatt
- Inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

Ettersom det ikke fokuseres på tidspunktet for når inntektsføringen foreligger i de tre kriteriene, kan det tyde på at inntekter bokføres med bakgrunn i lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Det inntektsføres da eventuelt uavhengig om betalingen har skjedd i regnskapsperioden eller ikke. Samtidig kan det være vanskelig å forstå hva som ligger i betydningen av de ulike kriteriene, ettersom det er noe uklare begrepsbruk,. Hva som menes med *juridisk rett* kan være vanskelig å forstå. *Rimelig sikkerhet* er også begrep som kan være komplisert å forholde seg til, fordi kriteriet forklares ut i fra en sannsynlighetsskala for hvor sikker betalingen må være. De fem inntektstypene blir kommentert slik at man kan prøve å danne seg et bilde av hvordan de anskaffede midlene regnskapsføres, og hvordan dette samsvarer med formålet i oppstillingsplanen.

Fem typer inntekter

Medlemsinntekter deles inn i forhold til om de krever direkte motytelse eller ikke, og som en følge av dette blir inntektsføringen forskjellig for de to typene (NRSF(F), 2008, s. 33). De som ikke krever noen direkte form for motytelse inntektsføres på mottakstidspunktet, altså pengeperiodiseringsprinsippet. Derimot for de medlemsinntekter som krever en motytelse tar en i bruk opptjeningsprinsippet, ved at inntekten bokføres i den perioden innbetalingen gjelder for, altså lønnsomhetsprinsippet. Ved inntektsføring av medlemsinntekter, bruker standarden to ulike periodiseringsprinsipp. Ut i fra referanserammen, jf. kapittel tre er motytelsesbegrepet ikke relevant for ikke-gevinstorienterte organisasjoner siden det primært inntektsføres enveis pengetransaksjoner.

Regnskapsstandarden definerer ”*tilskudd* som en overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Overføringer uten betingelser er gaver og faller utenfor tilskuddsbegrepet ” (NRS (F), 2009, s. 33). Tilskudd kan deles inn i to typer; tilskudd til dekning av kostnader (driftstilskudd) og tilskudd til investeringsaktiviteter. Bokføring av driftstilskudd krever motytelser, som impliserer bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Samtidig står det skrevet i regnskapsstandarden at tilskudd må oppfylle kravene om inntektsføring for å kunne bli periodisert i aktivitetsregnskapet (NRS(F), 2008, s. 34), noe som igjen tyder på bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Ved investeringstilskudd er det derimot tatt i bruk både et pengeperiodiseringsprinsipp og et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp; Ved sikker mottakelse av beløpet bør hele beløpet bokføres den perioden det mottas (pengeperiodisering), og hvis ikke gjøres det i takt med innteksaktiviteten (lønnsomhetsperiodisering).

Innsamlede midler og gaver bokføres ut i fra et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, selv om gaver refereres til som overføringer uten betingelser i regnskapsstandarden. Grunnen er at standarden igjen referer til oppfyllelse av kriteriene for inntektsføring (NRS (F), 2008, s. 36), og tidspunktet for inntektsføringen har dermed ingen betydning. Dette er vanligvis en stor inntektspost for ideelle organisasjoner, eksempelvis ved innsamlingsaksjoner.

Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter kan være inntekter fra salg av varer og tjenester som for eksempel billettinntekter, sponsoravtaler og spilleinntekter. Standarden skiller mellom to typer aktiviteter (NRS (F), 2008, s. 39), som påvirker bruk av ulike periodiseringsprinsipp:

- Aktiviteter som oppfyller formålet, eksempelvis inntekter fra kafédrift for eldre dersom formålet er å sørge for aktivisering av eldre, (Pengeperiodiseringsprinsippet).
- Aktiviteter som skaper inntekter. Dersom organisasjonens formål er tiltak for eldre, vil en cateringsvirksomhet gi inntekter som ikke oppfyller, men finansierer formålet, (Lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet).

Ettersom det ikke alltid er like presis begrepsbruk i regnskapsstandarden, kan det være vanskelig å konkludere med hvilke type periodiseringsprinsipp som har blitt brukt. Likevel vil jeg antyde i dette punktet at det er brukt to ulike periodiseringsprinsipp, fordi førstnevnte type kun har som hensikt å oppfylle formålet i motsetning til sistnevnte type hvor formålet er å skape inntekter.

Finans- og investeringsaktiviteter består av utbytte, renter, investeringsaktiviteter og finansielle omløpsmidler. ”Inntektsføringen bør skje i det året midlene vedtas utdelt, forutsatt at kriteriene for inntektsføring er oppfylt” (NRS) (F), 2008, s. 41). Det antyder enda en gang at det tas i bruk lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet.

Rapportering av de anskaffede midlene virker ikke til å oppfylle kravene som oppstillingsplanen stiller. Bruk av både lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet og pengeperiodiseringsprinsippet fører til at man ikke får entydig frem hvordan midlene er anskaffet, og følgelig ingen konsistent rapportering. Inntektene bokføres med en blanding av motytelsesbegrepet og som overføringer uten betingelser. Det kan virke som om de som har utarbeidet regnskapsreglene ønsker å rapportere informasjon om de finansielle midlene, men dessverre er bundet av regnskapslovens lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp. Ideelle organisasjoner mottar som sagt primært sine inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, og dermed bør motytelsesbegrepet være lite relevant ved bokføring av anskaffede midler. Uklare regler for inntektsføringen av anskaffede midler kan føre til at det er vanskelig å sammenligne inntektspostene.

Det finnes flere begreper for å beskrive en utgift enn en inntekt, jf. figur 3.2. På utgiftsiden har vi begrepene *utbetaling* (utbetalt utgift), *kostnad* (forbrukte midler), og *utgift* (forpliktelse til utbetaling), i motsetning til på inntektssiden hvor det kun er *innbetaling* (innbetalt inntekt) og *inntekt* (krav på innbetaling). Når det refereres til inntekt kan det derfor være mer uklart enn på utgiftstiden hvilken inntekts- og utgiftsvirkning man ønsker å regnskapsføre. Man bør følgelig være oppmerksom når man leser om inntektsbegrepet i ulike lover og forskrifter.

5.3.3 Forbrukte midler

Det blir gjennomgående i masterutredningen referert til figur 3.2 når det er snakk om ulike inntekts- og utgiftsvirkninger. Legg derfor merke til at i dette avsnittet er det snakk om *kostnader*, og ikke *utgifter*. Regnskapsstandarden bruker kostnader i stedet for utgifter, ettersom det i aktivitetsregnskapet bokføres *forbrukte* midler. Regnskapsstandarden er utarbeidet fra regnskapsloven, og derfor er det naturlig at de har brukt kostnadsbegrep i stedet for utgiftsbegrepet. Likevel har regnskapsstandarden som tidligere nevnt en oppgave å rapportere opplysninger som er mest mulig tilpasset formålet for ideelle organisasjoner, noe det kan tyde på at det ikke gjøres i denne sammenheng. Bokføring av *kostnader* hentyder til bruk av et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp.

To typer kostnader

Ideelle organisasjoner periodiserer sine kostnader ut i fra aktivitetene som er utført i regnskapsperioden, og det deles inn i to typer kostnader.

- Kostnader som har sammenheng med en inntekt krever motytelse. Disse skal kostnadsføres med bruk av sammenstillingsprinsippet (lønnsomhetsperiodisering), altså bokføres i takt med inntekten. Et eksempel på dette kan være kostnader knyttet til sponsorinntekter.
- Kostnader som ikke har sammenheng med inntektene, men med formålsopnåelsen. Kostnadsføringen skjer umiddelbart (pengeperiodisering), og et eksempel på dette er annonsekampanje på TV, hvor man forventer å høste inntekter over flere år. Kostnadene med TV-annonsen skal kostnadsføres det året det foregikk, og ikke over flere år.

Kostnader til innkjøp av varer og drift skal kostnadsføres til anskaffelse av midler, dersom organisasjonen driver salg av varer for å skaffe midler til egen drift. Eksempel på slike kostnader er souvenirer, salg av supporterutstyr og plakater. ”Kostnadene skal periodiseres på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål ”(NRS(F), 2008. S. 44). Betydningen av forrige setning gjenspeiler bruk av samme periodiseringsprinsipp som for lønnsomhetsbedrifter.

Betydningen av kostnadsprinsippet kan virke uklart. Det antydes i utgangspunktet at det rapporteres gjennom et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, men likevel deles kostnader inn i den del som ikke sammenstilles med inntektene, og den del som krever motytelse. Det er ingen konsekvent bruk av periodiseringsprinsippene, som kan gjøre regnskapet vanskelig å forstå.

Unntakene fra regnskapsloven bidrar til et blandingsregnskap. I utgangspunktet er det en fordel at organisasjoner som ikke har økonomisk vinning som formål får fritak fra deler av regnskapsloven. Likevel kan det eventuelt resultere i et mer komplisert regnskap overfor regnskapsbrukeren, fordi det kan bli vanskelig å sammenlikne inntekter og utgifter på grunn av at de periodiseres forskjellig.

5.3.4 Kontantstrømoppstilling

Ideelle organisasjoner er pliktige til å utarbeide en kontantstrømoppstilling på lik linje med organisasjoner som har økonomisk vinning som formål, jf. §3-2 og §6-4 i regnskapsloven. Organisasjoner som kommer inn under definisjonen av *små foretak* kan utelate å utarbeide denne kontantstrømoppstillingen. Ideelle organisasjoner kan velge om man vil følge oppstillingen som det refereres til i regnskapsloven, eller å utarbeide en forenklet kontantstrømoppstilling.

I følge regnskapsstandarden har ” Ideelle organisasjoner ikke som formål å generere kontantstrømmer for eierne, men å finansiere sitt ideelle formål. Det kan derfor hevdes at en kontantstrømoppstilling gir lite tilleggsinformasjon. Ideelle organisasjoner har i stor grad sammenfall mellom regnskapsresultater og kontantstrømmer, slik at informasjonen om kontantstrømmene i stor grad allerede er tilgjengelig i aktivitetsregnskapet” (NRS(F), 2008, s. 28). Det argumenteres derfor med at en forenklet kontantstrømoppstilling er tilstrekkelig for

ideelle organisasjoner. Aktivitetsregnskapet kategoriseres som et modifisert lønnsomhetsregnskap fordi det tas i bruk lønnsomhetsperiodisering med noen endringer. Det gir dermed lite mening at regnskapsstandarden beslutter at inntekter og kostnader i aktivitetsregnskapet er sammenfallende med innbetalinger og utbetalinger i kontantstrømoppstillingen. Ut i fra utredningens referanseramme kan man konkludere med at dette ikke stemmer, se figur 3.2.

Det er formåltjenelig at man prøver å legge til rette for bokføringen av ideelle organisasjoner, men det kan også gi konsekvenser for forståelsen av regnskapet. Ut i fra diskusjonen av regnskapsreglene, vil jeg antyde at mye av problemet rundt bokføringen samt forståelsen av regnskapsreglene kunne vært unngått hvis man hadde hatt kunnskap om andre regnskapsføringsalternativer.

I neste kapittel diskuterer jeg derfor Røde Kors sin årsrapport i lys av regnskapsreglene for ideelle organisasjoner, for å se om unntakene fra regnskapsloven er forståelig samt om det bidrar til en bedre regnskapsrapportering for organisasjonen. Det vil også bli diskutert hvordan pengerapportering av inntekter og utgifter vil kunne være et eventuelt bedre alternativ for Røde Kors.

6. Empiri

Kapittelet starter med å presentere Røde Kors, før man videre diskuterer organisasjonens årsrapporter for årene 2010-2012 i forhold til regnskapsreglene som ble diskutert i kapittel fem. Røde Kors hevder de følger regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner, og jeg ønsker å se om dette bidrar til å forbedre regnskapsrapporteringen i organisasjonen, eller om det blir mer uklart overfor regnskapsbrukeren.

6.1 Røde Kors

På vei til en forretningsreise, ble sveitsiske Henry Dunant vitne til grusomme slagmarker, og var svært rystet over det han så. Som en reaksjon på dette, ble det satt i gang tiltak for å bistå de skadde, uavhengig av hvilken side de kjempet på. Hendelsen på slagmarken sies å være startskuddet for opprettelsen av Røde kors. Den nøytrale hjelpeorganisasjonen ble etablert i 1863.

Opprettelsen av Røde Kors-organisasjoner spredte seg raskt på verdensbasis, og allerede i 1865 ble Norges Røde Kors etablert av statsminister Fredrik Stang. I dag eksisterer det i alt 186 Røde Kors- og Røde Halvmåne-foreninger, hvor førstnevnte navn og symbol blir brukt i kristne land og sistenevnte blir brukt i muslimske land (Norges Røde Kors, 2011, s. 5). Organisasjonen måler over 100 millioner medlemmer, og regnes i dag som verdens største humanitære bevegelse. Røde Kors er tredelt, og består av komiteen (ICRC), nasjonalforeningene og Forbundet (IFRC), hvor alle bygger på samme verdigrunnlag, gjennom *de syv Røde Kors prinsippene* og *Genèvekonvensjonen*. Verdigrunnlagene gir en ramme for hvordan organisasjonen bør arbeide og utføre sine mål.

Frivillighet er selve bærebjelken i Røde Kors, og organisasjonen tar på seg flere ulike roller i samfunnet: Alt i fra å bidra i katastrofer og ulykker, til å være en ressurs innenfor leksehjelp og psykisk helse. Aktivitetene i Røde Kors og Røde Halvmåne-foreninger har ett hovedoppdrag: ”Å avdekke, hindre og lindre menneskelig nød og lidelse” (Røde Kors, 2014). Selv om organisasjonen har mange ulike funksjoner er det viktig å være klar over at organisasjonens arbeid ikke kan erstatte det norske velferdssamfunnet, men heller fungere

som en støttebrikke. Røde Kors er følgelig ingen gevinstorientert bedrift ettersom organisasjonen bygger på frivillighet.

6.2 Årsrapporten til Røde Kors

Jeg velger å se på Røde Kors sine årsrapporter gjennom en treårsperiode (2010- 2012), siden utviklingen fremkommer tydeligere enn ved bare å se på én regnskapsperiode. Det vil kun bli brukt offisielle data fra årsrapportene, ettersom jeg analyserer informasjonen fra et eksternt perspektiv.

Regnskapet til Røde Kors består av både et foreningsregnskap og et konsernregnskap, men i masterutredningen vil jeg kun fokusere på foreningsregnskapet. Det er ikke lagt vekt på konsernregnskapet, fordi det består av flere datterselskaper og omhandler både den budsjettkoblede organisasjonen og markedskoblede bedrifter. Det er kun den budsjettkoblede organisasjonen som er av interesse, jf. kapittel tre. Dette tilsvarer Røde Kors sitt foreningsregnskap, og omfatter én forening uten økonomisk vinning som formål.

I resten av kapittelet kommenteres aktivitetsregnskapet, balansen, notene, samt budsjettfunksjonen til Røde Kors. Kontantstrømoppstillingen er sentral innenfor utviklingen av pengerapportering av inntekter og utgifter, og diskuteres i eget kapittel.

6.2.1 Aktivitetsregnskapet

AKTIVITETSREGNSKAP

KONSERN		Alle beløp i NOK 1 000			FORENING	
2012	2011			Note	2012	2011
		ANSKAFFELSE AV MIDLER				
36 765	36 544	Medlemsinntekter			36 765	36 544
627 249	659 230	Tilskudd - offentlig		1	627 249	659 230
228 017	236 784	Tilskudd - andre		2	228 017	236 784
133 612	202 246	Innsamlede midler og gaver		3	132 114	200 627
		Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:				
52 723	54 022	- operasjonelle aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål		4	25 050	26 696
50 856	33 655	- aktiviteter som skaper inntekter			21 064	14 700
135 342	-49 913	Finans- og investeringsinntekter		1	34 988	-49 933
150		Andre inntekter (som salg av driftsmidler)			150	
1 264 715	1 172 568	BRUTTO MIDLER ANSKAFFET TIL HUMANITÆRE FORMÅL			1 205 398	1 124 648
		FORBRUKTE MIDLER				
		Kostnader til anskaffelse av midler		5,9,10,11		
43 004	48 726	- kostnader til innsamlinger		6,8	43 004	48 726
40 277	30 960	- andre kostnader til anskaffelse av midler		6,8	12 409	5 907
		Kostnader til formålet:				
28		- gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av org.formål			28	
		- kostnader til aktiviteter/tilskudd som oppfyller org.formål		7		
		1. Talsperson og oppslutning om internasjonal humanitær rett				
	37 435	Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger				37 435
	36 314	Kostnader til aktiviteter				36 314
		2. Handle når ulykker og katastrofer rammer				
	564 055	Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger				564 055
	4 044	Tilskudd til distrikt/lokalforeninger				4 044
	164 959	Kostnader til aktiviteter				164 959
		3. Gi hjelp og omsorg				
	72 525	Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger				72 525
	22 471	Tilskudd til distrikt/lokalforeninger				22 471
	68 234	Kostnader til aktiviteter				39 725
		4. Uavhengig, attraktiv, inkluderende, frivillig og medlemsstyrt				
	4 927	Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger				4 927
	125 328	Tilskudd til distrikt/lokalforeninger				125 328
	74 653	Kostnader til aktiviteter				74 653
		2.1 Forebygger og responderer for å redde liv				
487 327		Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger			487 327	
6 662		Tilskudd til distrikt/lokalforeninger			6 662	
97 628		Kostnader til aktiviteter			97 628	
		2.2 Bidrar til å beskytte menneskers helse og livsgrunnlag				
88 405		Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger			88 405	
16 958		Tilskudd til distrikt/lokalforeninger			16 958	
22 790		Kostnader til aktiviteter			22 790	
		2.3 Jobber for sosial inkludering og mangfold				
0		Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger			0	
12 201		Tilskudd til distrikt/lokalforeninger			12 201	
38 461		Kostnader til aktiviteter			9 754	
		3.1 Bygger og utvikler sterke og behovsrettede RK-foreninger				
43 201		Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger			43 201	
35 860		Tilskudd til distrikt/lokalforeninger			35 860	
48 996		Kostnader til aktiviteter			48 996	
		3.2 Forebygge og redusere sårbarhet gjennom hum påvirkningsarbeide				
0		Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger			0	
75		Tilskudd til distrikt/lokalforeninger			75	
27 113		Kostnader til aktiviteter			27 113	
		3.3 Utvikler en effektiv og bærekraftig organisasjon				
8 422		Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger			8 422	
89 666		Tilskudd til distrikt/lokalforeninger			89 666	
76 414		Kostnader til aktiviteter			76 414	
25 003	35 114	Ressurser brukt til å administrere organisasjonen		8	21 503	43 339
1 208 492	1 289 745	SUM			1 148 417	1 244 408
56 222	-117 176	ÅRETS AKTIVITETSRESULTAT				
		TILLEGG/REDUKSJON FORMÅLSKAPITAL				
		Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner			-27 234	-11 816
		Annen formålskapital			84 214	-107 944
		SUM DISPONERT			56 980	-119 760

Tabell 6.2.1 Aktivitetsregnskapet til Røde Kors 2012 (Kilde: Årsrapport 2012, s. 14)

Regnskapsloven vedtok som tidligere nevnt å ha en alternativ oppstillingsplan for ideelle organisasjoner, siden de har et annet informasjonsbehov enn private lønnsomhetsbedrifter. Aktivitetsregnskapet rapporterer altså en oversikt over *anskaffede midler og forbrukte midler*, i stedet for salgsaktiviteter som vanligvis brukes i resultatregnskapet. Som en følge av dette endret finansregnskapet navn fra resultatregnskap til aktivitetsregnskap. Per dags dato brukes det ikke en annen type referanseramme for å utarbeide regnskapet for ideelle organisasjoner enn bruk av private lønnsomhetsregler med noen få endringer. Man er dermed fortsatt pliktig til å bruke samme konseptuelle referanseramme for å utarbeide aktivitetsregnskapet, selv om oppstillingsplanen er endret.

Røde Kors bokfører fortsatt sine inntekter og utgifter med utgangspunkt i kolonne 5, jf. tabell 3.3 (lønnsomhetsvirkning), og nederste del av figur 3.2. Det kan eventuelt være en oppfatning av at man tror opplysningene i aktivitetsregnskapet rapporteres i samsvar med det ideelle formålet, altså med utgangspunkt i pengevirkningen av inntekter og utgifter. Dette tilsvarer kolonne 2-4 i tabell 3.3, samt øverste del av inntekts- og utgiftsfiguren.

Anskaffede midler og forbrukte midler er periodisert med bruk av både et pengeperiodiseringsprinsipp og et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp. Ettersom begge periodiseringsprinsippene brukes i aktivitetsregnskapet, blir det ikke bokført som et rent penge- eller lønnsomhetsregnskap, men som et modifisert lønnsomhetsregnskap. Ut i fra regnskapsstandarden er det ønskelig å bokføre unntakene fra regnskapsloven med utgangspunkt i pengevirkningen (øverste del av figur 3.2, og kolonne 2-4 i tabell 3.3). Dette er som tidligere nevnt fordi denne type inntekts- og utgiftsvirkninger er bedre tilpasset informasjonsbehovet for ideelle organisasjoner. Likevel er deler av unntakene i dag utformet med et lønnsomhetsperspektiv. Det gir imidlertid liten effekt å utarbeide en regnskapsstandard for ideelle organisasjoner med utgangspunkt i samme type bokføring som allerede eksisterer.

I aktivitetsregnskapet til Røde Kors, har det skjedd et bytte av konti *forbrukte midler* fra år 2011 til 2012. Det kan tyde på at dette byttet ikke er tatt hensyn til ved utarbeidelse av aktivitetsregnskapet, ettersom tallene for 2012 ikke er gjort sammenliknbare med 2011, se tabell 6.2.1. Fordeling av kostnader til aktiviteter var opprinnelig delt inn i fire hovedposter, men er nå blitt endret til å bestå av seks andre hovedposter. Det kan dermed bli vanskelig å utføre en analyse av de ulike postene over tid, uten å ta for mange forutsetninger. Dette er et

eksempel på at når opplysningene i regnskapet ikke er konsistente, blir det vanskelig å foreta konklusjoner om utviklingen til organisasjonen. Jeg beslutter dermed å ikke gå videre i dybden på hvert regnskapsår i perioden 2010-2012, men heller fokusere generelt på forskjeller og interessante funn i årsrapportene.

Samlepostene i aktivitetsregnskapet er også noe man bør ser nærmere på. Anskaffede og forbrukte midler består eksempelvis av *kostnader til anskaffelse av midler og diverse andre inntekter*. Det er ikke alltid like lett å vite hva slags type inntekter og utgifter som rapporteres på disse postene, og følgelig kan det bli vanskelig å få frem spesifikke opplysninger om innholdet.

Note ni i årsrapporten (vedlegg 2) viser en artsinndeling av informasjonen som er bokført i aktivitetsregnskapet til Røde Kors. Artsinndelingen inneholder blant annet informasjon om avskrivninger, varekostnader og verdiendringer i finansielle omløpsmidler, som alle er eksempler på lønnsomhetstransaksjoner. Dette kan igjen indikere at aktivitetsregnskapet består av lønnsomhetstransaksjoner, og ikke pengetransaksjoner som det nevnes i regnskapsstandarden, jf kapittel fem. Lønnsomhetstransaksjonene er i stedet blitt fordelt over flere poster så de ikke vises direkte som en egen post i aktivitetsregnskapet. Det blir fortsatt tatt utgangspunkt i kjøpmannens dobbelte bokføring på samme måte som i gjennomgangseksempelet. Strukturen er annerledes enn for resultatregnskapet, men man bruker fortsatt tallene fra kolonne fem, jf. tabell 3.3.

Aktivitetsregnskapet til Røde Kors synes ikke å oppfylle formålet om å rapportere en oversikt over de forvaltede midlene. Organisasjonen står ikke ovenfor markedsmessige byttetransaksjoner som i det private marked. Det kan eventuelt derfor bli lite informativt å se på lønnsomhetsvirkningen av inntekter og utgifter istedenfor pengevirkningen.

Utfordringen er å få ideelle organisasjoner til å bokføre regnskapet med fokus på pengevirkningen av inntekter og utgifter. Ettersom regnskapsreglene tar utgangspunkt i et lønnsomhetsfokus, er det ikke mulig å bokføre et *rent pengeregnskap*. Eneste mulighet til å implementere en form for pengerapportering blir å utarbeide en kontantstrømoppstilling med oversikt over innbetalinger og utbetalinger, jf kolonne 4 i tabell 3.3. Dette blir nærmere forklart neste kapittel.

6.2.2 Balansen

Jeg påstår at aktivitetsregnskapet er et modifisert lønnsomhetsresultat, jf. kapittel fem, og derfor vil også store deler av balansen være rapportert ut i fra et lønnsomhetsperspektiv. Balansen til ideelle organisasjoner er nesten identisk med oppstillingsformen i regnskapsloven. Den eneste endringen som er utført er bytte av navn til formålskapital i stedet for egenkapital. Balansen til et finansielt pengeregnskap skal i prinsippet vise forskjellen mellom totale inntekter og utgifter eller forskjellen mellom innbetalinger eller utbetalinger. I Røde Kors sitt tilfelle er den mer detaljert enn for et pengeregnskap, som igjen peker på at balansen er utformet i tråd med et lønnsomhetsregnskap. Dette samsvarer ikke med informasjonsbehovet for ideelle organisasjoner.

Ettersom Røde Kors tar i bruk kjøpmannens dobbelte bokføring vil et lønnsomhetsresultat fremkomme både via balansen og regnskapet. Følgelig er dermed balansen direkte koplet opp mot det modifiserte lønnsomhetsregnskapet slik at balansen også rapporterer lønnsomhetsvirkninger av inntekter og utgifter.

Den direkte koplingen vises ved å ta utgangspunkt i den inngående balansen til formålskapitalen og korrigere for årsresultatet i aktivitetsregnskapet samt de omdisponerte midler. Utgående formålskapital i balansen forklarer dermed egenkapitalendringen i balansen (se regneeksempel nedenfor). Omdisponerte midler blir nærmere diskutert i neste avsnitt, men uavhengig av dens betydning vil store deler av aktivitetsregnskapet være påvirket av lønnsomhetstransaksjoner.

Røde Kors 2012:	Inngående balanse formålskapital	2.414.381
	+Aktivitetsresultatet	56.980
	+Omdisponerte midler	469
	+Differanse	<u>1</u>
	=Utgående balanse formålskapital	2.417.831

BALANSE PR 31.12

Alle beløp i NOK 1 000					
KONSERN			FORENING		
2012	2011	Note	2012	2011	
					EIENDELER
					Anleggsmidler
					Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
404	243		0	0	Immaterielle eiendeler
264 240	267 854	13	264 240	264 419	Tomter, bygninger og annen fast eiendom
24 081	24 904	13	22 646	23 125	Driftsløsøre, inventar, utstyr og transportmidler
288 725	293 002		286 886	287 545	Sum immaterielle eiendeler og varige driftsmidler
					Finansielle anleggsmidler
0	0	14	3 500	10 994	Investeringer i datterselskaper
42 170	42 170	15	42 170	42 170	Investeringer i aksjer og obligasjoner
1 596	2 811	16	3 996	5 211	Andre langsiktige fordringer
43 766	44 981		49 666	58 375	Sum finansielle anleggsmidler
332 491	337 983		336 552	345 920	Sum anleggsmidler
					Omløpsmidler
29 875	29 976	17	28 585	29 386	Varelager
39 104	33 148		31 084	29 196	Kundefordringer
13 976	15 647	18	21 138	15 324	Andre fordringer
2 057 591	1 997 491	19	2 057 591	1 997 491	Markedsbaserte finansielle omløpsmidler
137 891	139 757	20	119 319	120 772	Kontanter, bankinnskudd og lignende
2 278 437	2 216 020		2 257 717	2 192 170	Sum omløpsmidler
2 610 928	2 554 002		2 594 268	2 538 089	SUM EIENDELER
					FORMÅLSKAPITAL OG GJELD
					Formålskapital
236 081	262 846	21	236 081	262 846	Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner
2 247 820	2 164 978	21	2 235 749	2 151 535	Annen formålskapital
2 483 902	2 427 824		2 471 831	2 414 381	Sum formålskapital
1 461	10 362	22	861	10 362	Langsiktig gjeld
					Kortsiktig gjeld
49 226	41 358		43 298	38 140	Leverandører
17 189	19 809		15 273	18 266	Skyldig offentlige avgifter
32 143	26 017	1	32 143	26 017	Ubrukte statsmidler
27 007	28 632	23	30 862	30 922	Annen kortsiktig gjeld
125 565	115 816		121 576	113 345	Kortsiktig gjeld
127 026	126 179		122 437	123 708	Sum gjeld
2 610 928	2 554 002		2 594 268	2 538 089	SUM FORMÅLSKAPITAL OG GJELD

Tabell 6.2.2: Balanse for Røde Kors 2012 (Kilde: Årsrapport 2012, s. 15)

6.2.3 Noteopplysninger

Notene i årsrapporten kan mulig presenteres enklere og mer informativt enn hva det gjøres i dag. Til tross for at det er flere noter i årsrapporten (vedlegg 2) har man vanskeligheter med å forstå alt som bokføres på de ulike konti. Note 18 *andre fordringer* refererer eksempelvis til forskuddsbetalte kostnader, og jeg legger merke til at det brukes *kostnad* istedenfor *utgift*. En

kostnad beskriver forbruk, i motsetning til utgift som representerer en forpliktelse til utbetaling, og følgelig betaler man sine ugifter og ikke sine kostnader. Dette indikerer at begrepsbruken er uklar, og muligens ikke samsvarer med hva Røde Kors ønsker å få frem av informasjon i sine noter.

Omdisponerte midler på 469kr i note 21 er et annet eksempel. Det er vanskelig å vite hvilken bokføringskonto denne transaksjonen hører til, ettersom det ikke er beskrevet i notene hva det er. Jeg forutsetter likevel at dette ikke er en pengetransaksjon siden alle balansekonti går opp i regnskapet ved hjelp av inngående og utgående balanse, uten at vi tar med transaksjonen på 469kr. Det kan tyde på at transaksjonen har sin motpost på en konto i resultatregnskapet, men hva det er har vi ingen opplysning om. Det ville vært enklere å forstå betydningen av omdisponerte midler hvis note 21 hadde brukt en mer presis terminologi.

Note 13 som blant annet omhandler avskrivninger er med første øyekast preget av mye informasjon. Avskrivninger kunne vært fremstilt på en mer oversiktlig måte slik at det ble lettere å få frem opplysningene som er rapportert i aktivitetsregnskapet. I utgangspunktet er det vanskelig å se hvilken post avskrivninger tilhører i aktivitetsregnskapet, ettersom det er fordelt over flere poster.

Jeg skal nå se nærmere på Røde Kors sine noteopplysninger i forhold til inntektsføringen. I kapittel fem argumenterte jeg for at rapportering av innsamlede midler var upresist beskrevet i regnskapsstandarden, og det vil dermed være interessant å se om Røde Kors har klart å inntektsføre sine midler i samsvar med regnskapsstandarden.

Medlemsinntekter

Røde Kors regnskapsfører sine medlemsinntekter etter hvert som bidragene mottas, altså ved bruk av pengeperiodiseringsprinsippet. Dette er i tråd med regnskapsstandarden, men i tillegg refererer standarden til opptjeningsprinsippet (lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet) dersom medlemsinntekter forventer motytelse. De fleste vil ikke forvente å få noe tilbake etter å ha betalt en medlemsavgift, og derfor virker det logisk at Røde Kors bokfører alle medlemsinntektene med et pengefokus. I dette tilfellet rapporterer Røde Kors delvis i tråd med regnskapsstandarden.

Offentlige tilskudd

Offentlige tilskudd som det knytter seg betingelser til, inntektsføres i takt med forbruk av midler knyttet til den støttende aktivitet. Regnskapsstandarden hevder at tilskudd krever motytelse, og derfor bør det bokføres med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp. Dette indikerer igjen feil begrepsbruk for en organisasjon som ikke er gevinstorientert. Tilskudd bør ikke være basert på motytelse, ettersom det er en form for støtte. Det virker bakvendt at tilskudd som er gitt for å hjelpe mennesker i krisesituasjoner skal bokføres med utgangspunkt i forventning om motytelse. Derfor kan pengeperiodiseringsprinsippet være en bedre løsning ettersom tilskudd egentlig sees på som enveis pengetransaksjoner. Offentlige tilskudd blir i Røde Kors bokført i takt med *forbruk* (sammenstillingsprinsippet), som bekrefter bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Røde Kors samsvarer med regnskapsstandarden.

Ikke-inntektsførte tilskudd

Ikke-inntektsførte tilskudd regnskapsføres i balansen som en forpliktelse. Det er ikke like lett å vite hva som legges i begrepet *ikke-inntektsførte* ettersom det verken står forklart i årsrapporten eller i regnskapsstandarden. Jeg antar derfor at de bokføres på lik linje med de inntektsførte tilskuddene, fordi de allerede er mottatt men ikke inntektsført. Det blir derfor tatt i bruk lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet i begge tilfellene. Røde Kors skiller ikke mellom driftstilskudd og investeringstilskudd i sine noter, i motsetning til hva som ble gjort i regnskapsstandarden. Investeringstilskudd brukte både pengeperiodiserings- og lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet ved bokføring av sine tilskudd. Det er dermed vanskelig å vite hvordan Røde Kors bokfører ulike tilskudd ettersom det ikke presiseres i notene.

Gaver

Gaver fra andre givere skal bokføres når organisasjonen har juridisk rett til gaven eller tilskuddet. Juridisk betydning i en bokføringsssammenheng mener jeg kan forklares på to ulike måter: Resultatføring av inntekten når den er opptjent, eller når inntekten mottas. Ved bruk av første alternativ forventes det en motytelse i form av markedsmessige bytetransaksjoner, i motsetning til det siste alternativet hvor man rapporterer enveis pengetransaksjoner. Under diskusjon av regnskapsstandarden konkluderte jeg med at gaver blir bokført etter

lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet fordi de må oppfylle de tre kriteriene om inntektsføring. Det kan virke selvmotsigende at man skal bokføre etter et lønnsomhetsfokus, ettersom de færreste forventer noen form for motytelse når man gir gaver.

Røde Kors bokfører altså med en blanding av pengeperiodiseringsprinsippet og lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet, akkurat som i regnskapsstandarden sitt tilfelle. Dette peker igjen på at aktivitetsregnskapet til organisasjonen er et modifisert lønnsomhetsregnskap. I tillegg er det uklare begreper både i Røde Kors sine noter og i regnskapsstandarden, noe som igjen kan indikere at man rett og slett ikke er helt klar over hva som rapporteres i årsrapporten. Det blir dermed vanskelig å vite nøyaktig om Røde Kors følger regnskapsstandarden fullt ut eller ikke. Uavhengig av dette virker regnskapet å være uklart for den eksterne regnskapsbrukeren. Dette er også en av grunnene til hvorfor jeg ikke utfører detaljerte analyser av regnskapstallene, fordi det er såpass stor uklarhet i betydningen av begrepene som påvirker bokføringen. I tillegg ville ikke som tidligere nevnt, en sammenlikning av regnskapstallene gi noen mening, fordi regnskapstallene for de ulike årene ikke er gjort sammenliknbare.

6.2.4 Budsjettfunksjonen

Budsjett er viktig i en hver organisasjon med behov for demokratisk kontroll av penger, og derfor kan man stille seg spørsmålet om hvorfor budsjettet ikke er nevnt i verken årsrapporten til Røde Kors eller i den foreløpige regnskapsstandarden. Det er heller ikke vedlagt noen budsjettall i årsrapporten. Budsjettallene er en naturlig del av et finansielt pengeregnskap, fordi det viser den planlagte pengevirkningen. I et lønnsomhetsregnskap hvor man finner markedskoplede bedrifter, er budsjettet mindre relevant fordi det fokuseres på å oppnå mest mulig avkastning. Regnskapstallene trenger derfor ikke sammenliknes med budsjettet. Det kan dermed tyde på at Røde Kors i stor grad er påvirket av lønnsomhetsregnskapet, til tross for at regnskapsstandarden refererer til at de trenger en annen type regnskapsinformasjon enn for private lønnsomhetsbedrifter. Ettersom budsjettet har fokus på pengevirkningen av inntekter og utgifter, mens Røde Kors er bokført med utgangspunkt i lønnsomhetsvirkningen, blir det ikke sammenliknbare tall. Det er ved å bruke samme bokføringsprinsipp man får frem en logisk sammenheng mellom budsjett og regnskap (Monsen, 2014a).

Røde Kors er avhengig av tillitt og gaver og derfor bør organisasjonen diskutere budsjettet i årsrapporten. På grunn av manglende informasjon rundt budsjettallene er det vanskelig å vite hvordan Røde Kors har tenkt rundt fordelingen av de anskaffede og forbrukte midlene, og derav mister den eksterne regnskapsbrukeren mye informasjon om kontrollfunksjonen rundt forvaltning av ressursene. Jeg vil tro at budsjettet er utarbeidet med et lønnsomhetsfokus ettersom både budsjett og aktivitetsregnskap mest sannsynlig er utformet på samme måten.

7. Empirisk analyse

Bytte av regnskapsmodeller kan være en tidkrevende prosess ettersom man er avhengig av lovendring, rekonstruering av regnskapstall, samt å lære ansatte opp i en ny type bokføring. I dette kapitlet skal jeg vise hva som er mulig å gjøre når man ønsker å gå fra å rapportere regnskapsopplysninger med utgangspunkt i et lønnsomhetsperspektiv til å rapportere med et pengeperspektiv. Ettersom man er pliktig til å bokføre med utgangspunkt i regnskapsreglene, er kontantstrømoppstillingen første steg i retning av et pengeperspektiv.

Jeg starter med å diskutere dagens kontantstrømoppstilling for Røde Kors. Videre utarbeides det en ny kontantstrømoppstilling basert på opplysningene fra kapittel fem samt informasjon om dagens situasjon i avsnitt 7.1. Ettersom jeg ønsker å diskutere om pengerapportering av inntekter og utgifter vil være et bedre alternativ til dagens regnskapsrapportering, sammenlignes ny og gammel kontantstrømoppstilling i slutten av kapitlet.

7.1 Kontantstrømoppstillingen til Røde Kors

Aktivitetsregnskapet tar i bruk kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, og gjennom denne blir det utarbeidet et balanseregnskap og et lønnsomhetsresultatregnskap som en integrert del av bokføringen. Et lønnsomhetsresultat fremkommer dermed både i balanseregnskapet og i lønnsomhetsregnskapet. Kontantstrømoppstillingen er derimot utarbeidet som et tillegg for å få frem pengeendringen i regnskapsperioden, og er ikke en del av den integrerte bokføringen.

I følge regnskapsstandarden for ideelle organisasjoner kan det utarbeides en kontantstrømoppstilling på to ulike måter; enten på en *fullverdig måte* ved bruk av den indirekte metoden, eller på en *forenklet måte* som ikke nøyaktig blir spesifisert i regnskapsloven. Røde Kors har valgt å ta i bruk den indirekte metoden, som består av å ta utgangspunkt i lønnsomhetsresultatet og korrigere for to typer av transaksjoner. Det blir først korrigert for lønnsomhetstransaksjoner som er rapportert i lønnsomhetsresultatregnskapet, men som ikke har pengevirkning i perioden. Deretter blir det korrigert for inntekter og utgifter som har pengevirkning og relaterer seg til driften i perioden. Lønnsomhetsvirkningen kommer i senere perioder. Etter at korrigeringsene er utført, representerer netto kontantstrøm de faktiske betalingene som har skjedd i regnskapsperioden.

Formålet til en kontantstrømoppstilling er å få frem hvordan organisasjonen har anskaffet og anvendt de finansielle midlene i regnskapsperioden. Den indirekte metoden er dermed ikke den mest informative, men den er likevel mest brukt. Det blir naturlig for Røde Kors å ta utgangspunkt i denne metoden, fordi de foretar kun nødvendige korrigeringer ut i fra lønnsomhetsresultatet for å få frem netto kontantstrømmen.

KONTANTSTRØMOPPSTILLING

Alle beløp i NOK 1 000				
KONSERN			FORENING	
2012	2011		2012	2011
56 222	-117 176	Årets aktivitetresultat	56 980	-119 760
		POSTER I AKTIVITETSREGNSKAPET SOM IKKE HAR DIREKTE LIKVIDITETSEFFEKT		
11 605	8 159	+ avskrivninger, nedskrivninger og reversering av nedskrivninger	10 847	10 683
0	4 246	+/- tap/gevinst ved avhendelse av andre varige driftsmidler	0	-29
11 605	12 405	Sum	10 847	10 654
		INVESTERINGER, AVHENDELSER OG FINANSIERING		
-7 328	-12 636	- anskaffelse av andre varige driftsmidler	-10 187	-12 376
0	33 461	+ salgssum ved avhendelse av andre varige driftsmidler	0	587
0	-27 400	+/- netto investering/avhendelse i plasseringer	0	-19 128
1 215	1 112	+ tilbakebetaling utlån, langsiktige og kortsiktige	1 215	26 124
-8 901	274	- tilbakebetaling av langsiktig gjeld	-9 501	274
-15 014	-5 189	Sum	-18 473	-4 519
		ANDRE ENDRINGER		
-4 286	-22 004	+/- endringer i kundefordringer og andre fordringer	-7 702	-20 955
9 749	7 711	+/- endringer i leverandørgjeld og annen kortsiktig gjeld	8 231	7 621
101	-3 254	+/- endring varelager	801	-3 016
-198	1 779	+/- endring andre tidsavgrensninger	7 963	-821
5 366	-15 768	Sum	9 293	-17 171
58 179	-125 728	SUM LIKVIDITETSENRINGER GJENNOM ÅRET	58 647	-130 796
2 137 248	2 262 977	+ Likviditetsbeholdning 1.1.	2 118 263	2 249 059
2 195 425	2 137 248	= Likviditetsbeholdning 31.12.	2 176 910	2 118 263

Likviditetsbeholdning inkluderer kontanter, bankinnskudd og finansielle omløpsmidler som er vurdert til virkelig verdi.

Tabell 7.1: Kontantstrømoppstilling for Røde Kors 2012 (Kilde: årsrapport 2012, s. 17)

Avskrivninger og nedskrivninger er eksempler på transaksjoner som ikke har noe med innbetalinger og utbetalinger å gjøre. Det kan virke bakvendt å skulle vise en oversikt over slike transaksjoner i kontantstrømoppstillingen, ettersom formålet er gi regnskapsbrukeren informasjon om likviditetsendringer for regnskapsperioden.

Likviditetsbeholdningen til Røde Kors viser heller ikke kasseendringen, fordi den inkluderer kontanter, bankinnskudd og finansielle omløpsmidler vurdert til *virkelig verdi*. Bokføringstall blir altså brukt til å endre verdien av det finansielle omløpsmidlet, og følgelig vil det ikke fremkomme et nettokontanttall i likviditetsbeholdningen.

Regnskapsstandarden pålegger ideelle organisasjoner å utarbeide en kontantstrømoppstilling på lik linje med andre organisasjoner. Dersom aktivitetsregnskapet hadde bitt utarbeidet med et pengefokus ville kontantstrømoppstillingen vist en oversikt over betalingstransaksjonene, fordi det hadde blitt tatt utgangspunkt i et pengeresultat og ikke et lønnsomhetsresultat.

7.2 Utarbeidelse av ny kontantstrømoppstilling

Røde Kors har en kontantstrømoppstilling som verken viser informasjon over betalingstransaksjoner eller netto kontantstrøm, og det vil derfor bli utarbeidet en ny oppstilling. Det nye forslaget blir utarbeidet ved bruk av den *direkte metoden*, hvor man tar utgangspunkt i kassekontoens innbetalinger og utbetalinger. Ut i fra inntekts- og utgiftsfiguren 3.2 tilsvarer dette umiddelbare kontantinntekter og umiddelbar kontantutgifter. Deretter tilføyes ytterligere kolonner med tilleggsinformasjon, som vil kunne bidra til å bedre kontrollfunksjonen for budsjettkoblede organisasjoner.

Formålet med masterutredningen er som tidligere nevnt å se på om alternative regnskapsføringsalternativer, i form av pengerapportering av inntekter og utgifter, vil være bedre tilpasset for ideelle organisasjoner. Ut i fra dagens regnskapsregler er kontantstrømoppstillingen den eneste regnskapsrapporten som kan utarbeides med en form for pengerapportering. Selv om aktivitetsregnskapet til Røde Kors er utarbeidet med utgangspunkt i et lønnsomhetsfokus, vil det være mulig å endre kontantstrømoppstillingen til å vise en oversikt over betalingstransaksjoner. Det forutsettes at man har kontroll på de ulike inntekts- og utgiftsvirkningene i aktivitetsregnskapet, for å kunne gi et nytt forslag. Det utføres dermed en stegvis rekonstruering av den dobbelte bokføringen i aktivitetsregnskapet til Røde Kors. Rekonstrueringen er samtidig viktig innenfor den videre utviklingen med implementering av et pengeregnskap.

Neste avsnitt forklarer rekonstrueringen av den dobbelte bokføringen, med utgangspunkt i den stegvise fremgangsmåten som ble beskrevet i metodekapittelet, jf. kapittel 2.3. Det blir

gitt en detaljert beskrivelse av rekonstruering slik at også andre ideelle organisasjoner kan ta i bruk samme fremgangsmåte. Det er allerede konkludert med at aktivitetsregnskapene i perioden 2010-2012 har ulik kontooppstilling, jf. kapittel 6.3. Det gir dermed ingen mening å utføre den stegvise rekonstrueringen for alle årene, og jeg tar kun utgangspunkt i årsrapporten fra 2012. Utforming av tallmaterialet til de ulike stegene finnes i vedlegg 1a-d.

Steg 1: Dobbel bokføring ved bruk av hjelpekonto

I det første steget ble det tatt utgangspunkt i aktivitetsregnskapet, og man prøvde å systematisere tallene for å finne ut hva som hadde skjedd fra begynnelse til slutt på hver eneste balansekonto. Deretter korrigererte man for opplysninger i notene for å avslutte balansekonti. Dersom man var usikker på hvilke konto transaksjonene tilhørte ble de bokført på hjelpekontoen *annen konto*. Til slutt balanserte man også *annen konto*, og motposten til dette korreksjonsbeløpet ble bokført på kontoen kontanter/bankinnskudd.

Hjelpekontoen bestod til slutt av fordringer, avskrivninger, varelager, tilgang på bygninger og driftsløsøre, se bokføring (i- x , *annen konto*, vedlegg 1a), samt omdisponerte midler, se bokføring (A_i , *annen konto*). Flere av disse transaksjonene er tidligere blitt diskutert i forhold til upresis begrepsbruk i regnskapsreglene. Dette gjenspeiler enda en gang at det er vanskelig å forstå nøyaktig hva som blir rapportert i aktivitetsregnskapet. Til vanlig vet man for eksempel hvilke konto avskrivninger bokføres på i private lønnsomhetsregnskap, men i Røde Kors sitt aktivitetsregnskap var avskrivninger fordelt på flere poster. Det var for mange samleposter i Røde Kors sitt aktivitetsregnskap samt upresis informasjon i årsrapporten, til at man klarte å rekonstruere regnskapet på en detaljert nok måte. Det ble dessverre aggregerte beløp fra begynnelse til slutt. Likevel var det nok informasjon fra steg 1 til å gå videre med de tre neste stegene for å utarbeide den nye kontantstrømoppstillingen. De aggregerte beløpene kan gi eventuelle konsekvenser for den videre utviklingen i retning av et pengeregnskap, noe jeg eventuelt må ta hensyn til i de neste utviklingsfasene.

Steg 2: Aggregering av regnskapstallene

Rekonstrueringen ble ikke så detaljert som man ønsket. Samme type transaksjoner fra steg 1 ble aggregert opp slik at man fikk færre transaksjoner på balansekonti å forholde seg til (vedlegg 1b). Det er fortsatt de samme totaltallene, men gjort mer oversiktlig. Alle

transaksjoner som omhandlet *kostnader til aktiviteter* i aktivitetsregnskapet, altså bokføringene fra nummer 9a i tillegg til alle c-bokføringer fra transaksjonsnummer 10-15 ble samlet til ett beløp. Dette ble også utført på b-bokføringer med samme transaksjonsnummer, og aggregert opp til samlebeløpet *tilskudd til lokalforeninger/distrikt*. Tilsvarende ble gjort for *tilskudd til ICRC/IFRC* (alle a-bokføringer fra transaksjonsnummer 10-15).

Deretter skulle *annen konto* elimineres, jf. avsnitt 2.3.1 steg 2. Det ble tatt utgangspunkt i resultatregnskapet mot balansekontaer, og man avsluttet korreksjonsbeløpene på annen konto mot kontoen kontanter/bankinnskudd, slik at hjelpekontoen til slutt forsvant. Tallene på hjelpekontoen hang sammen med tall på de andre kontoene, men man hadde fortsatt ikke tilstrekkelig kunnskap om dette. Derfor ble det gjort en forutsetning ut i fra utredningens formål, at man slo korreksjonsbeløpene fra *annen konto* sammen med de generelle postene i kontanter/ bankinnskudd. *Opptjent inntekt* (post nr 5) ble slått sammen korreksjonsbeløp 2, ($46.114 + 25.984 = 72.098$). Korreksjonsbeløp 1 ble slått sammen med *diverse kostnader* (post 9) på tilsvarende måte. Samleposten ble på $282.723 + 77.989 = 360.712$ kr, (vedlegg 1b).

Steg 3: Rekonstruksjon på et aggregert nivå

Det eneste man visste med sikkerhet under rekonstrueringen av den dobbelte bokføringen i aktivitetsregnskapet var at debet skulle være lik kredit. Som et resultat av dette ble bokføringstallene i steg tre fjernet, og man fokuserte i stedet på *totalsummen*. Samtidig implementerte man samlebeløpene som ble endret i steg 2 (vedlegg 1c).

Steg 4: Utarbeide en ny kontantstrømoppstilling

Det ble utarbeidet en ny kontantstrømoppstilling med oversikt over inn- og utbetalinger på et aggregert nivå, ved å ta utgangspunkt i postene på kassekontoen fra steg 3.

Kontantstrømoppstillingen deles inn i driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter. De to sistnevnte aktivitetene rapporterer inn- og utbetalinger direkte uavhengig om det brukes den indirekte metoden eller den direkte metoden. Det er dermed kun driftsaktivitetene som rapporteres ulikt.

Noen av samlepostene under driftsaktiviteter i kontantstrømoppstillingen visste man med sikkerhet inneholdt spesifikke innbetalinger eller utbetalinger, og disse måtte følgelig trekkes

ut. Posten *diverse driftsutbetalinger* ble opprinnelig bokført med et beløp på 360.712kr på kassekontoen i steg 3, men ble redusert i kontantstrømpoppstillingen til 350.525kr. Beløpet på 10.187kr (bokføring i og iii, vedlegg 1d), ble trukket ut for å synliggjøres under investeringsaktiviteter.

Under finansieringsaktiviteter ble det trukket frem to poster. Det ene beløpet reduserte *diverse driftsinnbetalinger* fra kassekontoen i steg 3 med totalt 1.215kr (tilbakebetaling av lån), og ble endret fra 72.098kr til 70.833kr. Det andre beløpet under finansieringsaktiviteter var avdragsutbetaling (9.501kr) som ble hentet direkte ut fra kassekontoen i steg 3.

Med utgangspunkt i rekonstrueringen av den dobbelte bokføringen til Røde Kors fra 2012, ble følgende kontantstrømpoppstilling utarbeidet med bruk av den direkte metoden:

Kontantstrømpoppstilling for Røde Kors 2012					
	2010	2011	2012	Budsjett 2012	Avvik 2012
<i>Driftsaktiviteter</i>					
Medlemsinnbetalinger	x	x	36.765	x	x
Offentlige tilskudd	x	x	627.249	x	x
Andre tilskudd	x	x	228.017	x	x
Innsamlede midler og gaver	x	x	132.114	x	x
Diverse driftsinnbetalinger	x	x	70.883	x	x
Finans- og investeringsinnbetalinger	x	x	134.988	x	x
Andre innbetalinger	x	x	150	x	x
Nettoinnbetaling av statsmidler	x	x	6.126	x	x
Utbetaling vedr. anskaffelse av midler	x	x	-55.414	x	x
Diverse driftsutbetalinger	x	x	-350.525	x	x
Tilskudd til ICRC/IFRC/Søsterforening	x	x	-627.355	x	x
Tilskudd til distrikt/lokalforeninger	x	x	-161.422	x	x
Administrasjonsutbetalinger	x	x	-21.503	x	x
Betaling av offentlig utgifter	x	x	-2.993	x	x
<u>Betaling av kortsiktig gjeld</u>	x	x	-60	x	x
= Netto kontantstrøm fra driftsakt (A)	x	x	17.020	x	x
<i>Investeringsaktiviteter</i>					
<u>Anskaffelse av varige driftsmidler</u>	x	x	-10.187	x	x
= Netto kontantstrøm fra invest.akt (B)	x	x		x	x
<i>Finansieringsaktiviteter</i>					
Tilbakebetaling av utlån	x	x	1.215	x	x
<u>Avdragsutbetaling</u>	x	x	-9.501	x	x
= Netto kontantstrøm fra finansakt. (C)	x	x	-8.286	x	x
Netto Kasseendring (A+B+C)			-1.453		
<u>Kassebeholdning per 01.01.12</u>			<u>120.772</u>		
<u>Kassebeholdning per 31.12.12</u>			<u>119.319</u>		

Tabell 7.2: Ny kontantstrømpoppstilling for Røde Kors, år 2012. (x representerer beløp som skulle vært rapportert i kontantstrømpoppstillingen, men som det mangler opplysninger om).

7.3 Sammenligning av ny og gammel kontantstrømoppstilling

I dette avsnittet blir det diskutert hvorfor den nye kontantstrømoppstillingen fremfor den opprinnelige kan være et bedre alternativ for Røde Kors, så vel som for andre ideelle organisasjoner.

7.3.1 Ulike metoder

Den nye kontantstrømoppstillingen ble utarbeidet for å gi en bedre oversikt over de spesifikke betalingstransaksjonene, i motsetning til den opprinnelige som viser en oversikt over lønnsomhetstransaksjoner. Regnskapsstandarden påstår at resultatet i aktivitetsregnskapet er sammenfallende med kontantstrømmen, fordi ideelle organisasjoner fokuserer på å finansiere sitt formål. Det argumenteres dermed for at en forenklet kontantstrømoppstilling er tilstrekkelig siden informasjonen allerede fremkommer i aktivitetsregnskapet. Problemet er at aktivitetsregnskapet ikke bokfører i samsvar med formålet til regnskapsstandarden. Dette er fordi man er pliktig til å ta utgangspunkt i regnskapsloven som er utarbeidet med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp. Det blir følgelig feil å si at aktivitetsregnskapet og kontantstrømoppstillingen rapporterer samme type informasjon. Hadde regnskapet bokført med fokus på pengevirkningen av inntekter og utgifter, ville det vært mer i tråd med utsagnet.

Uavhengig av om kontantstrømoppstillingen blir rapportert med bruk av den forenklete metoden eller den indirekte metoden vil ikke formåltjenelige regnskapsopplysninger fremkomme. Som tidligere nevnt opprettet man kontantstrømoppstillingen som et tillegg, ettersom man mistet pengefokuset på balansesiden ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Derfor påstår jeg at den direkte metoden vil være bedre egnet for å oppfylle informasjonsbehovet til de ideelle organisasjonene. Det fremkommer opplysninger om de spesifikke betalingstransaksjoner og ikke bare nettokontanttallet som i den indirekte metoden. Når man tar utgangspunkt i lønnsomhetsresultat i aktivitetsregnskapet for å rapportere en netto kontantstrøm, blir det ofte unødvendig komplisert. Man korrigerer for transaksjoner som ikke er inn- og utbetalinger for å få frem likviditetsendringen, i stedet for å sette opp en mer informativ kontantstrømoppstilling ut i fra opplysninger fra kassekontoen.

Ved å sammenlikne Røde Kors med gjennomgangstalleksempellet, fremkommer informasjonen fra den opprinnelige kontantstrømoppstillingen fra kolonne 5 i tabell 3.3. og som opplysninger i nedre del av figur 3.2 (umiddelbare lønnsomhetsinntekter og umiddelbare kostnadsutgifter). Kontantstrømoppstillingen bør i stedet gjenspeile kolonne 4 i tabell 3.3 og øverste del av figur 3.2 (umiddelbare kontantinntekter og umiddelbare kontantutgifter). Dette er fordi kontantstrømoppstillingen egentlig skal vise oversikt over regnskapsperiodens likviditetsendringer.

7.3.2 Oppstillingsform

Den nye kontantstrømoppstillingen til Røde Kors består av flere kolonner med informative opplysninger. Det vises en oversikt over regnskapstall for tre år, budsjettall for siste året, samt en avvikskolonne. Det er ikke tall i alle kolonnene i tabell 7.2, da de ulike regnskapsperiodene ikke er gjort sammenliknbare. Kryssene i tabellen representerer dermed tall som mangler, men som skulle vært med i kontantstrømoppstillingen.

Ideelle organisasjoner ville oppnådd flere gevinster ved å bruke den nye oppstillingsformen, blant annet gjennom budsjettkontroll og kassekontroll. Det å ha muligheten til å sammenligne budsjettall med regnskapstall vil bidra til å kontrollere om organisasjonen har holdt seg innenfor det planlagte forbruk. Dette er viktige kontrollfunksjoner for budsjettkoplede organisasjoner som bokfører enveis pengetransaksjoner, og vil senere bli diskutert i utredningen. Det å ha muligheten til å sammenligne budsjettall med regnskapstall vil bidra til å kontrollere om organisasjonen har holdt seg innenfor det planlagte forbruk.

Det vil være mulig for ideelle organisasjoner å utarbeide den nye kontantstrømoppstillingen med den kunnskap de har i dag. Denne endringen ville med fordel ført til forbedring av inntekts- og utgiftsrapporteringen. Oppstillingen kan eventuelt også utarbeides som et supplement til hva de har i dag, men det avhenger av hvor mye tid organisasjonene er villig til å bruke på å utarbeide ekstra regnskapsrapporter. Hvis det på sikt blir endring av regnskapsreglene, bør man gå videre med å utarbeide et rent pengeregnskap, jf. SKAM og IKAM, fordi man da får rapportert relevant regnskapsinformasjon ved bruk av flere pengedimensjoner, jf. figur 3.2. Dette blir videre diskutert i den teoretiske analysen.

Det kan være vanskelig å se relevansen bak implementering av nye regnskapsoppstillinger, fordi den opprinnelige oppstillingen tilsynelatende kan ha fungert fint. Likevel tror jeg at mange ikke er klar over at det rapporteres en annen type informasjon enn hva som blir beskrevet i regnskapsreglene. Kontantstrømoppstillingen til Røde Kors er et eksempel på at likviditetsbeholdningen rapporterer et lønnsomhetsresultat i stedet for et pengeresultat. Så lenge regnskapsreglene for ideelle organisasjoner er utarbeidet med utgangspunkt i et lønnsomhetsfokus, vil en innføring av den nye kontantstrømoppstillingen kunne bedre informasjonsbehovet til regnskapsbrukeren. Flere type regnskapsopplysninger fremkommer i én oppstillingsplan, slik at kontrollen av de finansielle midlene forbedres.

7.3.3 Veien videre

Formålet i utredningen er som tidligere nevnt todelt. Første del forutsetter at man er pliktig til å følge regnskapsreglene for ideelle organisasjoner. Her har formålet vært å antyde om det vil være bedre å rapportere inntekter og utgifter med fokus på pengevirkningen i deler av regnskapsrapporteringen. Eventuelle gevinster ved dette ble diskutert. Dersom regnskapsopplysningene ble rapportert med et pengefokus samsvarte de mer med informasjonsbehovet til ideelle organisasjoner enn hva det gjør i dag. Dette var fremtredende både når det gjaldt drøftning av regnskapsreglene, hvordan årsrapporten var utformet, og nå til slutt hvordan innføring av en av pengedimensjonene i form av betalingstransaksjoner ble rapportert i kontantstrømoppstillingen.

Siste del av utredningen fokuserer på å vise hva som er mulig å implementere uavhengig av begrensinger i regnskapsreglene. Det vil bli diskutert om det eventuelt kan være ytterligere gevinster ved å rapportere pengevirkning av inntekter og utgifter i flere ledd i regnskapsrapporteringen. Neste steg er å ta utgangspunkt i regnskapsmodeller utarbeidet for bokføring av et pengeregnskap, i motsetning til å finne løsninger ut i fra dagens lønnsomhetsrapportering. I masterutredningen har det blitt presentert to typer pengeregnskap: Forvaltningskameralistisk regnskap og ideell- og statuskameralistisk regnskap.

Dessverre gir den aggregerte rekonstrueringen av aktivitetsregnskapet til Røde Kors ikke et godt nok grunnlag for å utarbeide et forslag om et pengeregnskap for organisasjonen. Ettersom det analyseres ut i fra et eksternt perspektiv, har man ikke presise eller detaljerte nok regnskapsopplysninger om inntekts- og utgiftsvirkningene. De aggregerte tallene fra den

stegvise rekonstrueringen var tilstrekkelige nok for utarbeidelse av en ny kontantstrømoppstilling. Likevel blir det for mange forutsetninger som må tas angående inntektene og utgiftene hvis man skal gi forslag til et detaljert pengeregnskap. I tillegg til den stegvise rekonstrueringen av aktivitetsregnskapet, prøvde jeg å gjøre en rekonstruering av aktivitetsregnskapet basert på artsinndelingen i note 9. Rekonstrueringen ble ikke å fullført, ettersom det ble for mange og unøyaktige antakelser som måtte tas.

Empirisk kommer man ikke lenger enn å gi et spesifikt forslag til en kontantstrømoppstilling for Røde Kors. Man klarte kun å implementere én av pengedimensjonene man finner i inntekts og utgiftsfiguren gjennom å rapportere umiddelbare kontantinntekter og umiddelbare kontantutgifter.

Det vil i neste kapittel bli diskutert potensielle gevinster man kan oppnå dersom man implementere flere pengedimensjoner gjennom å utarbeide et pengeregnskap. Det blir gitt en generell beskrivelse uten å henvise direkte til regnskapstall for Røde Kors.

8. Teoretisk analyse

Kapittelet syv viste hvor langt det var mulig å gå i retning av et pengeregnskap gitt den tilgjengelige informasjonen og de begrensninger man har i dag. Empirisk sett var det ikke mulig å komme lengre enn å utarbeide en ny kontantstrømoppstilling. Teoretisk sett er det mulig å komme lengre, og i dette kapittelet blir det en diskusjon rundt gevinstene man kan oppnå.

Jeg vil først starte med en kort oppsummering av hva som har blitt diskutert så langt i utredningen. Deretter forklares hvilke gevinster man oppnår ved å implementere et pengeregnskap, og til slutt sammenlikne dette opp mot dagens regnskapsføring.

8.1 Introduksjon til den teoretiske analysen

I utredningens kapittel tre og fire ga jeg en oversikt over relevant regnskapsteori, og videre i kapittel fem diskutere jeg regnskapsregler for ideelle organisasjoner. Jeg konkluderte med at det ble tatt i bruk to ulike periodiseringsprinsipp, pengeperiodiseringsprinsippet og lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet, og at denne blandingsformen førte til at regnskapet ble uklart. I tillegg var upresis begrepsbruk en årsak til at innholdet i årsrapporten samt regnskapsreglene var vanskelig å forstå. Regnskapsreglene ble deretter brukt til å analysere Røde Kors sitt regnskap, og det ble også her konkludert med at det bokføres et blandingsregnskap, et modifisert lønnsomhetsregnskap.

Aktivitetsregnskapet tar i bruk kjøpmannens dobbelte bokføring, som er en metode som i utgangspunktet er utviklet for lønnsomhetsregnskap. Dermed er ideelle organisasjoners regnskap preget av et lønnsomhetsfokus. Jeg presenterte også regnskapslitteratur i form av FKAM og IKAM/SKAM, som er utviklet som et alternativ til lønnsomhetsregnskapet. Pengevirkningen av inntekter og utgifter rapporteres her gjennom kameralistisk enkel bokføring. Selv om denne regnskapslitteraturen er tilpasset for rapportering av budsjettkoblede organisasjoner, har den aldri blitt vurdert som et alternativ i offentlig regnskap. Jeg antyder at det i dag ikke rapporteres regnskapsopplysninger som er tilpasset formålet for ideelle organisasjoner i verken aktivitetsregnskapet eller i kontantstrømoppstillingen. I tillegg mangler det opplysninger som omhandler budsjettet både

i regnskapsstandarden og i Røde Kors sin årsrapport, noe som er viktig for kontroll av budsjettkoblede organisasjoner.

8.2 Gevinster ved bokføring av et pengeregnskap

Det kan i utgangspunktet bli vanskelig å få organisasjoner til å bokføre med bruk av den kameralistiske regnskapslitteraturen, ettersom både oppsett av bokføringskonti og tolkning av regnskapstallene er annerledes enn for lønnsomhetsregnskapet. Likevel har kameralregnskapet et tilsynelatende mer logisk oppsett av inntekter og utgifter enn et lønnsomhetsregnskap, noe som kan være en fordel for regnskapsføring av budsjettkoblede organisasjoner. Jeg vil dermed først forklare gjennom inntekts- og utgiftsfigur 3.2 hvilke gevinster man kan oppnå ved bytte fra et modifisert lønnsomhetsregnskap til et pengeregnskap.

Figur 8.2 viser regnskapsopplysninger som implementeres i hver utviklingsfase, og dette tilsvarer begrep man finner i inntekts- og utgiftsfigur 3.2.



Figur 8.2: Implementering av regnskapsopplysninger

8.2.1 Utviklingsfase 1: Kontantstrømoppstilling

Utviklingsfase en ble diskutert i forrige kapittel. Den nye kontantstrømoppstillingen viser en oversikt over henholdsvis *umiddelbar kontantinntekt* og *umiddelbar kontantutgift* (se figur 3.2), som representerer inn- og utbetalinger. Dette var den eneste form for innføring av pengerapportering av inntekter og utgifter som lot seg gjøre, dersom man tok hensyn til regnskapsreglene. Ideelt sett er målet å rapportere informasjon som representerer hele øverste

del av figur 3.2, fordi det ut i fra utredningens formåler ønskelig å se på fordelene ved innføring av den kameralistiske regnskapslitteraturen.

Ettersom den nye kontantstrømoppstillingen rapporterer kun en av pengedimensjonene i figur 3.2, vil jeg i de neste to utviklingsfasene diskutere gevinster man kan oppnå ved implementering av flere pengedimensjoner i et pengeregnskap.

8.2.2 Utviklingsfase 2: FKAM

I utviklingsfase en rapporterte man pengevirksomheten av inntekter og utgifter i form av innbetalinger og utbetalinger, basert på opplysninger fra et modifisert lønnsomhetsregnskap. I denne utviklingsfasen blir det i stedet tatt i bruk kameralistisk regnskapslitteratur. De forbrukte- og anskaffede midlene til organisasjonen rapporteres i regnskapet med henblikk på pengevirksomheten. Dermed blir pengerapportering av inntekter og utgifter en integrert del av regnskapet, i stedet for at det utarbeides som et tillegg i form av en kontantstrømoppstilling. Flere av pengedimensjonene som er representert i øverste del av inntekts- og utgiftsfigur 3.2 fremkommer i regnskapet. I tillegg til *umiddelbare kontantinntekter* og *umiddelbare kontantutgifter* som ble rapportert i kontantstrømoppstillingen, vises informasjon om *anordnet inntekt*, *anordnet utgift*, *senere kontantinntekt* og *senere kontantutgift*.

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring bidrar til å bokføre detaljerte opplysninger om inntektene og utgiftene, fordi det bokføres med henblikk på ulike pengedimensjoner i regnskapet. Kontrollfunksjonene som ble nevnt i kapittel fire er dermed en av gevinstene man oppnår ved bruk av denne bokføringsmetoden. Dette er viktig for budsjettkoplede organisasjoner, fordi man er opptatt av at de økonomiske ressursene skal bli forvaltet i samsvar med deres formål. Innebygd kontroll i form av bytte av varer og tjenester mot penger som eksisterer ved markedsmessige byttransaksjoner, finnes ikke ved enveis pengetransaksjoner. Regnskapsinformasjonen kan hentes direkte ut av regnskapet på grunn av kameralregnskapets unike oppbygging. Informasjon tilpasset *betalingskontroll*, *kassekontroll*, *budsjettkontroll*, og *rapportering av pengeresultat* fremkommer. FKAM kan derfor være et egnet alternativ for å oppfylle kravene som stilles i regnskapsstandarden. Kombinerer man kunnskapen fra den kameralistiske kontoen med inntekts- og utgiftsfiguren vil man lettere forstå hvordan kontrollfunksjonene henger sammen.

Ved å se for seg rekkefølgen i den kameralistiske konto, vil det være lettere å forstå hvordan de ulike kontrollfunksjonene fungerer (Rester brakt frem, anordning, virkelig utfall og rester overført). *Kassekontroll* fikk man også gjennom den nye kontantstrømoppstillingen, men i FKAM kan man hente informasjon direkte ut fra V-kolonnene. Ved å se loddrett på V-kolonnene får man enkelt frem de totale inn- og utbetalinger som har forekommet i regnskapsperioden uten å gjøre noen form for tilleggsarbeid. De betalte transaksjonene kan videre bli sammenliknet med de budsjetterte beløpene, ettersom de innehar samme inntekts- og utgiftsvirkning. Gjennom denne sammenlikningen oppnår man *budsjettkontroll*. Dette hadde ikke vært mulig å gjøre hvis innbetalingene og utbetalingene fortsatt var bokført med et lønnsomhetsfokus. Ettersom FKAM inneholder informasjon om totale inntekter og utgifter i form av anordnede beløp i AO-kolonnen, er dette regnskapet egnet til å sammenlignes med budsjettet da det representerer samme type beløp i form av planlagte totalinntekter.

Dersom man ser på V-kolonnen med et horisontalt blikk, og samtidig tar i bruk de kameral bokføringsregler, får man frem *betalingskontroll*. Man sammenlikner hvor mye av de anordnede beløpene som er betalt i regnskapsperioden. Det er ikke alltid like lett å se hvordan organisasjoner som tar i bruk enveis pengetransaksjoner forvalter sine midler. Det gis ingen motytelse tilbake til bidragsytere når det mottas midler, og man krever heller ingen motytelse når man hjelper folk i nød. Betalingskontrollen hjelper dermed til å holde oversikt over at ingen beløp verken mottas eller utbetales uten anordningsmyndighet. Eventuelle restbeløp i form av fordringer og forpliktelser fremkommer helt til beløpet er ferdig betalt. Til slutt kan det rapporteres et *pengeresultat* som berignes som forskjellen mellom beløpene i AO-kolonnen på inntekts- og utgiftssiden. Ved å implementere et anordningsregnskap som FKAM kan store deler av informasjonsbehovet for ideelle organisasjoner oppfylles.

Fordelen med den kameralistiske utformingen, jf avsnitt 4.2. er at beløpet bokføres kun én gang ettersom det er snakk om en ensidig konto hvor det enten bokføres på inntekts- eller utgiftssiden. Følgelig får en frem inngående- og utgående balanse, betalingstransaksjoner, kredittransaksjoner, resultattransaksjoner, og balanseendringer gjennom å rapportere ulike former for pengevirkninger.

Uviklingsfase en og to viser at den nye kontantstrømoppstillingen og FKAM får frem både kassekontroll og budsjettkontroll. Det som er annerledes med FKAM er at man i tillegg får frem betalingskontroll og rapportering av et pengeresultat. Flere av pengedimensjonene som

er sammenfallende med styringsformålene for ideelle organisasjoner fremkommer. Informasjonsflyten blir også bedre og mer oversiktlig ved hjelp av den kameralistiske bokføringen, ettersom det er et mer logisk oppsett enn debet- og kredittføringer.

Balansen i FKAM refereres til som ufullstendig, siden informasjon om *påløpte men ikke-anordnede beløp* ikke tas med i regnskapet. Det mangler også informasjon om ikke-pengeeiendeler som eventuelt kan være av interesse for organisasjonen, eksempelvis anleggsmidler. Ikke-pengeeiendeler bokføres ikke i regnskapet ettersom det er et rent pengeregnskap. Den manglende informasjonen som ikke ble rapportert i FKAM er drivkraften til videreutviklingen av regnskapet. I utviklingsfase tre er målet å rapportere ytterligere regnskapsopplysninger inn i regnskapet, og fortsatt bruke samme type oppsett.

8.2.3 Utviklingsfase 3: IKAM og SKAM

Pengeresultatet i FKAM fremkom ved å ta differansen mellom AO-kolonnene på henholdsvis inntekts- og utgiftssiden. Det samme gjaldt for kasseendringen ved at man tok differansen mellom V-kolonnene. Gjennom denne tredje utviklingsfasen fremkommer informasjonen nå direkte i regnskapet ved opprettelse av en til avdeling i regnskapet, jf. avsnitt 4.2.4. Både pengeresultat og kasseendringen rapporteres nå eksplisitt i den nye avdelingen i regnskapet. De tre avdelingene til sammen refereres til som IKAM. Regnskapsinformasjonen har blitt enda tydeligere ved at avslutningsbeløpene vises nederst i regnskapet og ikke må foretas i egne beregninger.

Ved å referere til øverste del av inntekts- og utgiftsfiguren, jf. figur 3.2 var det én av pengedimensjonene som ikke ble rapportert i FKAM. I figuren refereres dette til som *ikke-anordnet inntekt* og *ikke-anordnet utgift*. SKAM utarbeides dermed som et tillegg til IKAM slik at opplysningene som manglet i utviklingsfase to fremkommer i regnskapet. Opplysningene blir delt inn i *type 1* og *type 2*, jf. avsnitt 4.2.

8.3 Lønnsomhetsregnskapet vs. pengeregnskapet

Gevinstene ved å rapportere pengevirkningen av inntekter og utgifter i regnskapet ble diskutert i gjennom de tre utviklingsfasene. Jeg sammenlikner dette med lønnsomhetsregnskapet, for videre å kunne gi et forslag til om ideelle organisasjoner bør endre regnskapsrapporteringen i retning av et pengeperspektiv.

8.3.1 Bokføringsmetoden

Aktivitetsregnskapet er et modifisert lønnsomhetsregnskap som tar i bruk kjøpmannens dobbelte bokføring. Fordelen er at lønnsomhetsresultatet vises på to måter, både gjennom betalingssiden og ytelsessiden. Det gir dermed en betryggende effekt at transaksjonene debiteres og krediteres på to ulike konti, fordi det binder kontoene sammen. Selv om lønnsomhetsresultatet fremkommer på to måter, fremkommer det dessverre ingen informasjon om pengetransaksjoner gjennom denne bokføringen.

Det bokføres med en kombinasjon av lønnsomhetsperiodiserings- og pengeperiodiseringsprinsipp i aktivitetsregnskapet, jf kapittel 5. Ideelle organisasjoner rapporterer dermed regnskapsopplysninger fra både øvre og nedre del av inntekts- og utgiftsfiguren, jf. figur 3.2, og følgelig blir det ikke tatt i bruk et rendyrket periodiseringsprinsipp. Et resultat av dette kan føre til at inntekter og utgifter med ulike egenskaper blir sammenliknet, noe som ikke gir et optimalt sammenlikningsgrunnlag. I tillegg gir det ingen mening å sammenlikne regnskapstall i aktivitetsregnskapet og budsjettall på grunn av den forskjellige inntekts- og utgiftsvirkningen, noe som er en viktig funksjon for budsjettkoplede organisasjoner. Betydningen av en debet- og kreditføring i et lønnsomhetsregnskap kan for noen være vanskelig å forstå, ettersom det endres ut i fra om det er snakk om en eiendelskonto, gjeldskonto eller egenkapitalkonto. Derfor kan den dobbelte bokføringsmetoden være mer regnskapsteknisk enn hva den er forståelig.

Den forvaltningskameralistiske enkle bokføringsmetoden er derimot utviklet for å rapportere pengetransaksjoner i regnskapet (Monsen, 2014a), og det brukes kun betalingskonti. Man får tydelig frem hvilke transaksjoner som har forekommet i regnskapsperioden, og det kan virke som en mer strukturert bokføring. Fordelen med pengeregnskapet er at hver transaksjon blir bokført på egen linje, slik at alle opplysninger blir fremstilt på en logisk måte. Samtidig kan

eventuelt rapportering av feil i regnskapet bli lettere forbigått enn i aktivitetsregnskapet, siden transaksjonene kun bokføres én gang.

De to ulike regnskapsmetodene er dermed utviklet for å rapportere hver sine formål. Kjøpmannens dobbelte bokføring er tilpasset til å rapportere et lønnsomhetsformål i et forretningsregnskap, i motsetning til forvaltningskameralistikkens enkle bokføring som er tilpasset for å rapportere informasjon om de finansielle formålene.

Hovedoppgaven til et regnskap er å gi regnskapsbrukeren informasjon om den økonomiske situasjonen, slik at man kan fatte beslutninger om organisasjonen. En ideell organisasjon fokuserer som tidligere nevnt på å forvalte ressurser på best mulig måte, og ikke på å oppnå høyest mulig avkastning for organisasjonen. Dette bør reflekteres i bokføringsmetoden. Innledningsvis ble det nevnt at profittmaksimerende bedrifter og hjelpeorganisasjoner har grunnleggende forskjellig formål, og det er derfor ikke naturlig at disse skal ta utgangspunkt i samme regnskapsmodeller. Ettersom budsjettkoplede organisasjoner har et behov for å ha kontroll på hvordan midlene er forvaltet, bør dette reflekteres i regnskapet. Kjøpmannens dobbelte bokføring gjenspeiler verken informasjonsbehovet eller formålet til ideelle organisasjoner. IKAM/SKAM vil kunne være et bedre alternativ for ideelle organisasjoner, selvom bokføringsmetoden aldri har vært vurdert som et offentlig godkjent alternativ.

8.3.2 Regnskapsregler

Regnskapsstandarden er utarbeidet for å tilrettelegge at aktivitetsregnskapet bokfører inntektene og utgiftene i samsvar med formålet til ideelle organisasjoner, men som et resultat av dette ender man opp med et blandingsregnskap. Det tas i bruk to ulike periodiseringsprinsipp i kombinasjon med upresis begrepsbruk, jf. kapittel 5, som gjør regnskapet vanskelig å forstå. Problemet er at så lenge regnskapsreglene i standarden er bundet opp i det samme konseptuelle rammeverket som et lønnsomhetsregnskap, vil regnskapet fortsatt rapportere et lønnsomhetsresultat når man bruker kjøpmannens dobbelte bokføring.

Et behov for kontroll av organisasjonens midler blir nevnt som en viktig egenskap i regnskapsstandarden. Ettersom kontrollfunksjonene er betydningsfulle for budsjettkoplede organisasjoner vil et rent pengeregnskap kunne sammenfalle mer med ideelle organisasjoners

formål. Disse ble presentert i kapittel syv, og man forklarte hvilke potensielle gevinster som kunne oppnås. Fellesnevneren for kontrollfunksjonene er at de alle har et pengefokus. Derfor vil det være bedre å bokføre ut i fra IKAM som kun tar utgangspunkt i balansekonti.

Ytterligere opplysninger som er av interesse, men som ikke ble rapportert i IKAM, kan bli bokført i SKAM. Denne teorien sammenfaller bedre med formålet til ideelle organisasjoner.

8.3.3 Rene pengestrømmer

Budsjettkoblede organisasjoner har ingen årsakssammenheng mellom sine inntekter og utgifter ettersom det bokføres enveis pengetransaksjoner. Det vil kunne gi lite mening at ideelle organisasjoner bokfører med et lønnsomhetsfokus, ettersom de har behov for å vise pengestrømmene som har forekommet i regnskapsperioden. Ut i fra referanserammen i utredningen er det to måter å rapportere rene pengestrømmer på: Enten å utarbeide en kontantstrømoppstilling gjennom den direkte metoden eller å bokføre et rent pengeregnskap. Så lenge regnskapsregler for ideelle organisasjoner tar utgangspunkt i lønnsomhetsregler, vil eneste mulighet være å utarbeide en kontantstrømoppstilling gjennom den direkte metoden

Dersom man ønsker å endre rapportering av lønnsomhetstransaksjoner til pengetransaksjoner i regnskapet, vil IKAM/SKAM være et egnet alternativ. På den kameralistiske bokføringskontoen vil man kunne få frem forskjellige pengedimensjoner av inntektene og utgiftene, som bidrar til at man kan hente relevante regnskapsopplysninger direkte ut av regnskapet. Oppstillingsformen i regnskapet brukes til kontroll av den budsjettkoblede organisasjonen. I tillegg slipper man problemet rundt uklare regnskap, fordi det tas i bruk et rent pengeperiodiseringsprinsipp, slik at inntektene og utgiftene rapporteres med samme virkning.

8.3.4 Tidsperspektivet

Rekonstrueringen av kjøpmannens dobbelte bokføring i aktivitetsregnskapet kan være omfattende, fordi man må innhente informasjon om pengevirkningen av inntekter og utgifter ut i fra et modifisert lønnsomhetsregnskap. Likevel er arbeidet som utføres i forbindelse med rekonstrueringen kun nødvendig i en overgangsfase for å få frem de opplysninger man trenger.

Ettersom jeg baserer utredningen på årsrapportene til Røde Kors, analyserer jeg regnskapsopplysninger basert på fortiden. Det vil være mer komplisert å se på tidligere bokføring av et regnskap fremfor å være fremoverskuende, dersom man ønsker å endre regnskapsmodell. Ut i fra referanserammen tar man kun utgangspunkt i inntekts- og utgiftsvirkningen i øverste del av figur 3.2 hvis man er fremoverskuende dersom man ønsker å rapportere et pengeregnskap. Utføres det derimot med utgangspunkt i regnskapstall fra fortiden, tar man først utgangspunkt i nederste del av inntekts- og utgiftsfiguren (lønnsomhetsfokus) figur 3.2 for å først rekonstruere tallene i regnskapet. Deretter må man basere seg på informasjonen man fant i nederste del av figur 3.2, for videre å rapportere inntekter og utgifter som representerer øverste del av figur 3.2. Man må følgelig klare å oppheve alle lønnsomhetsbokføringer som er utført i lønnsomhetsregnskapet, for deretter å bokføre med pengevirkning.

Det er opphevelsen av lønnsomhetsregnskapet som kan være en tungvind prosess, og ikke selve implementeringen av pengerapporteringen. Tiden det tar å rekonstruere et regnskap avhenger av hvor oversiktlig informasjonen er i årsrapporten, samt om det er en ekstern eller intern person som utfører handlingen. En ekstern person har færre regnskapsopplysninger enn en intern person, og vil kunne møte på flere utfordringer. Under rekonstrueringen måtte det tas i bruk en hjelpekonto, noe som kanskje ikke hadde vært nødvendig hvis en ansatt i Røde Kors hadde foretatt rekonstrueringen.

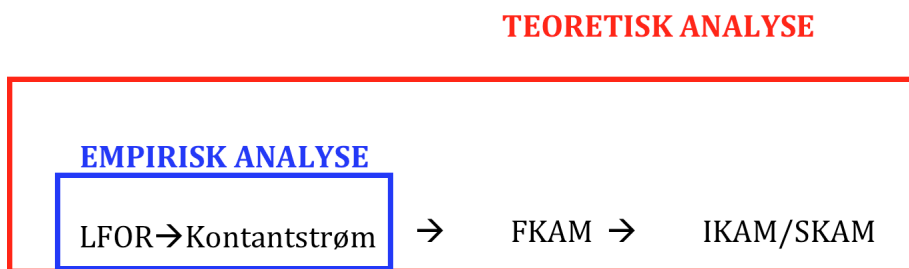
Hadde man i stedet arbeidet fremoverskuende ville man fokusert på *påløpte* inntekter og utgifter. Rekonstruering av regnskapet ville vært unngått hvis organisasjonen bestemte seg i begynnelsen av regnskapsperioden eksempelvis 01.01 at de vil endre regnskapet, i stedet for å ta denne avgjørelsen 31.12. Den kameralistiske bokføringen kan lettere innføres hvis man begynner med å ta avgjørelsen i begynnelsen av regnskapsperioden.

9. Konklusjoner

Drøftningen i utredningen har blitt utført med utgangspunkt i referanserammen til et lønnsomhetsregnskap og et pengeregnskap. Jeg har valgt å analysere ut i fra et eksternt perspektiv uten intern hjelp. De konklusjoner jeg trekker tas ut i fra hvor godt de ulike regnskapsmodellene sammenfaller med formålet til ideelle organisasjoner og brukerens informasjonsbehov.

9.1 Ideelle organisasjoner i retning av et pengeregnskap

Figur 9.1 viser en oversikt over hva som har blitt utført i masterutredningen.



Figur 9.1: Fra lønnsomhetsregnskap til pengeregnskap

Jeg konkluderer med at å gå i retning av et pengeregnskap vil være til fordel for ideelle organisasjoner. Denne form for regnskap samsvarer mer med ideelle organisasjoner formål. Gjennomgående i utredningen har ulike argumenter blitt diskutert rundt tre hovedbegreper: gevinstorienterte organisasjoner eller ikke-gevinstorienterte, budsjettkoplede organisasjoner eller markedskoplede organisasjoner, og til slutt lønnsomhetsrapportering eller pengerapportering av inntekter og utgifter. Dette er begrep som henger sammen, og som bidrar til lettere å forstå forskjellen mellom et lønnsomhetsregnskap og et pengeregnskap.

Bokføringsmetode, periodiseringsprinsipp, kontooppsett, regnskapsoppstilling, inntektskilder, informasjonsbehov, regnskapsstandarden og kontrollfunksjoner er alle blitt diskutert i lys av de tre hovedbegrepene. Det har vært fordeler og ulemper med begge type regnskapene, men absolutt flere argumenter for å gå i retning av et pengeregnskap. Jeg har argumentert for at

aktivitetsregnskapet ikke er et hensiktsmessig regnskap for ideelle organisasjoner. Ettersom ideelle organisasjoner er budsjettkoplede organisasjoner, og bokfører sine inntekter og utgifter med utgangspunkt i pengevirkningen er de følgelig ikke-gevinstorienterte. Kontrollformålene man finner i et pengeregnskap vil bidra til å forbedre informasjonsbehovet til organisasjonen. Det vil være flere gevinster ved å implementere pengeregnskapet fremfor å bruke dagens modifiserte lønnsomhetsregnskap, og et pengeregnskap konkluderes som den beste løsningen.

9.2 Forslag til videre praksis

Jeg konkluderte i avsnitt 9.1 at det var hensiktsmessig å gå i retning av et pengeregnskap. Likevel kan det være noen hindringer på veien som kan gjøre dette til en vanskelig prosess. For det første er det få som har kjennskap til den kameralistiske regnskapslitteraturen, og det kan bli en utfordring å få regnskapet implementert som et offentlig godkjent regnskap. Ettersom regnskapsloven og regnskapsstandarden er utformet med utgangspunkt i private lønnsomhetsregler, kan det også være en utfordring å få organisasjoner til å bokføre IKAM og SKAM som et supplement til dagens bokføring.

I kapittel syv ble det gitt et forslag om å endre kontantstrømoppstillingen slik at betalingstransaksjoner og budsjettet samsvarer med formålet til ideelle organisasjoner. Dette vil være et bra alternativ så lenge man er pliktig til å bokføre med utgangspunkt i private lønnsomhetsregler. Det er også gitt forslag til hva som kan gjøres dersom man ser bort fra dagens regnskapsregler. Det kan implementeres alternative regnskapsmodeller, i form av IKAM og SKAM, eller man kan bruke regnskapslitteraturen som et tilleggssupplement til hva man har i dag.

Pengeregnskapet i form av IKAM/SKAM tar utgangspunkt i anordnede beløp, noe som kan være et problem siden Røde Kors bokfører regnskap både for foreningen (budsjettkoplede organisasjoner) og konsernet (budsjettkoplede- og markedskoplede organisasjoner). Konsernet rapporterer sitt regnskap ut i fra lønnsomhetsperiodisering siden det tas i bruk markedsmessige byttetransaksjoner. Det vil være vanskelig å få Røde Kors til å bokføre to ulike regnskap innad i organisasjonen. I kapittel fire ble det nevnt at kameralistisk regnskapslitteratur består av regnskap tilpasset offentlig bedrifter i form av BKAM og for offentlig forvaltning i form av FKAM. Dersom man ønsker å ta i bruk den kameralistiske

regnskapslitteraturen, vil det være mulig å rapportere et regnskap basert på samme regnskapslitteratur.

9.3 Forslag til videre studier

I masterutredningen avgrenset jeg meg til å bruke *analytisk synsmåte*, og valgte å studere Røde Kors ut i fra et eksternt perspektiv uten intern hjelp. Forslag til andre som ønsker å skrive om samme tema er å bruke systemsynsmåten og aktørsynsmåten. I den *systematiske synsmåten* kan man eksempelvis konkret fokusere på budsjett og regnskapssammenheng, og se om det kan ha positiv virkning på kontroll av pengene. *Aktørsynsmåten* kan brukes hvis noen ønsker å analysere prosessen med å bruke kameralbokføring for første gang.

Et annet forslag til videre studier kan eksempelvis være at man kan være med i regnskapsprosessen til en ideell organisasjon og bruke kameralbokføringen som en alternativ metode. Man kan også gjøre tilsvarende studier som i denne utredningen ved å se på andre ideelle organisasjoner i Norge eller utlandet.

Vedlegg

Vedlegg 1 Den stegvise rekonstrueringen av Røde Kors

1a) Steg 1: Dobbel bokføring ved bruk av hjelpekonto

Røde Kors (2012): dobbel bokføring (steg 1)

Balanse pr. 31.12.2011

Tomter, bygn., annen fast eiend	264.419	Form.kap. m/ekst. pål. restr.	262.846
Driftsløstø. inv., utstyr og transp.midler	23.125	Annen formålskapital	2.151.535
Investeringer i datterselsk.	10.994	Langsiktig gjeld	10.362
Investeringer i aksjer og oblig.	42.170	Leverandører	38.140
Andre langsiktige fordringer	5.211	Skyldig off. avgifter	18.266
Varelager	29.386	Ubrukte statsmidler	26.017
Kundefordringer	29.196	Annen kortsiktig gjeld	30.922
Andre fordringer	15.324		
Markedsbaserte fin. omløpsm.	1.997.491		
Kontanter, bankinnskudd o.l.	120.772		
	2.538.088		2.538.088

Tomter, bygninger og annen fast eiendom

IB	264.419		
i)	3.434	ii)	3.614
		UB	264.239
	267.853		267.853

Lønnsomhetsresultatregnskapskonto (LRR)

8a)	43.005	1)	36.765
8b)	12.409	2)	627.249
9a)	28	3)	228.017
10a)	487.327	4)	132.114
10b)	6.662	5a)	25.050
10c)	97.628	5b)	21.064
11a)	88.405	6)	134.988
11b)	16.958	7)	150
11c)	22.790	17a)	27.234
12a)	0		
12b)	12.201		
12c)	9.754		
13a)	43.201		
13b)	35.860		
13c)	48.996		
14a)	0		
14b)	75		
14c)	27.113		
15a)	8.422		
15b)	89.666		
15c)	76.414		
16)	21.503		
17b)	84.214		
	1.232.631		1.232.631

Driftsløsøre, inventar, utstyr og transp. midler

IB	23.125		
iii)	6.753	iv)	7.233
		UB	22.645
	29.878		29.878

Investeringer i datterselskaper

IB	10.994		
		v)	7.494
		UB	3.500
	10.994		10.994

Investeringer i aksjer og obligasjoner

IB	42.170		
		UB	42.170
	42.170		42.170

Andre langsiktige fordringer

IB	5.211	vi)	1.215
		UB	3.996
	5.211		5.211

Varelager

IB	29.386	vii)	801
		UB	28.585
	29.386		29.386

Kundefordringer

IB	29.196		
viii)	1.888	UB	31.084
	31.084		31.084

Andre fordringer

IB	15.324		
ix)	5.814	UB	21.138
	21.138		21.138

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler

IB	1.997.491		
x)	60.100	UB	2.057.591
	2.057.591		2.057.591

Formålsskap./ekstern pålagte restriksjoner

17a)	27.234	IB	262.846
UB	236.081	Ai)	469
	263.315		263.315

Annen formålsskapital

		IB	2.151.535
UB	2.235.749	17b)	84.214
	2.235.749		2.235.749

Langsiktig gjeld

A1)	9.501	IB	10.362
UB	861		
	10.362		10.362

Leverandører

		IB	38.140
UB	43.298	A2)	5.158
	43.298		43.298

Skyldig offentlige avgifter

A3)	2.993	IB	18.266
UB	15.273		
	18.266		18.266

Ubrukte statsmidler

		IB	26.017
UB	32.143	A4)	6.126
	32.143		32.143

Annen kortsiktig gjeld

A5)	60	IB	30.922
UB	30.862		
	30.922		30.922

Annen konto

Ai)	469	i)	3.434
ii)	3.614	iii)	6.753
iv)	7.233	viii)	1.888
v)	7.494	ix)	5.814
vi)	1.215	x)	60.100
vii)	801		
A2)	5.158		
K)	52.005		
	77.989		77.989

Kontanter, bankinnskudd og lignende

IB	120.772	8a)	43.005		
1)	36.765	8b)	12.409		
2)	627.249	9a)	28		
3)	228.017	10a)	487.327		
4)	132.114	10b)	6.662		
5a)	25.050	10c)	97.628		
5b)	21.064	11a)	88.405		
6)	134.988	11b)	16.958		
7)	150	11c)	22.790		
A4)	6.126	12a)	0		
		12b)	12.201		
		12c)	9.754		
		13a)	43.201		
		13b)	35.860		
		13c)	48.996		
		14a)	0		
		14b)	75		
		14c)	27.113		
		15a)	8.422		
		15b)	89.666		
		15c)	76.414		
		16)	21.503		
		A1)	9.501		
		A3)	2.993		
		A5)	60		
		K)	52.005		
		UB	119.319		
	1.332.295		1.332.295		

Balanse pr. 31.12.2012

Tomter, bygn., annen fast eiend	264.239	Form.kap. m/ekst. pål. restr.	236.081
Driftsløsøre. inv., utstyr og transp.midler	22.645	Annen formålskapital	2.235.749
Investeringer i datterselsk.	3.500	Langsiktig gjeld	861
Investeringer i aksjer og oblig.	42.170	Leverandører	43.298
Andre langsiktige fordringer	3.996	Skyldig off. avgifter	15.273
Varelager	28.585	Ubrukte statsmidler	32.143
Kundefordringer	31.084	Annen kortsiktig gjeld	30.862
Andre fordringer	21.138		
Markedsbaserte fin. omløpsm.	2.057.591		
Kontanter, bankinnskudd o.l.	119.319		
	2.594.267		2.594.267
1) Medlemsinntekter (36.765) (D-Kontanter og K-LRR)			
2) Tilskudd - offentlig (627.249) (D-Kontanter og K-LRR)			
3) Tilskudd – andre (228.017) (D-Kontanter og K-LRR)			
4) Innsamlede midler og gaver (132.114) (D-Kontanter og K-LRR)			
5) Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:			
5a) operasjonelle aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål (25.050) (D-Kontanter og K-LRR)			
5b) aktiviteter som skaper inntekter (21.064) (D-Kontanter og K-LRR)			
6) Finans- og investeringsinntekter (134.988) (D-Kontanter og K-LRR)			
7) Andre inntekter (som salg av driftsmidler) (150) (D-Kontanter og K-LRR)			
8) Kostnader til anskaffelse av midler			
8a) kostnader til innsamlinger (43.005) (K-Kontanter og D-LRR)			
8b) andre kostnader til anskaffelse av midler (12.409) (K-Kontanter og D-LRR)			
9) Kostnader til formålet:			
9a) gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av org. formål (28) (K-Kontanter og D-LRR)			

- 10) Forebygger og responderer for å redde liv
 - 10a) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (487.327) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 10b) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (6.662) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 10c) Kostnader til aktiviteter (97.628) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 11) Bidrar til å beskytte menneskers helse og livsgrunnlag
 - 11a) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (88.405) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 11b) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (16.958) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 11c) Kostnader til aktiviteter (22.790) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 12) Jobber for sosial inkludering og mangfold
 - 12a) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (0) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 12b) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (12.201) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 12c) Kostnader til aktiviteter (9.754) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 13) Bygger og utvikler sterke og behovsrettede RK-foreninger
 - 13a) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (43.201) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 13b) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (35.860) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 13c) Kostnader til aktiviteter (48.996) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 14) Forebygge og redusere sårbarhet gjennom hum påvirkningsarbeide
 - 14a) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (0) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 14b) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (75) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 14c) Kostnader til aktiviteter (27.113) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 15) Utvikler en effektiv og bærekraftig organisasjon
 - 15a) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (8.422) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 15b) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (89.666) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 15c) Kostnader til aktiviteter (76.414) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 16) Ressurser brukt for å administrere organisasjonen (21.503) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 17a) Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner (-27.234)
(K-LRR og D-Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner)
 - 17b) Annen formålskapital (84.214) (D-LRR og K-Annen formålskapital)
- xxx
- Ai) Omdisponerte midler (469) K-Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner og D-Annen konto)
- xxx
- i) Tilgang tomter, bygninger, fast eiendom (3.434)
(D-Tomter, bygninger, fast eiendom og K-Annen konto)
 - ii) Avskrivning tomter, bygninger, annens fast eiendom (3.614)
(K-Tomter, bygninger, fast eiendom og D-Annen konto)
 - iii) Tilgang driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler (6.753)
(D-Driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler og K-Annen konto)
 - iv) Avskrivning driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler (7.233)
(K-Driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler og D-Annen konto)
 - v) Reduksjon av investeringer i datterselskaper (7.494)
(K-Investeringer i datterselskaper og D-Annen konto)
 - vi) Reduksjon andre langsiktige fordringer (1.215) (K-Andre langsiktige fordringer og D-Annen konto)
 - vii) Reduksjon varelager (801) (K-Varelager og D- Annen konto)
 - viii) Økning kundefordringer (1.888) (D-Kundefordringer og K-Annen konto)
 - ix) Økning andre fordringer (5.814) (D-Andre fordringer og K-Annen konto)
 - x) Økning markedsverdi finansielle omløpsmidler (60.100)
(D-Markedsbaserte finansielle omløpsmidler og K-Annen konto)
- xxx
- A1) Reduksjon langsiktig gjeld (9.501) (D-Langsiktig gjeld og K-Kontanter)
 - A2) Økning leverandører (5.158) (K-Leverandører og D-Annen konto)
 - A3) Reduksjon skyldig offentlige avgifter (2.993) D-Skyldig offentlige avgifter og K-Kontanter)
 - A4) Økning ubrukte statsmidler (6.126) (D-Kontanter og K- Ubrukte statsmidler)
 - A5) Reduksjon annen kortsiktig gjeld (60) (K-Kontanter og D-Annen kortsiktig gjeld)
- Xxx
- K) Korreksjonsbokføring (52.006) (K-Kontanter og D-Annen konto)

1b) Steg 2: Aggregering av regnskapstallene

Røde Kors (2012): dobbel bokføring (steg 2)

Balanse pr. 31.12.2011

Tomter, bygn., annen fast eiend	264.419	Form.kap. m/ekst. pål. restr.	262.846
Driftsløsøre. inv., utstyr og transp.midler	23.125	Annen formålskapital	2.151.535
Investeringer i datterselsk.	10.994	Langsiktig gjeld	10.362
Investeringer i aksjer og oblig.	42.170	Leverandører	38.140
Andre langsiktige fordringer	5.211	Skyldig off. avgifter	18.266
Varelager	29.386	Ubrukte statsmidler	26.017
Kundefordringer	29.196	Annen kortsiktig gjeld	30.922
Andre fordringer	15.324		
Markedsbaserte fin. omløpsm.	1.997.491		
Kontanter, bankinnskudd o.l.	120.772		
	2.538.088		2.538.088

Tomter, bygninger og annen fast eiendom

IB	264.419		
i)	3.434	ii)	3.614
		UB	264.239
	267.853		267.853

Lønnsomhetsresultatregnskapskonto (LRR)

8)	55.414	1)	36.765
9)	282.723	2)	627.249
10)	627.355	3)	228.017
11)	161.422	4)	132.114
12)	21.503	5)	46.114
17b)	84.214	6)	134.988
		7)	150
		17a)	27.234
	1.232.631		1.232.631

Driftsløsøre, inventar, utstyr og transp. midler

IB	23.125		
iii)	6.753	iv)	7.233
		UB	22.645
	29.878		29.878

Formålskap./ekstern pålagte restriksjoner

17a)	27.234	IB	262.846
UB	236.081	Ai)	469
	263.315		263.315

Investeringer i datterselskaper

IB	10.994		
		v)	7.494
		UB	3.500
	10.994		10.994

Annen formålskapital

		IB	2.151.535
UB	2.235.749	17b)	84.214
	2.235.749		2.235.749

Investeringer i aksjer og obligasjoner

IB	42.170		
		UB	42.170
	42.170		42.170

Langsiktig gjeld

A1)	9.501	IB	10.362
UB	861		
	10.362		10.362

Andre langsiktige fordringer

IB	5.211	vi)	1.215
		UB	3.996
	5.211		5.211

Leverandører

		IB	38.140
UB	43.298	A2)	5.158
	43.298		43.298

Varelager			
IB	29.386	vii)	801
		UB	28.585
	29.386		29.386

Kundefordringer			
IB	29.196		
viii)	1.888	UB	31.084
	31.084		31.084

Andre fordringer			
IB	15.324		
ix)	5.814	UB	21.138
	21.138		21.138

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler			
IB	1.997.491		
x)	60.100	UB	2.057.591
	2.057.591		2.057.591

Kontanter, bankinnskudd og lignende			
IB	120.772	8)	55.414
1)	36.765	9)	282.723
2)	627.249	10)	627.355
3)	228.017	11)	161.422
4)	132.114	12)	21.503
5)	46.114		
6)	134.988	A1)	9.501
7)	150	A3)	2.993
A4)	6.126	A5)	60
K2)	25.984	K1)	77.989
		UB	119.319
	1.358.279		1.358.279

Skyldig offentlige avgifter			
A3)	2.993	IB	18.266
UB	15.273		
	18.266		18.266

Ubrukte statsmidler			
		IB	26.017
UB	32.143	A4)	6.126
	32.143		32.143

Annen kortsiktig gjeld			
A5)	60	IB	30.922
UB	30.862		
	30.922		30.922

Annen konto			
Ai)	469	i)	3.434
ii)	3.614	iii)	6.753
iv)	7.233	viii)	1.888
v)	7.494	ix)	5.814
vi)	1.215	x)	60.100
vii)	801	K2)	25.984
A2)	5.158		
K1)	77.989		
	103.973		103.973

Balanse pr. 31.12.2012

Tomter, bygn., annen fast eiend	264.239	Form.kap. m/ekst. pål. restr.	236.081
Driftsløsøre. inv., utstyr og transp.midler	22.645	Annen formålskapital	2.235.749
Investeringer i datterselsk.	3.500	Langsiktig gjeld	861
Investeringer i aksjer og oblig.	42.170	Leverandører	43.298
Andre langsiktige fordringer	3.996	Skyldig off. avgifter	15.273
Varelager	28.585	Ubrukte statsmidler	32.143
Kundefordringer	31.084	Annen kortsiktig gjeld	30.862
Andre fordringer	21.138		
Markedsbaserte fin. omløpsm.	2.057.591		
Kontanter, bankinnskudd o.l.	119.319		
	2.594.267		2.594.267

- 1) Medlemsinntekter (36.765) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 2) Tilskudd - offentlig (627.249) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 3) Tilskudd – andre (228.017) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 4) Innsamlede midler og gaver (132.114) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 5) Opptjente inntekter (46.114) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 6) Finans- og investeringsinntekter (134.988) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 7) Andre inntekter (som salg av driftsmidler) (150) (D-Kontanter og K-LRR)
 - 8) Kostnader til anskaffelse av midler (55.414) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 9) Diverse kostnader (inkludert avskrivninger m.v) (282.723) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 10) Tilskudd til ICRC/IFRC/søsterforeninger (627.355) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 11) Tilskudd til distrikt/lokalforeninger (161.422) (K-Kontanter og D-LRR)
 - 12) Ressurser brukt til administrasjon (21.503) (K-Kontanter og D-LRR)
- xxx
- 17a) Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner (-27.234)
(K-LRR og D-Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner)
 - 17b) Annen formålskapital (84.214) (D-LRR og K-Annen formålskapital)
- xxx
- Ai) Omdisponerte midler (469) K-Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner og D-Annen konto)
- xxx
- i) Tilgang tomter, bygninger, fast eiendom (3.434)
(D-Tomter, bygninger, fast eiendom og K-Annen konto)
 - ii) Avskrivning tomter, bygninger, annens fast eiendom (3.614)
(K-Tomter, bygninger, fast eiendom og D-Annen konto)
 - iii) Tilgang driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler (6.753)
(D-Driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler og K-Annen konto)
 - iv) Avskrivning driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler (7.233)
(K-Driftsløsøre, inventar, utstyr, transportmidler og D-Annen konto)
 - v) Reduksjon av investeringer i datterselskaper (7.494)
(K-Investeringer i datterselskaper og D-Annen konto)
 - vi) Reduksjon andre langsiktige fordringer (1.215) (K-Andre langsiktige fordringer og D-Annen konto)
 - vii) Reduksjon varelager (801) (K-Varelager og D- Annen konto)
 - viii) Økning kundefordringer (1.888) (D-Kundefordringer og K-Annen konto)
 - ix) Økning andre fordringer (5.814) (D-Andre fordringer og K-Annen konto)
 - x) Økning markedsverdi finansielle omløpsmidler (60.100)
(D-Markedsbaserte finansielle omløpsmidler og K-Annen konto)
- xxx
- A1) Reduksjon langsiktig gjeld (9.501) (D-Langsiktig gjeld og K-Kontanter)
 - A2) Økning leverandører (5.158) (K-Leverandører og D-Annen konto)
 - A3) Reduksjon skyldig offentlige avgifter (2.993) D-Skyldig offentlige avgifter og K-Kontanter)
 - A4) Økning ubrukte statsmidler (6.126) (D-Kontanter og K- Ubrukte statsmidler)
 - A5) Reduksjon annen kortsiktig gjeld (60) (K-Kontanter og D-Annen kortsiktig gjeld)
- Xxx
- K1) Korreksjonsbokføring (77.989) (D-Annen konto og K-Kontanter)
 - K2) Korreksjonsbokføring (25.984) (K-Annen konto og D-Kontanter)

1c) Steg 3: Rekonstruksjon på et aggegert nivå

Røde Kors (2012): dobbel bokføring (rekonstruksjon på et aggegert nivå)

Balanse pr. 31.12.2011

Tomter, bygn., annen fast eiend	264.419	Form.kap. m/ekst. pål. restr.	262.846
Driftsløsoere. inv., utstyr og transp.midler	23.125	Annen formålskapital	2.151.535
Investeringer i datterselsk.	10.994	Langsiktig gjeld	10.362
Investeringer i aksjer og oblig.	42.170	Leverandører	38.140
Andre langsiktige fordringer	5.211	Skyldig off. avgifter	18.266
Varelager	29.386	Ubrukte statsmidler	26.017
Kundefordringer	29.196	Annen kortsiktig gjeld	30.922
Andre fordringer	15.324		
Markedsbaserte fin. omløpsm.	1.997.491		
Kontanter, bankinnskudd o.l.	120.772		
	2.538.088		2.538.088

Tomter, bygninger og annen fast eiendom

IB	264.419		
	3.434	UB	3.614
			264.239
	267.853		267.853

Lønnsomhetsresultatregnskapskonto (LRR)

	55.414		36.765
	282.723		627.249
	627.355		228.017
	161.422		132.114
	21.503		46.114
	84.214		134.988
			150
			27.234
	1.232.631		1.232.631

Driftsløsoere, inventar, utstyr og transp. midler

IB	23.125		
	6.753	UB	7.233
			22.645
	29.878		29.878

Formålskap./ekstern pålagte restriksjoner

	27.234	IB	262.846
UB	236.081		469
	263.315		263.315

Investeringer i datterselskaper

IB	10.994		
		UB	7.494
			3.500
	10.994		10.994

Annen formålskapital

		IB	2.151.535
UB	2.235.749		84.214
	2.235.749		2.235.749

Investeringer i aksjer og obligasjoner

IB	42.170		
		UB	42.170
	42.170		42.170

Langsiktig gjeld

A1)	9.501	IB	10.362
UB	861		
	10.362		10.362

Andre langsiktige fordringer		Leverandører	
IB	5.211		1.215
		UB	3.996
	5.211		5.211
Varelager		Skyldig offentlige avgifter	
IB	29.386		801
		UB	28.585
	29.386		29.386
Kundefordringer		Ubrukte statsmidler	
IB	29.196		26.017
	1.888	UB	6.126
	31.084		32.143
Andre fordringer		Annen kortsiktig gjeld	
IB	15.324		60
	5.814	UB	30.862
	21.138		30.922
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler			
IB	1.997.491		
	60.100	UB	2.057.591
	2.057.591		
Kontanter, bankinnskudd og lignende			
IB	120.772		55.414
	36.765		360.712
	627.249		627.355
	228.017		161.422
	132.114		21.503
	72.098		9.501
	134.988		2.993
	150		60
	6.126	UB	119.319
	1.358.279		1.358.279
Balanse pr. 31.12.2012			
Tomter, bygn., annen fast eiend		264.239	
Driftsløvsøre. inv., utstyr og transp.midler		22.645	
Investeringer i datterselsk.		3.500	
Investeringer i aksjer og oblig.		42.170	
Andre langsiktige fordringer		3.996	
Varelager		28.585	
Kundefordringer		31.084	
Andre fordringer		21.138	
Markedsbaserte fin. omløpsm.		2.057.591	
Kontanter, bankinnskudd o.l.		119.319	
		2.594.267	
		Form.kap. m/ekst. pål. restr.	
		236.081	
		Annen formålskapital	
		2.235.749	
		Langsiktig gjeld	
		861	
		Leverandører	
		43.298	
		Skyldig off. avgifter	
		15.273	
		Ubrukte statsmidler	
		32.143	
		Annen kortsiktig gjeld	
		30.862	
		2.594.267	

Steg 4 er vist i masterutredningens i tabell 7.2

Vedlegg 2 Noter

NOTER

Årsregnskapet omfatter den ideelle organisasjonen Norges Røde Kors, som er en forening uten økonomisk vinning som formål. Konsernregnskapet omfatter datterselskaper som fremkommer av note 14. Årsregnskapet omfatter således ikke distrikts- eller lokalforeningene til Norges Røde Kors. Disse er selvstendige organisasjoner med selvstendige lover og kontrolleres ikke av Norges Røde Kors.

REGSKAPSPRINSIPPER

Årsregnskapet er satt opp i samsvar med regnskapsloven og foreløpig regnskapsstandard for ideelle organisasjoner.

KONSOLIDERINGSPRINSIPPER

Konsernregnskapet omfatter foreningsregnskapet og datterselskapene, Norges Røde Kors Sentrene AS, Røde Kors Husene AS og Røde Kors Førstehjelp AS. Konsernregnskapet er utarbeidet som om konsernet var en økonomisk enhet. Transaksjoner og mellomværende mellom selskapene i konsernet er eliminert. Konsernregnskapet er utarbeidet etter ensartede prinsipper, ved at datterselskapet følger de samme regnskapsprinsipper som morselskapet.

Kjøpte datterselskaper regnskapsføres i konsernregnskapet basert på morselskapets anskaffelseskost. Anskaffelseskost tilordnes identifiserbare eiendeler og gjeld i datterselskapet, som oppføres i konsernregnskapet til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet. Eventuell merverdi ut over hva som kan henføres til identifiserbare eiendeler og gjeld balanseføres som goodwill. Merverdier i konsernregnskapet avskrives lineært over de oppkjøpte eiendelens forventede levetid.

DATTERSELSKAPER/TILKNYTTET SELSKAP

Datterselskaper og tilknyttede selskaper vurderes etter kostmetoden i foreningsregnskapet og tilknyttede selskaper vurderes etter kostmetoden i konsernregnskapet. Investeringen er vurdert til anskaffelseskost for aksjene med mindre nedskrivning har vært nødvendig. Det er foretatt nedskrivning til virkelig verdi når verdifall skyldes årsaker som ikke kan antas å være forbigående og det må anses nødvendig etter god regnskapskikk. Nedskrivninger er reversert når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er til stede.

INNETKTSFØRING

Medlemsinntekter regnskapsføres når de mottas. Offentlige tilskudd som det knytter seg betingelser til inntektsføres i takt med forbruk av midler knyttet til den støttede aktivitet. Ikke inntektsførte tilskudd regnskapsføres i balansen som en forpliktelse under Ubrukte statsmidler. Tilskudd og gaver fra andre givere og opplynte inntekter fra aktiviteter inntektsføres når organisasjonen

har juridisk rett til tilskuddet eller gaven, og verdien kan måles pålitelig. Verdien av innsamlede midler og gaver måles til virkelig verdi på motakstidspunktet.

KLASSIFISERING AV KOSTNADER

I aktivitetsregnskapet klassifiseres kostnader i tre hovedgrupper; kostnader til anskaffelse av midler, kostnader til formålet og administrasjonskostnader. Det vises til noter 6, 7 og 8 for nærmere spesifisering.

KLASSIFISERING OG VURDERING AV EIENDELER OG GJELD

Omløpsmidler og kortsiktig gjeld omfatter poster som forfaller til betaling innen ett år etter balansedagen, samt poster som knytter seg til varekretsløpet. Øvrige poster er klassifisert som anleggsmiddel/langsiktig gjeld. Første års avdrag på langsiktig gjeld er klassifisert som langsiktig gjeld.

Omløpsmidler vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.

Anleggsmidler vurderes til anskaffelseskost, men nedskrives til virkelig verdi dersom verdifallet ikke forventes å være forbigående.

FORDRINGER

Kundefordringer og andre fordringer er oppført i balansen til pålydende etter fradrag for avsetning til dekning av påregnelig tap.

VARELAGER

Varelageret vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi.

VARIGE DRIFTSMIDLER OG RETTIGHETER

Varige driftsmidler og rettigheter balanseføres og avskrives lineært over eiendelens forventede levetid. Direkte vedlikehold av driftsmidler kostnadsføres løpende under driftskostnader, mens påkostninger eller forbedringer tillegges driftsmidlets kostpris og avskrives i takt med driftsmidlet.

MARKEDSBASERTE FINANSIELLE OMLØPSMIDLER

Alle disse finansplasseringene er i likvide pengemarkeds-, obligasjons- og aksjefond der det

stilles daglige kurser som er notert i aktivt marked, hovedsakelig notert på Oslo Børs.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler vurderes til virkelig verdi på balansedagen uten fradrag for kostnader knyttet til salg. En andel av pengemarkedsfond holdes i første rekke med formål om å selge eller kjøpe tilbake på kort sikt, mens de resterende fond inngår i en langsiktig forvaltet portefølje av identifiserte instrumenter som er styrt sammen. Endring i virkelig verdi resultatføres som finans- og investeringsinntekt/kostnad. Markedsverdi og kostpris for de ulike plasseringene spesifiseres i note til regnskapet.

PENSJONSFORPLIKTELSE

Pensjonsordningen Norges Røde Kors har i Statens Pensjonskasse fremstår for de ansatte som en såkalt ytelsesplan, dvs. at de har et krav på en fremtidig pensjon basert på bl.a. opptjeningsstid og lønn på pensjoneringsstidspunktet. Det foreligger dermed for arbeidsgiver i prinsippet en forpliktelse overfor de ansatte til å yte denne pensjonen. Statens Pensjonskasse har ikke tilstrekkelig informasjon tilgjengelig til at det lar seg gjøre å beregne en slik forpliktelse, og således behandles ordningen som en ytelsesplan regnskapsmessig. Etter anbefalt praksis i Norge kan slike pensjonsplaner i dette tilfellet behandles som en tilskuddsplan regnskapsmessig, som i praksis vil si at periodens pensjonskostnad er lik periodens tilskudd.

Foreningen er pliktig til å ha tjenestepensjonsordning etter lov om obligatorisk tjenestepensjon. Foreningens pensjonsordning oppfyller kravene etter denne loven.

EIENDELER OG GJELD I UTENLANDSK VALUTA

Pengeposter i utenlandsk valuta er vurdert til kursen ved regnskapsårets slutt.

KONTANTSTRØMOPPSTILLING

Kontantstrømoppstilling utarbeides etter indirekte metode. Likviditetsbeholdning inkluderer kontanter, bankinnskudd og finansielle omløpsmidler som er vurdert til virkelig verdi.

NOTE 9 - ARTSINDELING

KONSERN		Alle beløp i NOK 1 000	FORENING	
2012	2011		2012	2011
		Inntekter		
627 249	659 230	Tilskudd - offentlig	627 249	659 230
228 017	236 784	Tilskudd - andre	228 017	236 784
133 612	202 245	Gaver og bidrag	132 115	200 627
140 495	124 222	Annen driftsinntekt	83 030	77 941
1 129 373	1 222 481	Sum inntekter	1 070 411	1 174 582
		Kostnader		
44 595	70 855	Varekostnad	19 351	52 128
220 216	215 581	Lønnskostnad	197 147	194 144
11 660	12 578	Avskrivninger	10 847	10 683
0	0	Nedskrivninger	0	0
142 453	157 976	Annen driftskostnad	135 005	146 474
788 778	830 786	Kontante bidrag	788 778	830 786
1 207 702	1 287 776	Sum kostnader	1 151 128	1 234 215
-78 329	-65 295	Driftsresultat	-80 717	-59 633
2 767	10 060	Renteinntekter	2 413	10 040
132 575	-59 973	Verdiendring finansielle omløpsmidler	132 575	-59 973
0	1 000	Nedskrivning aksjer/ansvarlig lån	-3 473	9 282
791	969	Rentekostnader	764	912
134 551	-51 881	Netto finansposter	137 697	-60 127
56 222	-117 176	Årsresultat	56 980	-119 760
		Disponering av årsresultat		
		Overføring til/fra FK m/ekst restr	-27 234	-11 816
		Overføring til annen formålskapital	84 214	-107 944
		Sum disponert	56 980	-119 760

NOTE 13 - IMMATERIELLE EIENDELER OG VARIGE DRIFTSMIDLER**KONSERN**

Alle beløp i NOK 1 000	Immaterielle eiendeler	Tomter, bygninger, fast eiendom	Dr.løsøre, invent., utstyr,	Transportmidler	Total dr.løsøre, inventar, utstyr, transportmidler	Total varige driftsmidler
Anskaffelseskost pr 1.1.12	405	320 127	116 370	17 095	133 465	453 997
Tilgang i året	251	0	6 907	170	7 077	7 328
Avgang i året	0	0	0	0	0	0
Anskaffelseskost 31.12.12	656	320 127	123 277	17 265	140 542	461 325
Akkumulerte avskrivninger 1.1.12	162	51 417	94 709	10 356	105 065	156 644
Årets ordinære avskrivninger	89	3 614	6 227	1 675	7 902	11 605
Akk.avskr. avgang	0	0	0	0	0	0
Akkumulerte avskrivninger 31.12.12	251	55 031	100 936	12 031	112 967	168 249
Akkumulerte nedskrivninger 1.1.12	0	856	3 500	0	3 500	4 356
Reversering nedskrivninger	0	0	0	0	0	0
Akk.nedskrivninger 31.12.12	0	856	3 500	0	3 500	4 356
Bokført verdi 31.12.12	404	264 240	18 841	5 234	24 075	288 720

Økonomisk levetid 5 år 50 - 100 år 3 - 5 år 3 - 5 år

Det er foretatt lineære avskrivninger for alle varige driftsmidler, utenom tomter.

FORENING

	Tomter, bygninger, fast eiendom	Dr.løsøre, invent., utstyr,	Transportmidler	Total dr.løsøre, inventar, utstyr, transportmidler	Total varige driftsmidler
Anskaffelseskost pr 1.1.12	314 812	106 911	15 279	122 190	437 002
Tilgang i året	3 434	6 753	0	6 753	10 187
Avgang i året	0	0	0	0	0
Anskaffelseskost 31.12.12	318 246	113 664	15 279	128 943	447 189
Akkumulerte avskrivninger 1.1.12	50 392	86 550	9 015	95 565	145 957
Årets ordinære avskrivninger	3 614	5 757	1 476	7 233	10 847
Akk.avskr. avgang	0	0	0	0	0
Akkumulerte avskrivninger 31.12.12	54 006	92 307	10 491	102 798	156 804
Årets nedskrivninger		0	0	0	0
Akk.nedskrivninger 31.12.12	0	3 500	0	3 500	3 500
Bokført verdi 31.12.12	264 239	17 856	4 788	22 645	286 886

Økonomisk levetid 50 - 100 år 3 - 5 år 3 - 5 år

Det er foretatt lineære avskrivninger for alle varige driftsmidler, utenom tomter.

NOTE 18 - ANDRE FORDRINGER

Alle beløp i NOK 1 000

Andre fordringer	KONSERN		FORENING	
	2012	2011	2012	2011
Påløpte inntekter	10 897	10 487	10 897	10 487
Forskuddsbetalte kostnader	1 865	4 070	9 151	3 747
Andre kortsiktige fordringer	1 214	1 090	1 090	1 090
Sum	13 976	15 647	21 138	15 324

NOTE 21 - FORMÅLSKAPITAL

Alle beløp i NOK 1 000

KONSERN	Formålskapital ekstern restriksjon	Annen formålskapital	Total formålskapital
Formålskapital pr. 01.01.12	262 846	2 164 978	2 427 824
Tilførte midler	117 520	83 456	200 976
Midler overført til aktiviteter	-144 754		-144 754
Årets resultat	-27 234	83 456	56 222
Omdisponerte midler/annet		-143	-143
Formålskapital pr. 31.12.12	235 612	2 248 291	2 483 903

FORENING	Formålskapital ekstern restriksjon	Annen formålskapital	Total formålskapital
Formålskapital pr. 01.01.12	262 846	2 151 535	2 414 381
Tilførte midler	117 520	84 214	201 734
Midler overført til aktiviteter	-144 754	0	-144 754
Årets resultat	-27 234	84 214	56 980
Omdisponerte midler	469		469
Formålskapital pr. 31.12.12	236 081	2 235 749	2 471 831

NOTE 22 - ANDELSELSKAPETS EIER

Referanser

- Braaten, L. (2009). *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* [Internett], Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening. 15.januar, 2009. Tilgjengelig fra: < <http://www.narf.no/Fagstoff/Regnskap/Regnskap/God-regnskapsskikk-for-ideelle-organisasjoner1/> > [Lest 22.april 2014],
- Foreløpig Norsk Regnskapsstandard NRS(F) (2008) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* [Internett], Norsk regnskapsstiftelse. November, 2008. Tilgjengelig fra: < http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9433906.pdf > [Lest 22.april, 2014]
- Mogstad, L. & Nisted, I. (2012). *Primære og sekundære datakilder* [Internett], Norsk digital læringsarena. 17. September, 2012. Tilgjengelig fra: < <http://ndla.no/nb/node/93370> > [Lest 22.april 2014],
- Monsen, N. (1987) *Anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper*. 1.utg. Bergen: Universitetsforlaget AS.
- Monsen , N. (2012). *Inntekter og utgifter: Et begrepsapparat*. kommunal økonomi, August, 2012, s. 6-8.
- Monsen, N. (2013). *Ideellkameralistikk og statuskameralistikk for kommunekassen*. Et eksempel av Norvald Monsen. Kommunal økonomi. Mars 2013, s. 22-29.
- Monsen, N. (2014a). *BUS 435 Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenlikning med henblikk på bruk i offentlig sektor* (Kompendium 7.utgave). Bergen: Norges Handelshøyskole
- Monsen, N. (2014b) *BUS 435 Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner* (Kompendium 1.Utgave) Bergen: Norges Handelshøyskole

Monsen, N (2014c). *Ideellkameralistikk og statuskameralistikk: To videreutviklede varianter av forvaltningskameralistikk* (Rapport 2.utgave). Bergen: Norges Handelshøyskole

Norges Røde Kors (2011) *Dette er Røde Kors*. Røde Kors [Internett], Tilgjengelig fra: <http://www.rodekors.no/Global/HK/Organinsasjon/Dokumenter/Dette%20er%20R%C3%B8de%20Kors/Dette%20er%20R%C3%B8de%20Kors%20Rev%202011.pdf> > [Lest 23. April, 2014]

Norsk RegnskapsStiftelse NRS (2008) *Endringer i GRS for ideelle organisasjoner* [Internett], Norsk regnskapsstiftelse. 4. November, 2008. Tilgjengelig fra: < <http://www.regnskapsstiftelsen.no/d9422929/endringer-i-grs-for-ideelle-organisasjoner> > [Lest 6. Mai, 2014]

Revisjon Midt-Norge (2007). *Kundebrev: God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*. Revisjon Midt-Norge IKS [Internett], nr.3. Tilgjengelig fra < <http://www.revisjonmidt norge.no/kundebrev.php?docDir=kundebrev.php&> > [Lest 4. Mai, 2014]

Røde Kors (2014) *Røde Kors bevegelsen* [Internett], Røde Kors. Tilgjengelig fra: < <http://www.rodekors.no/vart-arbeid/folkerett/bevegelsen/> > [Lest 23. April, 2014]

Røde Kors (2010): *Årsrapport 2010* [Internett], Røde Kors. Tilgjengelig fra: < <http://www.rodekors.no/Global/HK/Media/Rapporter/110609%20aarsrapport%202010.pdf> > [Lest 21. Januar, 2014]

Røde Kors (2011): *Årsrapport 2011* [Internett], Røde Kors. Tilgjengelig fra: < http://www.rodekors.no/Global/HK/Organinsasjon/Dokumenter/aarsrapport_2011.pdf > [Lest 21. Januar, 2014]

Røde Kors (2012): *Årsrapport 2012* [Internett], Røde Kors. Tilgjengelig fra: <

<http://www.rodekors.no/Global/HK/Media/Rapporter/A%CC%8Ar rapport%202012.>

[pdf](#)>[Lest 21. Januar, 2014]