

## Regnskap i Røde Kors

En teoretisk og empirisk studie



Selvstendig arbeid innen masterstudiet i økonomi og administrasjon, hovedprofil: Økonomisk styring

Av

Erik Olstad

Veileder: Professor Norvald N. Monsen

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 inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

# 1. Sammendrag

Røde Kors er en ikke-gevinstorientert organisasjon som har til formål å hjelpe mennesker i nød. Regnskapsmessig betraktes denne organisasjonen som en ideell organisasjon. Jeg vil i denne utredningen analysere den nåværende regnskapsmodellen som Røde Kors bruker samt foreslå en alternativ regnskapsmodell som organisasjonen som er mer hensiktsmessig å bruke. Først vil jeg ta for meg grunnleggende regnskapsteori som gjør at man lettere kan forstå regnskapsbehovet for Røde Kors. Deretter vil jeg forklare regnskapsreglene som organisasjonen bruker. Videre tar jeg for meg regnskapet til Røde Kors i empiridelen. I analysedelen foretar jeg en teoretisk analyse og en empirisk analyse som skal gi svar på hvilken regnskapsmodell som er best egnet for Røde Kors. Avslutningsvis kommer jeg med forslag til videre studier og praksis.

## 2. Forord

Denne utredningen er skrevet som en masteroppgave innen retningen Økonomisk styring ved Norges Handelshøyskole, våren 2011. Utredningen utgjør 30 studiepoeng.

I utredningen har jeg presentert og analysert ulike regnskap for Røde Kors. Jeg har videre sett på hvilke regnskap som kan være mest hensiktsmessig for organisasjonen. For å gjøre dette har jeg tatt utgangspunkt i teori vedrørende regnskap for ikke-gevinstorienterte organisasjoner, samt teori om lønnsomhetsregnskapet og ideelle organisasjoner. Det har blitt foretatt lignende studier om regnskap i ideelle organisasjoner, men til forskjell fra disse har jeg fokusert mer på empiri ved å ta utgangspunkt i offisielle regnskapstall fra Røde Kors.

Arbeidet med utredningen har vært interessant og lærerikt, men også utfordrende. Jeg har siden bachelorstudiet hatt interesse for regnskap og har tatt flere kurs innenfor dette. Jeg fikk inspirasjon til å skrive om temaet gjennom kursene BUS 435 – Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner og INB 421 – International business and nonbusiness accounting ved Norges Handelshøyskole. Disse kursene omhandler aspekter ved regnskap som ikke har blitt god nok belyst og har følgelig styrket både min interesse og forståelse for regnskap. Noen deler av utredningen har vært mer krevende enn andre. Blant annet var den doble bokføringen mer krevende enn antatt.

Jeg vil takke Norges Handelshøyskole, gjennom min veileder Norvald N. Monsen, for hjelpsomme råd og raske tilbakemeldinger gjennom prosessen. Jeg ønsker også å rette en takk til Røde Kors, spesielt adm. rådgiver Tiina Suikeli-Lindstrøm, som har skaffet meg nødvendige opplysninger og dokumenter.

Det hadde vært spennende å sett om Røde Kors kunne hatt bruk for denne utredningen.

Bergen, juni 2011

---

Erik Olstad

## Innhold

1. Sammendrag.....	1
2. Forord.....	2
3. Innledning.....	8
3.1 Problemstilling.....	8
3.2 Formål.....	8
4. Metode.....	9
4.1 Metodesynsmåter.....	9
4.1.1 Analytisk synsmåte.....	9
4.1.2 Systemsynsmåte.....	9
4.1.3 Aktørsynsmåten.....	10
4.1.4 Valg av synsmåte.....	10
4.2 Forskningsmetoder.....	10
4.2.1 Aksjonsforskning.....	10
4.2.2 Case-studier.....	11
4.2.3 Survey-undersøkelser.....	11
4.2.4 Valg av forskningsmetode.....	12
4.3 Datainnsamling.....	12
4.4 Fremgangsmåte.....	12
4.5 Oppsummering.....	13
5. Referanseramme.....	14
5.1 Formålet med regnskap.....	14
5.2 Ulike typer organisasjoner.....	15
5.2.1 Gevinstorienterte organisasjoner.....	16
5.2.2 Ikke-gevinstorienterte organisasjoner.....	17
5.3 Inntekter og utgifter.....	19
5.4 Lønnsomhetsregnskap vs. finansielle regnskap.....	21

5.5 Bokføringsmetoder.....	22
5.6 Kjøpmannens bokføring .....	22
5.6.1. Kjøpmannens enkle bokføringsmetode .....	22
5.6.2 Kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode .....	23
5.6.3 Kjøpmannens dobbelte bokføring .....	24
5.7 Kameralistens bokføring .....	25
5.7.1 Kameralistikkens utviklingsfaser .....	25
5.7.2 Den kameralistiske kontoen .....	26
5.8 Regnskapsmodeller .....	29
5.8.1 Lønnsomhetsregnskapet .....	29
5.8.2 Forvaltningskameralistikk (FKAM).....	29
5.8.3 Bedriftskameralistikk (BKAM).....	30
5.9 Oppsummering .....	32
6. Regnskapsregler for ideelle organisasjoner.....	33
6.1 Ideelle organisasjoner.....	33
6.2 NRS(F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner .....	34
6.2.1 Historisk utvikling.....	34
6.2.2 Innledende kommentarer .....	35
6.2.3 Formålet med standarden .....	36
6.2.4 Prinsippanvendelse og fortolkning.....	36
6.2.4.1 Transaksjonsprinsippet.....	36
6.2.4.2 Opptjeningsprinsippet .....	36
6.2.4.3 Sammenstillingsprinsippet .....	37
6.2.4.4 Inntekter (anskaffelse av midler).....	38
6.2.4.4.1 Medlemsinntekter.....	38
6.2.4.4.2 Tilskudd.....	39
6.2.4.4.3 Innsamlede midler og gaver .....	40

6.2.4.4.4 Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter .....	40
6.2.4.4.5 Finans- og investeringsinntekter .....	40
6.2.4.5 Kostnader (forbrukte midler) .....	40
6.2.4.5.1 Kostnader til anskaffelse av midler .....	41
6.2.5 Oppstillingsplaner .....	41
6.2.5.1 Aktivitetsregnskapet .....	42
6.2.5.2 Balansen .....	43
6.2.5.3 Kontantstrømoppstilling .....	44
6.3 Oppsummering .....	45
7. Empiri .....	46
7.1 Presentasjon av Røde Kors .....	46
7.1.1 Formål .....	47
7.2 Offisielle regnskap .....	48
7.2.1 Retningslinjer .....	49
7.2.2 Regnskapsprinsipper - Inntektsføring .....	49
7.2.3 Aktivitetsregnskapet og betydningen av aktivitetsresultatet .....	51
7.2.4 Balanse .....	53
7.2.5 Budsjett .....	53
7.3 Bokføring .....	54
7.3.1 Dobbel bokføring .....	54
7.3.2 Enkel bokføring .....	55
7.4 Statusregnskap .....	56
7.5 Inntekts- og utgiftsregnskap .....	56
7.6 Hovedtall .....	57
7.7 FKAM og kontrollformål .....	59
7.8 Oppsummering .....	62
8. Analyse .....	64

8.1 Innledning.....	64
8.2 Teoretisk analyse.....	65
8.2.1 Teoretisk analyse av aktivitetsregnskapet vs. FKAM.....	65
8.2.2 Analyse av kontrollformålene i Røde Kors.....	68
8.2.3 Analyse av informasjonsbehovet i Røde Kors.....	70
8.2.4 Bruk av aktivitetsregnskapet i Røde Kors.....	71
8.2.5 Bruk av FKAM i Røde Kors.....	73
8.2.5.1 Supplement til FKAM.....	76
8.2.6 Kommentarer til standarden.....	76
8.3 Empirisk analyse av Røde Kors.....	79
8.4 Valg av regnskapsmodell for Røde Kors.....	81
8.5 Kritikk.....	83
8.6 Oppsummering.....	84
9. Konklusjoner.....	85
9.1 Om ideelle organisasjoner og regnskap.....	85
9.2 Forslag til videre praksis.....	86
9.3 Forslag til videre studier.....	86
Vedlegg 1: Regnskap for 2009.....	88
Vedlegg 1a: Offisielt regnskap.....	89
Vedlegg 1b: Budsjett.....	93
Vedlegg 1c: Dobbel bokføring 2009.....	94
Vedlegg 1d: Kameralistisk enkel bokføring.....	97
Vedlegg 2: Regnskap for 2008.....	98
Vedlegg 2a: Offisielt regnskap.....	99
Vedlegg 2b: Budsjett.....	103
Vedlegg 2c: Dobbel bokføring 2008.....	104
Vedlegg 2d: Kameralistisk enkel bokføring.....	107

Vedlegg 3: Regnskap for 2007 .....	109
Vedlegg 3a – Offisielt regnskap .....	110
Vedlegg 3b: Budsjett .....	114
Vedlegg 3c: Dobbel bokføring 2007 .....	115
Vedlegg 3d: Kameralistisk enkel bokføring .....	118
Vedlegg 4: Pengeregnskap for 2007-2009 .....	119
Vedlegg 4a: Statusregnskap .....	119
Vedlegg 4b: Inntekts- og utgiftsregnskap .....	120
Referanser.....	122



## 3. Innledning

### 3.1 Problemstilling

I denne utredningen skal jeg ta for meg regnskapet til Røde Kors i lys av relevant regnskapsteori og til dette har jeg en enkel og klar problemstilling:

*”Hva er den mest hensiktsmessige regnskapsmodellen for Røde Kors?”*

Jeg understreker at jeg i utredningen tar for meg regnskapet til Røde Kors i Norge og jeg fokuserer på foreningen (morselskapet) og ikke konsernet. Bakgrunnen for valg av problemstilling er at vi er inne i en tid der offentlige og ideelle organisasjoners regnskap blir mer og mer like lønnsomhetsregnskapet<sup>1</sup>. Det virker ut som om mange ikke er klar over konsekvensene av dette. I tillegg er det heller ikke mange som vet at det finnes alternative regnskapsmodeller.

### 3.2 Formål

Formålet med denne utredningen er å tilegne og formidle kunnskap om alternative regnskapsmodeller for ideelle organisasjoner ved å ta utgangspunkt i Røde Kors som et case-studie. I tillegg skal jeg komme med et forslag til den mest hensiktsmessige regnskapsmodellen slike organisasjoner kan bruke. På grunnlag av dette ønsker jeg at min studie kan kunne være til hjelp for ideelle organisasjoner og forskning innenfor regnskap i disse organisasjonene. Utredningen skal samtidig gi innsikt og økt kunnskap omkring regnskapsteori.

---

<sup>1</sup> Et annet navn på lønnsomhetsregnskapet er finansregnskapet og forretningsregnskapet. Årsaken til at jeg bruker begrepet lønnsomhetsregnskap er for å bedre synliggjøre forskjellen mellom finansielle (penge)regnskap som ikke fokuserer på lønnsomhet.

## 4. Metode

I dette kapitlet skal jeg ta for meg ulike metodesynsmåter (avsnitt 4.1), og se på ulike forskningsmetoder (avsnitt 4.2). Deretter beskriver jeg i avsnitt 4.3 hvilke type data jeg benytter meg av. I avsnitt 4.4 presenterer jeg fremgangsmåten jeg har brukt i utredningen. Til slutt kommer jeg med en kort oppsummering.

### 4.1 Metodesynsmåter

Monsen (1987) beskriver tre metodesynsmåter:

1. Analytisk synsmåte
2. Systemsynsmåte
3. Aktørsynsmåte

Jeg vil nedenfor kort beskrive hver synsmåte da valg av disse står sentralt for utredningen.

#### 4.1.1 Analytisk synsmåte

Den analytiske synsmåten kjennetegnes ved at virkeligheten er sammensatt av ulike komponenter. Ulike individer vil oppfatte komponentene på samme måte og man kan derfor si at det foreligger en objektiv virkelighetsoppfatning. Komponentene analyseres hver for seg, men det er *helheten*, det vil si summen av komponentene, som er det avgjørende. Følgende eksempel kan benyttes for å illustrere denne synsmåten. La oss anta at man har tre fenomen: A, B og C som hver representerer 2. Etter en analytisk synsmåte vil summen av komponentene, det vil si 6, utgjøre den helhetlige oppfatningen.

#### 4.1.2 Systemsynsmåte

Denne synsmåten fokuserer på forholdet mellom komponentene og antar at virkeligheten fortsatt er sammensatt av ulike komponenter på en objektiv måte. Det som skiller denne synsmåten fra den analytiske synsmåten er at man tar med positive og negative synenergieffekter. Dermed forklares virkeligheten ut i fra komponentenes *egenskaper*. Ved å benytte det foregående eksempelet kan man nå anta at egenskapene ved komponentene utgjør et helhetlig virkelighetssyn som gir summen 7.

### **4.1.3 Aktørsynsmåten**

Formålet med denne synsmåten er å lage en oversikt over hvordan de ulike aktørene *handler* og miljøet som ligger omkring dem. Det fokuseres altså på de enkelte individers handlinger i stedet for helhetens handlinger. Her består virkeligheten av ulike sosiale prosesser og er ikke objektiv. Eksempelvis kan denne metoden benyttes når man skal beskrive brukervennligheten av en ny regnskapsmodell.

### **4.1.4 Valg av synsmåte**

I denne utredningen skal jeg ta utgangspunkt i regnskapene til Røde Kors. Regnskapene er objektivt sammensatt av data og vil kunne oppfattes på samme måte av forskjellige individer. Det vil derfor være naturlig å benytte en analytisk synsmåte. Jeg vil også benytte systemsynsmåten når jeg skal argumentere for en alternativ regnskapsmodell. Her ser jeg på synergieffekter mellom nåværende regnskap, budsjett og det alternative regnskapet. Til slutt vil det også være hensiktsmessig å benytte aktørsynsmåten. Siden ulike regnskapsbrukere har forskjellige oppfatninger om hvilken regnskapsmodell som er mest hensiktsmessig skal jeg videre i utredningen se på hvilken nytteverdi en alternativ regnskapsmodell har for de ulike regnskapsbrukerne. Jeg vil følgelig benytte alle tre synsmåtene.

## **4.2 Forskningsmetoder**

I følge Ghauri og Grønhaug (2010) kan forskningsmetode sees på som et verktøy eller fremgangsmåte for å få svar på spørsmål. I dette avsnittet skal jeg kort beskrive ulike forskningsmetoder som er vanlig å benytte: aksjonsforskning, case-studier og surveyundersøkelser. På grunnlag av dette vil jeg argumentere for hvilken forskningsmetode som er mest hensiktsmessig å bruke for denne utredningen.

### **4.2.1 Aksjonsforskning**

Denne forskningsmetoden karakteriseres ved at resultatene i forskningen brukes til å starte praktiske tiltak under medvirkning til forskeren selv. Forskeren kommer med forslag til endringstiltak og deltar i gjennomføringen av tiltakene og kontrollerer virkningen av dem

([www.snl.no](http://www.snl.no)). Videre kjennetegnes forskningsmetoden ved at det er mye handling og lite refleksjon samt at den tar utgangspunkt i en problemstilling som har oppstått i praksis. Her arbeider man for en endring samtidig med at det skal utvikles ny kunnskap. Målet er å forbedre praksisen samtidig som å øke kunnskapen hos forskeren og praktikerer.

Hovedkjennetegnene er:

- Samarbeid mellom forskeren og de som arbeider i praksis
- Forskningsproblemet skal være et problem som defineres i praksis
- Endring i praksis
- Utvikling av ny kunnskap

#### **4.2.2 Case-studier**

Case-studier har i økende grad blitt en populær tilnærming som brukes i kvalitative undersøkelser. Ordet "case" kommer fra det latinske ordet casus og understreker betydningen av det enkelte tilfelle (Andersen, 1997, gjengitt i Dalland, 2000). I følge Yin (1981, gjengitt i Dalland, 2000) finnes det ikke noen utstrakt enighet om hva et case-studie er, men at det dreier seg om ett eller flere "tilfeller" som gjøres til gjenstand for inngående studier. Videre dreier en stor del av case-studier seg om datainnsamling og bearbeiding. Metoden er hensiktsmessig når problemstillingen er uklar og ikke godt forstått (Ghauri og Grønhaug, 2010). Ved å bruke et case kan man derfor gi et konkret eksempel som belyser problemstillingen bedre.

#### **4.2.3 Survey-undersøkelser**

Survey betyr overblikk og hensikten med denne typen undersøkelser er å få et overblikk over sosiale forhold i en befolkningsgruppe (Dalland, 2000). Typiske eksempler er spørreskjemaer og intervjuer. Informasjonen fra denne typen undersøkelser kan påvirke beslutninger og arbeid i en organisasjon. Mordal (gjengitt i Dallan, 2000) beskriver mønsteret i en survey-undersøkelse:

- Standardiserte spørsmål lages av: oppdragsgiver/forsker.
- Spørsmålene stilles til: svarere (respondenter).
- Spørsmålene skal gi kunnskap om: sosial virkelighet.

#### **4.2.4 Valg av forskningsmetode**

I samråd med min veileder bestemte jeg meg tidlig for at jeg skulle skrive om Røde Kors. Vi ble også enige om at jeg kunne hente ideer fra kompendiet *Regnskap for boligbyggelag og borettslag* (Monsen 2010) som er et case-studie. Dermed falt det naturlig inn at valg av forskningsmetode ble et case-studie. Denne metoden passer også godt til å analysere regnskapet til Røde Kors siden man kan studere organisasjonen i dybden. I tillegg er et case-studie fleksibelt da det vil være nødvendig å gjøre avgrensninger og forutsetninger underveis. Det kan også bli enklere å forstå teorien når jeg bruker et case ved at det vises konkrete eksempler. Til slutt vil det være interessant å se om alternative regnskapsmodeller passer inn i Røde Kors.

#### **4.3 Datainnsamling**

Her kan man enten basere seg på data som allerede er tilgjengelig, såkalte sekundærdata, eller samle inn egne primærdata. Jeg vil i denne utredningen basere meg på sekundærdata. Disse dataene er grunnlaget for denne utredningen. Uten disse dataene kunne jeg ikke belyst problemstillingen godt nok. Dataene som jeg har brukt har jeg hovedsakelig funnet i årsrapportene til Røde Kors som finnes tilgjengelig på nettsiden deres.<sup>2</sup> I tillegg har jeg også innhentet data fra regnskapsavdelingen til Røde Kors. Dataene kommer fra godkjente regnskap og kan følgelig regnes som pålitelige.

#### **4.4 Fremgangsmåte**

Da jeg startet med å skrive denne utredningen (januar 2011) hadde jeg planer om å ta utgangspunkt i det siste regnskapet til Røde Kors som på dette tidspunktet var for 2009. Jeg var imidlertid litt i tvil om jeg skulle ta utgangspunkt i flere år, for eksempel en tre-års periode. I tillegg så jeg i årsrapporten til Røde Kors for 2009 at organisasjonen opererte med både konsernregnskap og foreningsregnskap. Jeg var derfor også usikker på hvilken organisasjonsenhet jeg skulle bruke. Etter råd fra min veileder var det to alternative fremgangsmåter jeg kunne benytte:

---

<sup>2</sup> [http://www.rodekors.no/Nyheter\\_og\\_presse/Rapporter/](http://www.rodekors.no/Nyheter_og_presse/Rapporter/)

1. **Benytte årsregnskapet for kun 2009.** Her kunne et konsernregnskap være interessant å bruke. I følge årsrapporten til Røde Kors har organisasjonen tre datterselskaper: Norges Røde Kors Sentrene AS, Røde Kors Husene AS og Røde Kors Førstehjelp. Jeg klarte ikke å finne ut om noen av disse selskapene hadde lønnsomhet som målsetting. Dersom de hadde dette sa min veileder at det kunne være interessant å diskutere hva de har gjort og hva de eventuelt burde gjøre med henhold til å konsolidere ulike organisasjonsenheter med ulike målsetninger. En aktuell problemstilling hadde da vært å finne ut hvilken regnskapsmodell som burde brukes her. Alternativt kunne jeg intervjuet noen personer for å spørre hva de mente om årsrapporten og om de hadde eventuelle ønsker om innholdet i årsrapporten.
2. **Benytte årsregnskapene for 2007-2009:** Her var det aktuelt å kun se på foreningen (morselskapet) til Røde Kors da denne hovedsakelig ikke har lønnsomhet som målsetting. Videre kunne jeg foreta en kritisk analyse av regnskapene til Røde Kors og utarbeide et forslag om en alternativ regnskapsmodell. Ved å fokusere på tre år i stedet for kun ett kunne jeg bedre følge utviklingen av regnskapene. Dette gjør det også enklere å sammenligne og bearbeide regnskapene. I tillegg kunne jeg da få et rikere empirisk innhold.

Etter å ha reflektert litt på hvilken fremgangsmåte jeg ville benytte fant jeg det mest hensiktsmessig å fokusere på Røde Kors foreningen (morselskapet) og ikke konsernet. Det ble derfor naturlig å velge alternativ to.

#### **4.5 Oppsummering**

Jeg har i dette kapitlet valgt å benytte meg av de tre metodesynsmåtene. Som nevnt ovenfor har jeg også valgt å benytte meg av et case-studie som forskningsmetode. Dataene som jeg har hentet inn kommer fra de offisielle årsrapportene og internt fra Røde Kors, og kan derfor regnes for å være gyldige og pålitelige. Jeg har også benyttet meg av en klar fremgangsmåte for hvordan jeg skal utarbeide utredningen. Jeg vil i neste kapittel presentere en referanseramme hvor jeg tar for meg relevant teori.

## 5. Referanseramme

I dette kapitlet skal jeg ta for meg relevant teori. I motsetning til lønnsomhetsregnskapet er det ikke like mye regnskapsteori innenfor ikke-gevinstorienterte organisasjoner; herunder ideelle organisasjoner. Jeg har derfor valgt å ta utgangspunkt i kompendiet *Regnskap i offentlig sektor: en innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge* som er skrevet av min veileder Norvald Monsen.

Jeg vil først starte med å forklare formålet med regnskap (avsnitt 5.1). Deretter nevner jeg ulike typer organisasjoner (avsnitt 5.2). Et sentralt tema er begrepene inntekter og utgifter (avsnitt 5.3) som fremhever at vi står overfor to periodiseringsprinsipp. Jeg presenterer videre to ulike regnskap: lønnsomhetsregnskap og finansielle regnskap (avsnitt 5.4). I avsnitt 5.5 kommer det fram at vi står ovenfor to hovedtyper av bokføring, der jeg legger vekt på to hovedmetoder. I avsnitt 5.6 presenterer jeg kjøpmannes bokføring som er den ene bokføringsmetoden, mens jeg i avsnitt 5.7 beskriver jeg kameralistens bokføring som er den andre mindre kjente bokføringsmetoden. I avsnitt 5.8 presenterer jeg tre regnskapsmodeller: lønnsomhetsregnskapet, FKAM og BKAM: Til slutt oppsummeres kapitlet i avsnitt 5.9.

### 5.1 Formålet med regnskap

Regnskap kan beskrives som et system for registrering, måling og kommunikasjon av økonomisk informasjon, som setter regnskapsbrukerne i stand til å gjøre kvalifiserte vurderinger og beslutninger med utgangspunkt i regnskapsinformasjonen (Fladstad og Tofteland, 2005). Havstein og Moen (2004) beskriver et regnskap som et hjelpemiddel til å holde oversikt over hva et foretak tjener, hva som forbrukes, hva det eier, og hva det skylder.

En årsak til at det føres regnskap er at man ønsker å ha *kontroll* med de forskjellige aktivitetene, det vil si at man ser hva pengene har gått til. Regnskap er dermed et viktig redskap i den økonomiske styringen av en organisasjon. En annen årsak er at regnskapsbrukerne skal få økonomisk *informasjon* om organisasjonen (Havstein og Moen, 2004). Eierne av foretakene, det vil si de som har skutt inn kapital eller andre verdier, ønsker en redegjørelse for hva pengene deres er gått til. Eierne kan dermed få informasjon om bruken av pengene og avkastningen av kapitalen som har blitt skutt inn. I tillegg kan andre interessenter ha bruk for informasjonen om organisasjonens aktiviteter og økonomiske

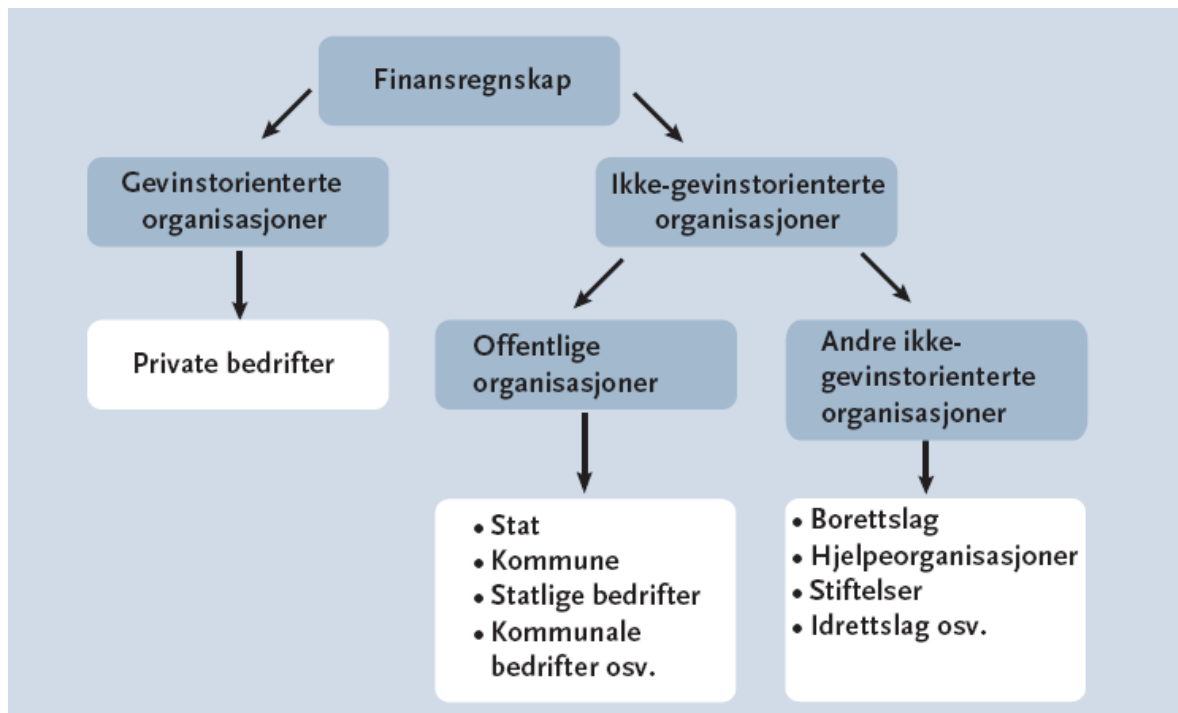
stilling. Dette kan være finansinstitusjoner som har gitt lån til organisasjonen og som ønsker informasjon om hvordan kapitalen forvaltes. Det kan også være investorer som vurderer å kjøpe eierandeler i foretaket og har behov for å vite om regnskapet er lønnsomt. En sentral brukergruppe er de offentlige myndighetene som bruker regnskapet til å beregne og kontrollere skatter og avgifter (Havstein og Moen, 2004).

I følge Monsen (2009a) har regnskap, spesielt finansregnskapet, to basismålsettinger: *kontroll* og *beslutningstaking*. Kontrollmålsettingen innebærer at regnskap skal gi informasjon om hvordan man har forvaltet de finansielle ressursene i perioden. Uten sann og korrekt informasjon, vil ikke prinsipalen bli i stand til å kontrollere agenten. Beslutningstaking vil si at regnskapet skal være et basisgrunnlag for beslutningstaking. Informasjonen i regnskapet skal gjøre det mulig å få til en effektiv beslutning.

## **5.2 Ulike typer organisasjoner**

Innenfor regnskap kan man dele organisasjoner inn i to ulike typer, nemlig gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte organisasjoner (Solbakken og Monsen, 2008). Begge organisasjonene utarbeider regnskap som vanligvis blir omtalt som finansregnskap (også omtalt som lønnsomhetsregnskap). Gevinstorienterte organisasjoner består hovedsakelig av private bedrifter som har lønnsomhet som formål. Ikke-gevinstorienterte organisasjoner kan deles inn i offentlige organisasjoner (slik som stat og kommune) og andre ikke-gevinstorienterte organisasjoner (som borettslag og hjelpeorganisasjoner). Dette illustreres nedenfor i figur 5.1.



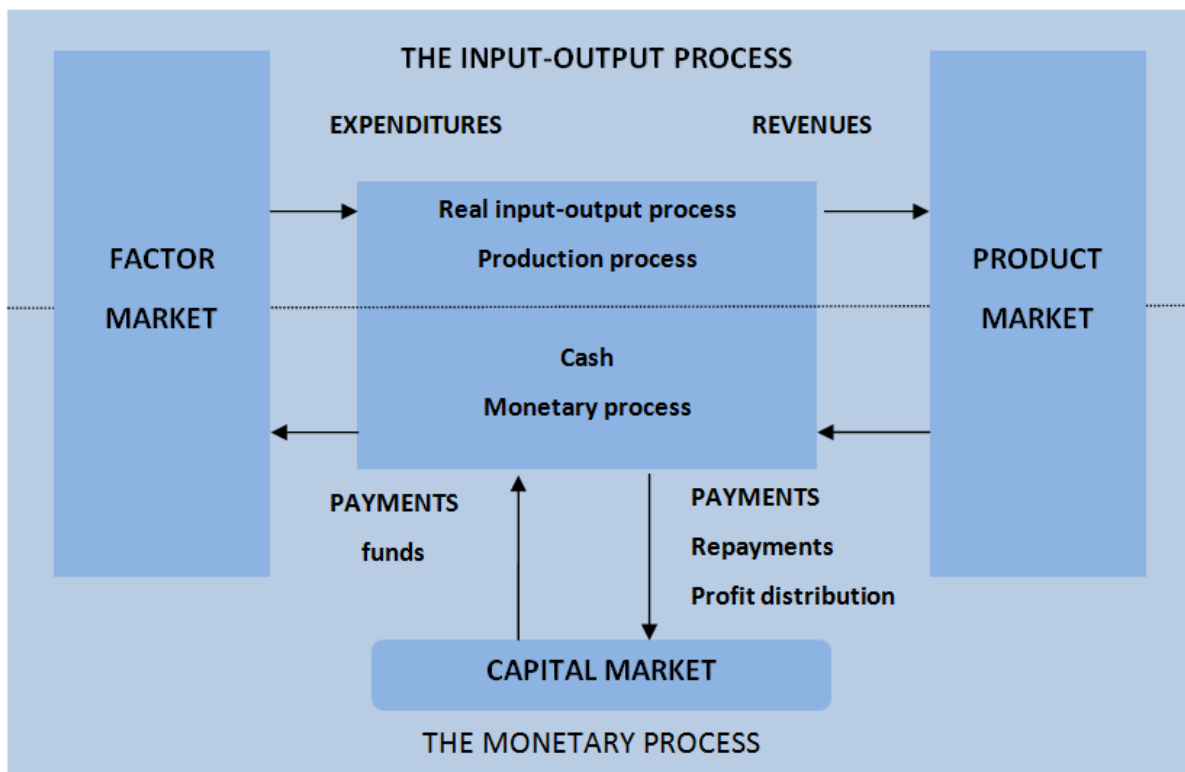


**Figur 5.1:** Finansregnskap for ulike typer organisasjoner (Kilde: Monsen, 2009a)

### 5.2.1 Gevinstorienterte organisasjoner

Det som kjennetegner gevinstorienterte organisasjoner (også omtalt som private bedrifter og markedskoblede organisasjoner) er at de har som formål å generere profitt (Solbakken og Monsen, 2008). Dette innebærer at de ønsker å få inn mer penger enn de bruker, slik at overskuddet maksimeres. Disse organisasjonene har eiere, altså personer som har skutt inn kapital eller andre verdier, som følgelig ønsker størst mulig avkastning på innskuddet. Inntektene krever vanligvis en motytelse noe som innebærer at de har mange toveis pengestrømmer. For eksempel kjøper en kunde en penn av organisasjonen der kunden får pennen som en direkte motytelse. På grunnlag av dette har organisasjonen en lønnsomhetsmålsetning ved å generere størst mulig overskudd.

Man kan oppsummere den gevinstorienterte organisasjonen ved å ta utgangspunkt i figur 5.2. Her vises ytelsessiden (aktivitetssiden) over den stiplede linjen. Bedriften skaffer innsatsfaktorer (materialer, arbeidskraft o.l.) i faktormarkedet. Innsatsfaktorene brukes så i produksjonsprosessen. Når varene er produserte tilbys de i produktmarkedet. Det går da en pengestrøm tilbake til bedriften og faktormarkedet. Dette er betalingssiden (pengesiden) som vises under den stiplede linjen. Det foregår også en pengestrøm til og fra kapitalmarkedet som skyldes at bedriften kan låne penger i dette markedet som må tilbakebetales.



**Figur 5.2:** The Capital Circulation Model of the Firm (Kilde: Näsi og Näsi, 1997, gjengitt i Monsen, 2009a)

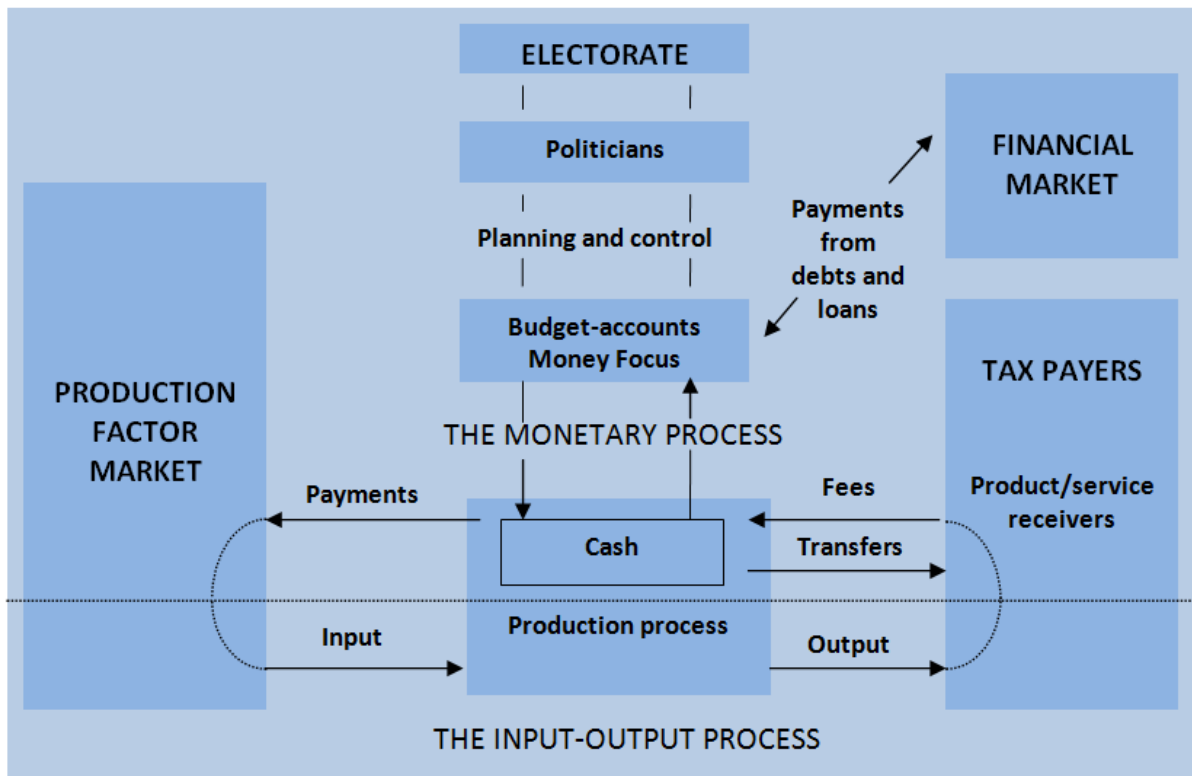
### 5.2.2 Ikke-gevinstorienterte organisasjoner

Ikke-gevinstorienterte organisasjoner kjennetegnes ved at de ikke har lønnsomhet som målsetning, men å yte tjenester som kommer samfunnet til gode (Solbakken og Monsen, 2008). Inntektene fra disse organisasjonene er hovedsakelig enveis pengestrømmer, det vil si at de ikke krever motytelser. Typiske eksempler på slike organisasjoner er staten, kommuner og hjelpeorganisasjoner der enveis pengestrømmene kan bestå av skatter og avgifter, medlemsinntekter og offentlige tilskudd. En person kan betale medlemsinntekt til organisasjonen uten å direkte få en motytelse tilbake.

Ikke-gevinstorienterte organisasjoner kan deles inn i offentlige organisasjoner og andre ikke-gevinstorienterte organisasjoner, jf. figur 5.1 ovenfor. Budsjettet spiller en viktig rolle i slike organisasjoner. Budsjettet representerer en pengebeslutning ved at det spesifiserer hvor store utgifter (i form av penger) som skal brukes til organisasjonens oppgaver samt hvordan utgiftene skal finansieres (i form av inntekter). Som en følge av dette pengefokuset i budsjettet, representerer budsjettet et ”finansielt (penge)budsjett”, som fokuserer på inntekts- og utgiftsutviklingen. Gitt dette finansielle (penge)fokuset i budsjettet er det behov for et

tilsvarende finansielt (penge)fokus i regnskapet (Monsen 2009a).

Som følge av dette oppstår det et ”styringsproblem” for ikke-gevinstorienterte organisasjoner, jf. Monsen 2009a. Dette kan illustreres nedenfor i figur 5.3. Den øverste delen av figuren representerer en gevinstorientert organisasjon (privat bedrift), mens den nederste representerer en ikke-gevinstorientert organisasjon (for eksempel en offentlig organisasjon).



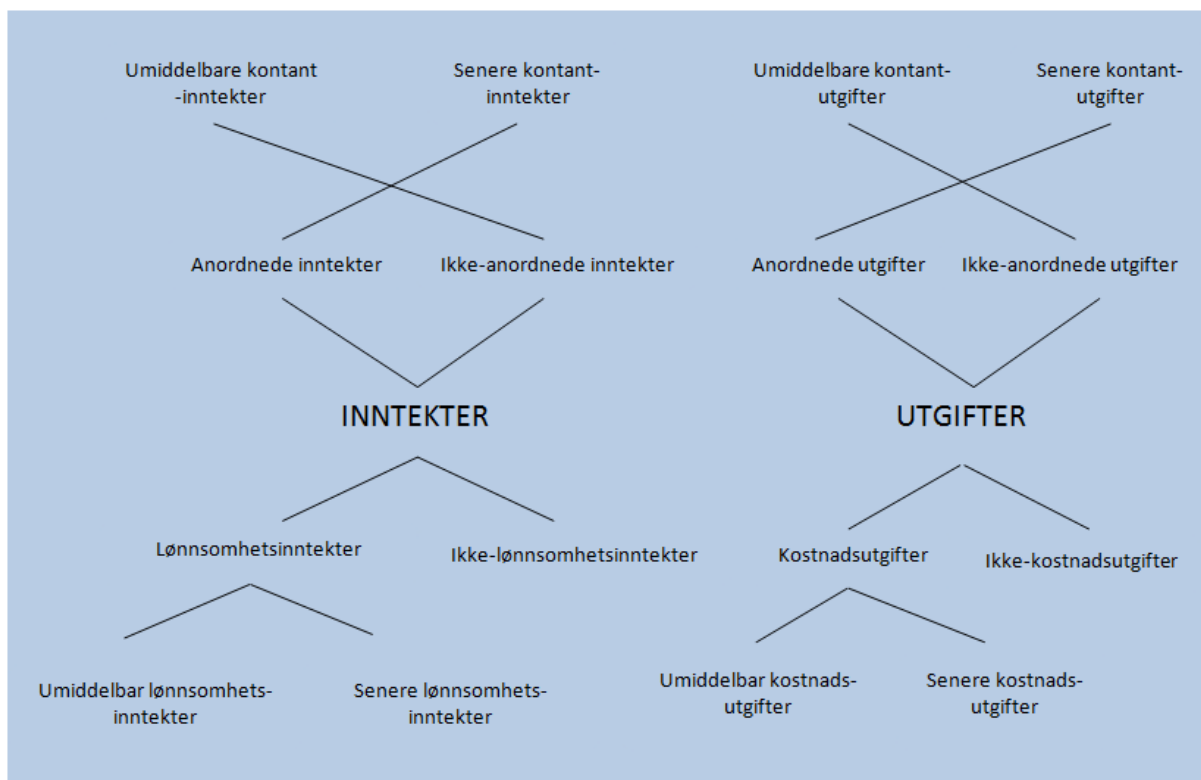
**Figur 5.3:** The Economic Process Model of Government (Kilde: Näsi og Näsi, 1997, gjengitt i Monsen, 2009a)

Hvis vi sammenligner med figur 5.2 ser vi store likheter i ytelsessiden (input-output-siden) mellom gevinstorienterte (se øverste del av figur 5.2) og ikke-gevinstorienterte organisasjoner (se nederste del av figur 5.3). Vi ser at begge organisasjonene anskaffer ulike produksjonsfaktorer som omformes til produkter eller tjenester som deretter leveres til mottakerne. Når det kommer til betalingsiden (pengesiden) ser vi at det er betydelige forskjeller. Gevinstorienterte organisasjoner mottar vanligvis penger fra kundene ved levering av varer eller tjenester. Inntektene brukes til å betale for innsatsfaktorene, men organisasjonene kan også låne penger i kapitalmarkedet, for eksempel banklån, jf. nederste delen av figur 5.3.

Når det gjelder ikke-gevinstorienterte organisasjoner, mottar disse i stor grad inntekter uten motytelser, såkalte enveis pengetransaksjoner. Disse inntektene kommer inn i toppen av organisasjonen og blir vanligvis fordelt etter budsjettet. Ofte blir de fordelt til ulike avdelinger, for eksempel skoler og helseavdelinger, som betaler utgiftene for innsatsfaktorene sine (for eksempel lærebøker og medisiner). I tillegg har finner man også mange enveis utbetalinger, for eksempel trygder, uten at det kreves noen motytelse fra mottakerne. Dessuten er pengetransaksjonsprosessen forbundet med budsjett, hvor budsjettet brukes til å fordele inntektene.

### 5.3 Inntekter og utgifter

To av de viktigste begrepene i et regnskap er inntekter og utgifter. *Inntekter* representerer krav på innbetalinger, mens *utgifter* representerer forpliktelse til utbetalinger (Monsen, 2011). Inntektene og utgiftene vil alltid ha en pengevirkning som påvirker pengebeholdningen i form av pengeeiendeler minus gjeld. I tillegg kan inntektene og utgiftene ha en lønnsomhetsvirkning som påvirker egenkapitalen i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld (Monsen, 2011). Figur 5.4 brukes for å illustrere dette. Med begrepene inntekt og utgift menes påløpte (totale) inntekter og utgifter.



**Figur 5.4:** Inntekter og utgifter (Kilde: Monsen, 2011)

Når man skal utarbeide et regnskap, kan inntektene og utgiftene periodiseres med utgangspunkt i pengevirksomheten eller lønnsomhetsvirkningen. Man står dermed ovenfor to forskjellige periodiseringsprinsipp: 1) pengeperiodiseringsprinsipp og 2) lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp

### **Pengeperiodisering**

Øverste del av figur 5.4 fokuserer på inntektenes og utgiftenes *pengevirksomhet*. Dette innebærer at inntektene og utgiftene enten kan være anordnet eller ikke-anordnet. Med anordnet menes det at inntektene og utgiftene er anvist eller bevilget for inn- og utbetaling. De anordnede inntektene og ikke-anordnede inntektene kan så deles inn i ”umiddelbare kontantinntekter” og ”senere kontantinntekter”. Tilsvarende kan de anordnede utgiftene og de ikke-anordnede utgiftene deles inn i ”umiddelbare kontantutgifter” og ”senere kontantutgifter”. Umiddelbare kontantinntekter- og utgifter påvirker pengebeholdningen i den aktuelle regnskapsperioden, for eksempel opptak av lån eller umiddelbar utbetaling av driftsutgifter. Senere kontantinntekter- og utgifter påvirker pengebeholdningen i en senere regnskapsperiode, for eksempel salg av varer på kreditt (fordringer) eller kjøp av varer på kreditt (gjeld).

### **Lønnsomhetsperiodisering**

Nederste del av figur 5.4 fokuseres på inntektenes og utgiftenes *lønnsomhetsvirkning*. Disse inntektene og utgiftene kan deles inn i to grupper: inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning og inntekter og utgifter som ikke har lønnsomhetsvirkning. Inntekter med positiv lønnsomhetsvirkning omtales som ”lønnsomhetsinntekter”, mens utgifter med negativ lønnsomhetsvirkning omtales som ”kostnadsutgifter”. Inntekter og utgifter uten lønnsomhetsvirkning omtales som ”ikke-lønnsomhetsinntekter” (for eksempel låneinntekter) og ”ikke-kostnadsutgifter” (for eksempel avdragsutgifter).

Lønnsomhetsinntekter kan videre deles inn i ”umiddelbare lønnsomhetsinntekter” (for eksempel inntekter som mottas i bytte mot levering) og ”senere lønnsomhetsinntekter” (for eksempel forskuddsbetalinger fra kunder). Tilsvarende kan kostnadsutgifter deles inn i ”umiddelbare kostnadsutgifter” (for eksempel varekostnader) og ”senere kostnadsutgifter” (for eksempel avskrivninger).

## 5.4 Lønnsomhetsregnskap vs. finansielle regnskap

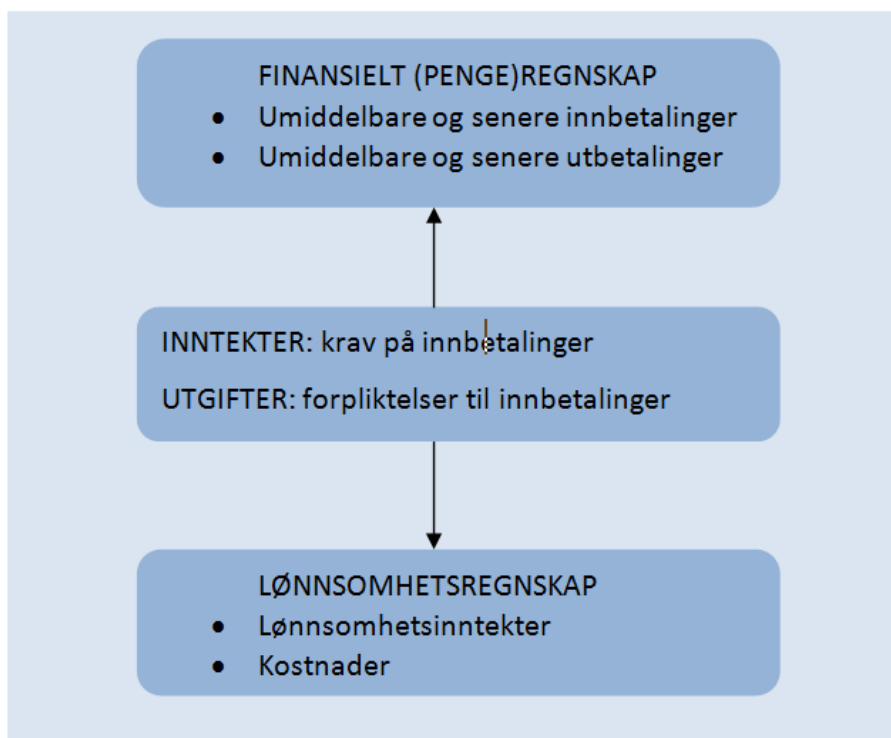
Det finnes to hovedtyper regnskap, nemlig lønnsomhetsregnskap og finansielle regnskap (Monsen, 2009a).

Lønnsomhetsregnskapet (også kalt forretningsregnskapet eller finansregnskapet) er en fellesbetegnelse på en type regnskapsrapporter først og fremst beregnet på eksterne brukere. Det som kjennetegner denne regnskapsmodellen er at den fokuserer på inntektenes og utgiftenes *lønnsomhetsresultatmessige* virkning. Dette vil si at den kun tar hensyn til lønnsomhetsinntekter og kostnader. Som et eksempel tar den ikke med uopptjente lønnsomhetsinntekter i resultatregnskapet<sup>3</sup>. Den er tilpasset lønnsomhetsrapportering og er følgelig hensiktsmessig å bruke for gevinstorienterte organisasjoner. Forskjellen mellom lønnsomhetsinntektene og kostnadene utgjør periodens lønnsomhetsresultat som igjen påvirker egenkapitalen.

Finansielle (penge)regnskap fokuserer derimot på den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene. Det benyttes et finansielt periodiseringsprinsipp og tar kun hensyn til kontante inn- og utbetalinger, det vil si transaksjoner som påvirker kassebeholdningen. Her tar man ikke med lønnsomhetsinntekter og kostnader (for eksempel avskrivninger). Differansen mellom periodens innbetalinger og utbetalinger viser periodens finansielle resultat. Man kan videre dele finansielle (penge)regnskap inn i to undergrupper: 1) et regnskap som fokuserer på den påløpte (totale) finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene (både umiddelbare og senere inn- og utbetalinger), og 2) et regnskap som kun fokuserer på den *umiddelbare* finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene (kun umiddelbare inn- og utbetalinger). Sistnevnte omtales som et *finansielt (kontant)regnskap* som er en undergruppe av et finansielt regnskap (Monsen 2009a).

---

<sup>3</sup> I denne utredningen har jeg brukt begrepet resultatregnskap om lønnsomhetsresultatregnskapet.



**Figur 5.5:** To hovedtyper av regnskap (Kilde: Monsen, 2009a)

## 5.5 Bokføringsmetoder

Det finnes hovedsakelig to typer bokføring: 1) enkel bokføring og 2) dobbel bokføring. Innenfor hver av disse finnes flere ulike bokføringsmetoder, der de to viktigste er *kjøpmannens bokføring* og *kameralistens bokføring*. I avsnitt 5.5.1 vil jeg presentere kjøpmannens bokføring samt dens utvikling fra tidlig finansiell bokføringsfase til dagens dobbelte bokføring. I avsnitt 5.5.2 beskriver jeg kameralistisk bokføring, som også har utviklet seg fra en enkel finansiell bokføringsmetode til en mer avansert bokføring.

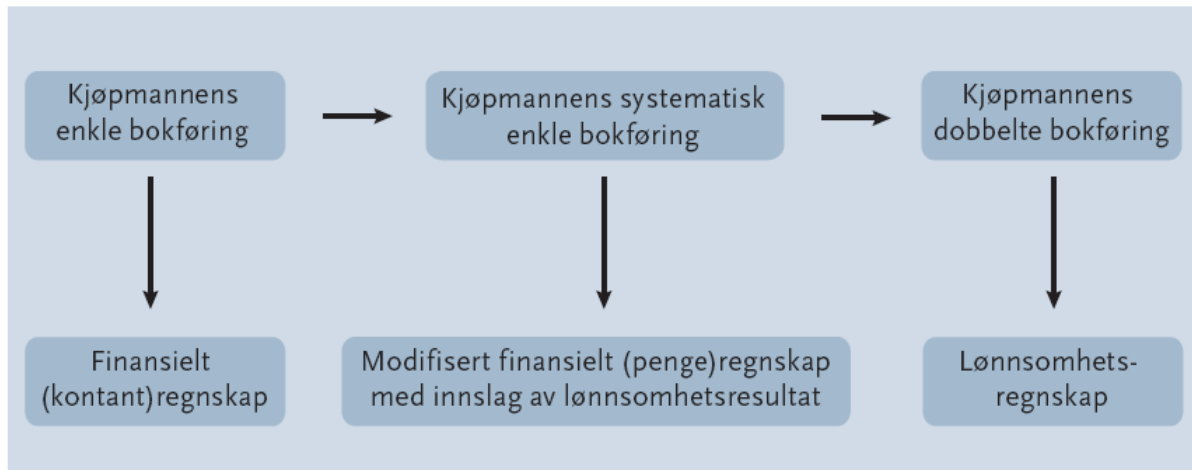
## 5.6 Kjøpmannens bokføring

Kjøpmannens bokføring omfatter tre ulike bokføringsmetoder: enkel bokføring, systematisk enkel bokføring og dobbel bokføring. Nedenfor gis det en presentasjon av hver av dem.

### 5.6.1. Kjøpmannens enkle bokføringsmetode

Denne regnskapsføringen bestod i privat sektor opprinnelig av kun innbetalinger og utbetalinger som ble bokført ved bruk av det enkle bokholderis prinsipp, det vil si at man tok i bruk *kjøpmannens enkle bokføring* (Monsen, 2008). I dette regnskapet var det kun èn konto,

nemlig kassekontoen, der inn- og utbetalingene ble bokført én gang. Man kunne på denne måten få en god oversikt over endringen i kassen. Dette regnskapet omtales følgende som et rent finansiell (kontant)regnskap (se figur 5.6).



**Figur 5.6:** Kjøpmannens bokføring (Kilde: Monsen, 2009a)

### 5.6.2 Kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode

Etter hvert utviklet kjøpmannens enkle bokføring seg til *systematisk enkel bokføring*. Dette regnskapet baserer seg på bruken av det enkle bokholderis prinsipp, men de enkle bokføringstransaksjonene registreres på en systematisk måte. Denne systematikken består av følgende:

- Inn- og utbetalinger *med lønnsomhetsvirkning* (for eksempel lønn) bokføres én gang på kassekontoen. Disse bokføringene har en dobbelt virkning ved at de både har en finansiell (penge)virkning og en lønnsomhetsvirkning.
- Inn- og utbetalinger *uten lønnsomhetsvirkning* (for eksempel lån) bokføres to ganger; det vil si én bokføring på kassekontoen og en annen bokføring på motsatt side av en annen konto enn kassekontoen.
- I tillegg tar man også med transaksjoner som har lønnsomhetsvirkning, selv om de ikke har pengevirkning i regnskapsperioden (for eksempel avskrivninger). Disse transaksjonene bokføres én gang på en annen konto enn kassekontoen. Dermed fremkommer det en lønnsomhetsvirkning, uten at kassekontoen blir påvirket.



Det blir dermed mulig å rapportere et lønnsomhetsresultat (differansen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader) via betalingssiden (balanseregnskapet). I tillegg brukes det enkle bokholderis prinsipp på en systematisk måte noe som gjør at kjøpmannens systematisk enkle bokføring omtales som en bokføringsmetode som danner grunnlaget for et modifisert finansielt regnskap med innslag av et lønnsomhetsresultat (se figur 5.6).

### 5.6.3 Kjøpmannens dobbelte bokføring

Kjøpmannens dobbelte bokføring er en videreutvikling av kjøpmannens systematisk enkle bokføring der man har erstattet bruken av det systematiske enkle bokholderis prinsipp med det dobbelte bokholderis prinsipp. Dobbelt bokføring kjennetegnes av fire følgende forhold:

1. Hver transaksjon bokføres alltid med to like beløp (debit = kredit).
2. Det benyttes alltid to forskjellige konti (en debetbokføring på en konto ledsages alltid av en kreditbokføring på en annen konto og omvendt).
3. Kontoene inndeles i to grupper: betalingskonti (balanseregnskapskonti) og ytelseskonti (lønnsomhetsregnskapskonti).
4. Lønnsomhetsresultatet (perioderesultatet) fremkommer dobbelt: både via betalingssiden (nettoendringen i balanseregnskapet, jf. kapittel 5.6.2) og via ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapet).

Denne bokføringsmetoden danner utgangspunktet for et *lønnsomhetsregnskap* (se figur 5.6). Fordelen med å bruke denne metoden i forhold til kjøpmannens systematisk enkle bokføring er den doble og mer informative lønnsomhetsresultatpresentasjonen (via betalings- og ytelsessidene) (Walb, 1926 gjengitt i Monsen, 2008). Det er ikke bare lønnsomhetsregnskapet som bruker dobbel bokføring. I Norge bruker også statsregnskapet, kommuneregnskapet, borettslag og ideelle organisasjoner dobbel bokføring.

Det er altså en direkte sammenheng mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet. I tillegg rapporteres kontantstrømtransaksjoner uten lønnsomhetsvirkning (for eksempel innbetaling av nytt lån) både på debet- og creditsidene til balanseregnskapet (og ikke i lønnsomhetsresultatregnskapet), slik at balanseregnskapet rapporterer de totale eiendelene, gjeld og egenkapital på det tidspunktet balanseregnskapet utarbeides (Monsen,

2008).

Som oppsummering kan man ta utgangspunkt i figur 5.6. Her ser vi at kjøpmannens dobbelte bokføring er den mest hensiktsmessige bokføringsmetoden å bruke ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap. Derimot er det ikke fordelaktig å bruke kjøpmannens dobbelte bokføring ved utarbeidelse av kontantregnskap. Til dette er enkel bokføring den mest hensiktsmessige bokføringsmetoden siden denne baseres på bokføring av pengetransaksjoner.

## 5.7 Kameralistens bokføring

Kameralregnskapet ble utviklet i de tysktalende landene i Europa (Tyskland, Sveits og Østerrike) i det 16. århundre og fremover som et alternativ til lønnsomhetsregnskapet i offentlig sektor (Monsen, 2009a). Uttrykket kameralistikk stammer fra det latinske ordet ”camara” eller ”camera” som angir det stedet hvor landsherren oppbevarte skattene sine. Utrykket kameral kommer fra det tyske ordet ”kammer” som i denne sammenhengen er etværelse hvor personene som forvalter inntektene oppholder seg (Monsen, 2009a). Vi ser altså at begge begrepene er knyttet til penger og forvaltning.

### 5.7.1 Kameralistikkens utviklingsfaser

Walb (1926, gjengitt i Monsen, 2009a) hevder at kameralregnskapet kan deles inn i fire utviklingsfaser: 1) enkel kameralstil, 2) innføring av anordningsregnskapet, 3) forvaltningskameralistikk (FKAM) og 4) bedriftskameralistikk (BKAM).

Den første fasen omtales som *enkel kameralstil* eller *kameralistens enkle bokføring* og består i å ta frem balanseendringer for penger og løsøre og eventuelt også en oversikt over faste eiendommer, samt i en inndeling av inntektene og utgiftene i samsvar med deres kilder (Walb 1926, gjengitt i Monsen 2009a). I denne fasen bokføres kun innbetalinger og utbetalinger som følgelig gjør den enkle bokføringen til et rent kasseregnskap.

	Inntekter	Utgifter
Bokføringssted	Virkelig utfall (V)	Virkelig utfall (V)

**Tabell 5.1:** Enkel kameralstil

Den andre fasen omtales som *innføringen av anordningsregnskapet*. Denne fasen

representerer forvaltningskameralistisk enkel bokføring (FKAM) og er en videreutviklet variant av kjøpmannens enkle bokføring. Her ble også den kameralistiske kontoen innført, se tabell 5.2. Til forskjell fra foregående fase viser man i denne fasen også senere inn- og utbetalinger ved å ta i bruk anordningsprinsippet. Anordningsprinsippet angir hva som skal betales, uavhengig av om betalingen skjer umiddelbart eller senere. Dersom betalingen ikke er gjennomført ved periodens slutt oppstår det en rest.

Bokførings- sted	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (A)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (A)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

**Tabell 5.2:** Innføring av anordningsprinsippet

Den tredje fasen kjennetegnes av en *videre inndeling av kameralregnskapet*. Her forklarer man hvordan inntektene og utgiftene bokføres med hensyn til om de har lønnsomhetsvirkninger eller ikke. Denne fasen ligger til grunn for utarbeidelsen av et lønnsomhetsregnskap.

Den fjerde fasen omtales som *utviklingen av bedriftskameralistikk* og er det samme som bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring (BKAM). Bedriftskameralistikken er en egen regnskapsmodell og ble utviklet for offentlige bedrifter som hadde behov for å utarbeide lønnsomhetsinformasjon. Her rapporteres lønnsomhetsregnskapet på to måter; både via betalingssiden (lønnsomhetsresultatregnskapet) og ytelsessiden (balansen).

### 5.7.2 Den kameralistiske kontoen

Den kameralistiske kontoen er delt inn i to sider, det vil si en inntektsside og en utgiftsside (se tabell 5.3). På hver av disse to sidene finner vi følgende fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R).

Bokføringssted	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)

**Tabell 5.3:** Den kameralistiske kontoen (Kilde: Monsen, 2009a)

Kolonnen *Rester brakt frem (RF)* viser beløp som bringes frem fra tidligere perioder. På inntektssiden vises inntektsrester (fordringer) i begynnelsen av perioden og på utgiftssiden vises utgiftsrester (forpliktelsler) i begynnelsen av perioden. I FKAM er det kun fordringer og forpliktelsler som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte som vises. I BKAM viser kolonnen inngående balanse for eiendeler på inntektssiden og inngående balanse for gjeld og egenkapital på utgiftssiden.

Kolonnen *Anordning (AO)* i FKAM viser nye inntekter (på inntektssiden) og nye utgifter (på utgiftssiden) som det er gitt betalingsanordninger (betalingsinstruksjoner) for. Kolonnen representerer ytelsessiden og danner grunnlaget for et finansielt resultatregnskap. I BKAM viser imidlertid denne kolonnen på inntektssiden lønnsomhetsinntekter og økning i eiendeler, og på utgiftssiden vises kostnader og økning i forpliktelsler og egenkapital. Danner grunnlaget for et lønnsomhetsresultatregnskap.

Kolonnen *Virkelig utfall (V)* viser i FKAM periodens inn- og utbetalinger. Denne kolonnen har to funksjoner i FKAM: 1) den er en oppgjørskolonne for de anordnede beløp ved at kolonnen viser hvor mye av de anordnede beløp som er realisert i perioden i form av inn- og utbetalinger. 2) Viser periodens inn- og utbetalinger (når vi studerer den loddrett), det vil si kassetransaksjonene. I BKAM vises også periodens inn- og utbetalinger, men også reduksjonen av eiendeler på inntektssiden og reduksjonen av forpliktelsler og egenkapital på utgiftssiden. De fiktive kassetransaksjonene (for eksempel avskrivninger og varekostnader) på inntekts- og utgiftssidene i V-kolonnene vil oppheve hverandre, slik at differansen mellom V-inntekter og V-utgifter viser netto kasseendringen.

Kolonnen *Rester overført (R)* viser i FKAM utgående balanse for fordringer på inntektssiden og forpliktelsler på utgiftssiden. Den viser altså hvilke tidligere anordnede beløp (det vil si summen av RF + AO-kolonnen) som ennå ikke er realisert i form av inn- og utbetalinger fra

V-kolonnen. Det er kun fordringer og gjeld som det er gitt betalingsinstruksjoner for, men som ikke er betalte som rapporteres. I BKAM viser derimot denne kolonnen utgående balanse for alle eiendelene på inntektssiden og alle forpliktelsene og egenkapital på utgiftssiden.

Noe som kjennetegner den kameralistiske bokføringen er at den alltid må oppfylle to grunnregler:

1. *Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen.* Dette har sammenheng med det generelle kravet i offentlig sektor om at penger ikke kan mottas eller betales ut av organisasjonen, uten at det tidligere er gitt, eller samtidig gis en betalingsinstruksjon av en person som har myndighet til dette (Monsen, 2009a).
2.  $Rest (R) = Rester\ brakt\ frem (RF) + \text{\AA}rets\ anordning (AO) - virkelig\ utfall (V)$ . Dette betyr at regnskapstransaksjonene rapporteres horisontalt på den ene siden av den kameralistiske kontoen, altså at inntekter bokføres på inntektssiden og utgifter på bokføres på utgiftssiden. Kameralistens bokføringsmetode skiller seg i betydelig grad fra kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode siden det kun kreves èn konto for å representere transaksjonens ytelses- og inntektsside, samt at det ikke finnes noe bestemt antall bokføringer eller registreringer for hver transaksjon. Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode bruker derimot alltid to sider (debet og kredit) og to forskjellige konti (Monsen, 2009a).

FKAM kjennetegnes av følgende fire forhold (Monsen, 2009a):

1. *Pengekontroll:* Man kan her få en oversikt over den finansielle utviklingen ved at inntektene og utgiftene fremkommer i AO-kolonnene, mens inn- og utbetalingene fremkommer i V-kolonnene. Man får et fokus på pengeresultatet i stedet for et lønnsomhetsresultat.
2. *Budsjettkontroll:* Ved å sammenligne de anordnede inntektene og utgiftene (AO-kolonnene) med de budsjetterte inntektene og utgiftene (hentet fra budsjettet), kan man foreta en budsjettkontroll.
3. *Betalingskontroll (kasskontroll):* Man kan kontrollere at ingen penger mottas eller utbetales uten at det først er gitt en betalingsanordning. Dette kan gjøres ved å

sammenligne AO-kolonnene med V-kolonnene. Netto kasseendring fremkommer som forskjellen mellom innbetalingene i V-kolonnen på inntektssiden og utbetalingene i V-kolonnen på utgiftssiden.

4. *Ikke-fullstendig balanse*: Siden man regnskapsfører kun finansielle transaksjoner fremkommer den en ufullstendig balanse, det vil si at regnskapet ikke tar med lønnsomhetsinformasjon i balansen.

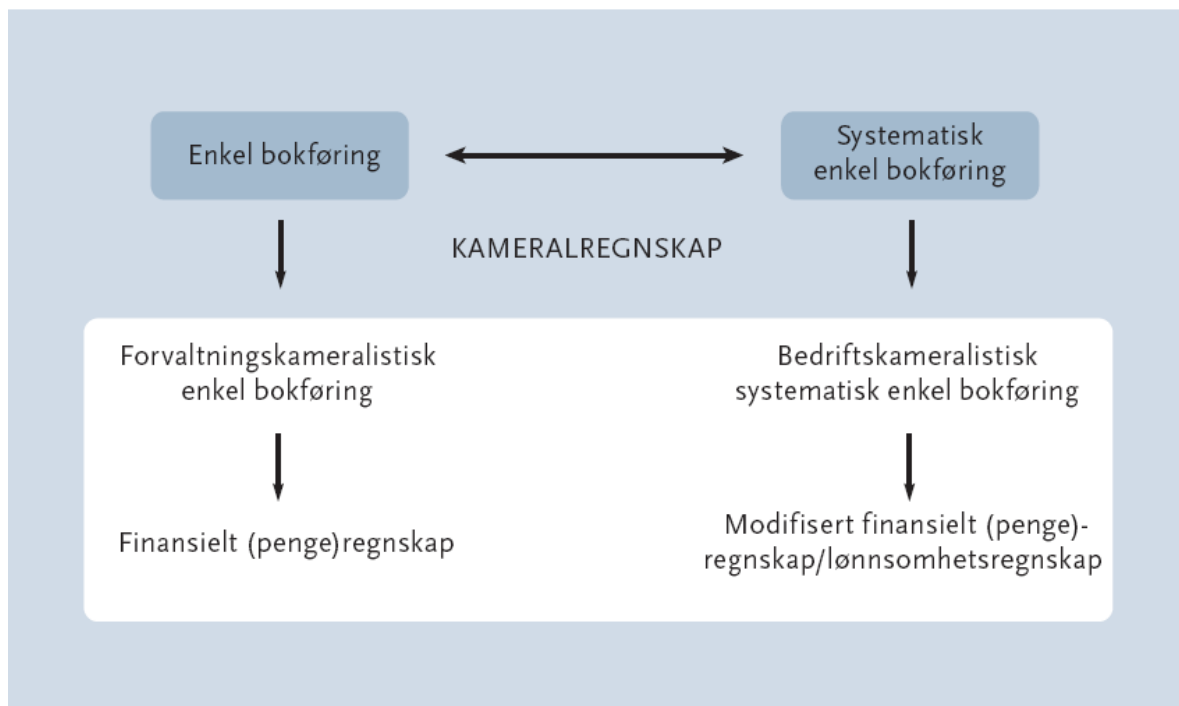
## 5.8 Regnskapsmodeller

### 5.8.1 Lønnsomhetsregnskapet

Lønnsomhetsregnskapet, også kalt for forretningsregnskapet eller finansregnskapet, utarbeides hovedsakelig av gevinstorienterte bedrifter der lønnsomheten står i fokus. Lønnsomhetsregnskapet tar utgangspunkt i regnskapsloven og er det mest kjente og brukte regnskapet i Norge. Denne regnskapsmodellen gjør det mulig å beregne et lønnsomhetsresultat. Her tar man i bruk kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som er skreddersydd til dette formålet. Det benyttes også lønnsomhetsperiodiseringer hvor det fokuseres på inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkninger, jf. nedre del av figur 5.4. Regnskapet består av to delregnskap: lønnsomhetsresultatregnskapet og balansen. Det er en direkte kobling mellom disse. Periodens resultat fremkommer dobbelt, det vil si at resultatet vises i aktivitetsregnskapet i form av et lønnsomhetsresultat i balansen som en nettoendring av egenkapitalen. I tillegg tas det i bruk en kontantstrømoppstilling som skal gi en oversikt over periodens inn- og utbetalinger som forklarer likviditetsendringer. Denne tar hovedsakelig utgangspunkt i den indirekte metoden.

### 5.8.2 Forvaltningskameralistikk (FKAM)

Forvaltningskameralistikken (FKAM) bruker en videreutviklet variant av enkel bokføring og omtales følgende som *forvaltningskameralistisk enkel bokføring* (se. figur 5.7).



**Figur 5.7:** Kameralistens bokføring (Kilde: Monsen 2009a)

Av figur 5.7 ser vi at forvaltningskameralistisk enkel bokføring har videreutviklet kjøpmannens enkle bokføring. Sistnevnte rapporterer kun innbetalinger og utbetalinger og danner grunnlaget for et kontantregnskap (jf. figur 5.6). Førstnevnte ligger til grunn for et pengeregnskap der det rapporterer både betalingsanordninger (betalingsinstrukser) for inntekter og utgifter samt realiseringen (det virkelige utfallet) av disse betalingsanordningene i form av innbetalinger og utbetalinger. I tillegg rapporteres betalingsanordninger som ikke er realisert, det vil si inntektsrester (fordringer) og utgiftsrester (forpliktelse).

FKAM fokuserer kun på den finansielle utviklingen og ikke lønnsomhetsutviklingen (Monsen, 2009a). Bokføringen foretas på den kameralistiske kontoen (se tabell 5.3), og de to grunnleggende bokføringsreglene må alltid følges (jf. avsnitt 5.7.2):

1. Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen.
2.  $R = RF + AO - V$ .

### 5.8.3 Bedriftskameralistikk (BKAM)

Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring er en videreutviklet variant av

kjøpmannens systematisk enkle bokføring. omtales som *bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring* (se figur 5.7). Her rapporteres lønnsomhetsresultatet både via betalingssiden (balanseregnskapet) og via ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapet).

Formålet med bedriftskameralistikken er å gjøre det mulig for ikke-gevinstorienterte organisasjoner (for eksempel kommunale bedrifter) å fortsette med å bruke kameralistens bokføring, uten å måtte erstatte kameralistens enkle bokføringsmetode med kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode for å utarbeide et lønnsomhetsregnskap (Monsen, 2009a).

Tabell 5.4 viser grunnformen til bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring. Kontoen representerer en videreutviklet variant av den kameralistiske kontoen som slik den brukes innenfor forvaltningskameralistikken (jf. tabell 5.3) (Monsen, 2009a).

Betegnelse	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)
Beholdningsregnskap (balanseregnskap)	Inn-gående beholdn. aktiva	Tilgang på aktiva	Avgang på aktiva	Ut-gående beholdn. aktiva	Inn-gående behold. passiva	Tilgang på passiva	Avgang på passiva	Ut-gående beholdn. passiva
Resultatregnskap		Lønn-som-hets-inntekter				Kost-nade		
Kasseregnskap			Kontant-inntekter				Kontant-utgifter	
Regnskapsmessige transaksjoner, ompostinger innenfor beholdningsregnskapet og mellom beholdningsregnskapet og resultatregnskapet		Regn-skaps-messige inntekter (vekselsidige)	Fiktive inntekter (vekselsidige)			Regn-skaps-messige inntekter (vekselsidige)	Fiktive inntekter (vekselsidige)	

**Tabell 5.4:** Bedriftskameralistikkens grunnform (Kilde: Monsen 2009a)



Det er vanlig å benytte følgende inndeling i regnskapsavdelinger (RA) innenfor bedriftskameralistikken (Monsen 2009a):

- Regnskapsavdeling I: Resultatregnskap. Denne avdelingen inneholder resultatkontiene.
- Regnskapsavdeling II: Vare- eller anleggsmiddelregnskap. Denne avdelingen inneholder kontiene for de midlertidig eller vedvarende ikke-resultatvirksomme ytelsestilfellene.
- Regnskapsavdeling III: Penge- og kapitalregnskap. Denne avdelingen omfatter kontiene for de ikke resultatmessige låne- og kapitaltransaksjonene samt betalingsmiddelkontiene.
- Regnskapsavdeling IV: Avslutning. Denne avdelingen inneholder avslutningsbokføringene, først og fremst bokføringen av resultatet og kassebeholdningen.

Med resultatmessig virkning menes her lønnsomhetsvirkningen til inntektene- og utgiftene (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader) i motsetning til finansiell (penge)virkning til inntektene og utgiftene (som forvaltningskameralistikken fokuserer på) (Monsen, 2009a).

## 5.9 Oppsummering

I dette kapitlet har jeg sett på referanserammen for uredningen. Jeg startet med å forklare formålet med regnskap som blant annet innebærer å gi regnskapsbrukerne kontroll og informasjon. Det finnes i denne sammenhengen to hovedtyper av organisasjoner: gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte. Videre har inntektene og utgiftene alltid en pengevirkning, men de kan også ha en lønnsomhetsvirkning. Jeg har også forklart at det eksisterer to hovedtyper bokføring; enkel bokføring og dobbel bokføring, hvor de viktigste bokføringsmetodene er kjøpmannens bokføring og kameralistens bokføring. Førstnevnte er utviklet til bruk for private gevinstorienterte organisasjoner som har lønnsomhet som formål. Sistnevnte ble opprinnelig utviklet for offentlige organisasjoner (ikke-gevinstorienterte organisasjoner) hvor lønnsomheten ikke står i fokus. Kameralistens bokføringsmetode finnes i to varianter; forvaltningskameralistisk enkel bokføring (FKAM) og bedriftskameralistisk systematisk bokføring (BKAM). FKAM er et rent finansielt (penge)regnskap og fokuserer på pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. BKAM tar utgangspunkt i FKAM, men utarbeider i tillegg lønnsomhetsinformasjon på lik linje som kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode.

## 6. Regnskapsregler for ideelle organisasjoner

Røde Kors kommer inn under definisjonen ideelle organisasjoner. I dette kapitlet vil jeg presentere regnskapsreglene for slike organisasjoner. Jeg har tatt utgangspunkt i Norsk Regnskapsstiftelses foreløpige standard NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*<sup>4</sup> fra 2008, heretter omtalt som standarden. Jeg vil starte med å definere ideelle organisasjoner (avsnitt 6.1). Deretter vil jeg forklare de viktigste momentene i standarden (avsnitt 6.2). I avsnitt 6.3 foretar jeg til slutt en kort oppsummering.

Ideelle organisasjoner fører regnskapene sine etter standarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* noe som kan betraktes som en egen regnskapsmodell. Siden regnskapsmodellen for ideelle organisasjoner ikke har et eget navn vil jeg i det følgende bruke begrepet aktivitetsregnskap<sup>5</sup> om denne regnskapsmodellen.

### 6.1 Ideelle organisasjoner

I Norge finnes det et stort antall ideelle organisasjoner, alt i fra små stiftelser som bare har noen få kroner i omløp, til store hjelpeorganisasjoner som forvalter mange millioner kroner.

Når man til daglig snakker om ideelle organisasjoner assosierer nok mange det med frivillige virksomheter, lag og foreninger. Etter standarden regnes følgende organisasjoner som ideelle, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 9, 10 og 11:

- Stiftelser (alminnelige stiftelser), jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 10
- Andre foreninger (ikke-økonomiske foreninger) som i året har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 9
- Enkeltpersonforetak (ikke-økonomiske enkeltpersonforetak) som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 11

Disse organisasjonene har også regnskapsplikt. Røde Kors kommer inn under ”andre foreninger (ikke-økonomiske foreninger) med eiendeler som er verdt over 20 millioner kr der antall ansatte utgjør mer enn 20 årsverk”. Dette kan man lett se i balansen for 2009 (jf. vedlegg 1a) der eiendelene har en regnskapsmessig balanseført verdi på nesten 2,5 milliarder

<sup>4</sup> [http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/\\_img/9433906.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9433906.pdf)

<sup>5</sup> Aktivitetsregnskapet er egentlig bare en alternativ oppstillingsplan til lønnsomhetsresultatregnskapet. Mer om dette i avsnitt 6.2.4.1.

kroner. I tillegg kan man lese i årsrapporten (note 10) for samme år at antall ansatte utgjør 236 årsverk.

Det er viktig å understreke at ideelle organisasjoner ikke har lønnsomhet eller økonomisk vinning som formål. Standarden hevder videre at ideelle organisasjoner ikke har som formål å drive økonomisk virksomhet som gir god økonomisk avkastning, men å gjennomføre ulike aktiviteter som realiserer deres ideelle formål. Slike organisasjoner er heller ikke skattepliktige, jf. skatteloven § 2-32 første ledd.

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

### **6.2.1 Historisk utvikling**

Ideelle organisasjoner fører regnskapene sine etter standarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* noe som kan betraktes som en egen regnskapsmodell. Denne standarden er forholdsvis ny og ble innført i 2006 der den ble gjort gjeldende fra 1. januar 2006. Siden regnskapsmodellen for ideelle organisasjoner ikke har et eget navn vil jeg i det følgende bruke begrepet aktivitetsregnskap om denne regnskapsmodellen.

Bakgrunnen for opprettelsen av standarden var at ideelle organisasjoner i 1998 fikk regnskapsplikt etter regnskapsloven på lik linje med andre regnskapspliktige. Fram til da hadde organisasjonene utviklet sine egne, ofte velfungerende regnskapsmodeller, som var tilpasset sine rapporterings- og informasjonsbehov. Regnskapsmodellene tok ofte utgangspunkt i organisasjonens sentrale aktiviteter. Etter lovens ikrafttredelse i 1998 var det mange som videreførte sin innarbeidede regnskapspraksis i det daglige arbeidet, og kun utarbeidet årsregnskapet etter regnskapsloven, delvis ”til ære for Regnskapsregisteret”. Man innså etter hvert at regnskapsloven ikke ga et tilfredsstillende grunnlag for å måle organisasjonens resultater og økonomiske status. I tillegg skapte implementeringen av regnskapsloven mye frustrasjon, dobbeltarbeid og forskjellige tolkningen av loven ([www.mamut.net](http://www.mamut.net)).

I 2005 ble derfor regnskapsloven revidert der regnskapsloven § 4-1 tredje ledd åpnet for unntak for ideelle organisasjoner:

Regnskapspliktige som nevnt i § 1–2 første ledd nr. 9, 10 eller 11 og som ikke har økonomisk vinning som formål, kan avvike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige.

Denne hjemmelen trådte i kraft fra 1. januar 2005. Videre er det i regnskapsloven § 6–3 tredje ledd gitt anledning for denne gruppen regnskapspliktige til å avvike fra regnskapslovens oppstillingsplaner vedrørende resultatregnskap og balanse (§§ 6-1 og 6-2) når dette kan anses som god regnskapsskikk for slike regnskapspliktige. Norsk Regnskapsstiftelse utarbeidet derfor standarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* som kom ut i september 2006. Den siste revisjonen er fra november 2008.

### 6.2.2 Innledende kommentarer

Det er viktig å understreke at reglene i regnskapsloven også gjelder for ideelle organisasjoner. Bare i de tilfeller regnskapsstandarder tillater andre løsninger enn regnskapslovens hovedregler, med hjemmel i regnskapsloven §§ 4–1 tredje ledd og 6–3 tredje ledd, kan kravene i regnskapsloven fravikes (NRS(F), 2008a).

Ideelle organisasjoner har som formål å oppfylle det ideelle formålet. Det er dette regnskapsbrukeren også ønsker informasjon om. Man er i liten grad opptatt av lønnsomheten, og er heller interessert å få informasjon om hvor midlene kommer fra og hvordan de er brukt på formål, kostnader til anskaffelse av midler og administrasjon. Ved utarbeidelsen av standarden er det derfor lagt stor vekt på at regnskapene skal gi best mulig (NRS(F), 2008a, s. 13):

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

Når man går i gjennom standarden ser man at den baserer seg på regnskapsloven og lønnsomhetsregnskapet som også brukes i gevinstorienterte organisasjoner. Dette kommer til uttrykk ved at standarden presiserer at man skal ”fortolke” transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Jeg vil nedenfor forsøke finne ut hvordan standarden har fortolket de grunnleggende regnskapsprinsippene ved å se hvordan de har periodisert inntektene og utgiftene

### **6.2.3 Formålet med standarden**

Standarden hevder at dens formål er å beskrive hva som er god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner som er regnskapspliktige. Den hevder at formålet med et regnskap er å oppfylle regnskapsbrukernes informasjons- og nytteverdi. Siden ideelle organisasjoner ikke har lønnsomhet som formål oppfyller ikke regnskapene som brukes i gevinstorienterte organisasjoner informasjons- og nytteverdien for regnskapsbrukerne til ideelle organisasjoner. Standarden har derfor utviklet et alternativ regnskap.

### **6.2.4 Prinsippanvendelse og fortolkning**

Som nevnt ovenfor gir regnskapsloven § 4-1 tredje ledd ideelle organisasjoner anledning til å fravike noen av regnskapslovens grunnleggende prinsipper, herunder transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Denne bestemmelsen gjelder kun når dette regnes som ”god regnskapsskikk” noe standarden skal beskrive. Nedenfor skal jeg gi en oversikt over standardens fortolkning av grunnleggende regnskapsprinsipper og hva disse har å si for bokføringen av inntekter og utgifter.

#### **6.2.4.1 Transaksjonsprinsippet**

Transaksjonsprinsippet innebærer at transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. For eksempel dersom det kjøpes en tomt for 1 million og den like etterpå takseres til 1,2 million, skal den likevel regnskapsføres til 1 million.

For ideelle organisasjoner trenger man ikke å fortolke transaksjonsprinsippet strengt siden den ikke måler lønnsomheten, men kun fastsetter *verdien* av vederlaget (NRS(F), 2008a). Den største utfordringen er å måle vederlaget på *gaver* fordi det ikke foreligger noen direkte motytelse som kan danne utgangspunkt for verdifastsettelse. Hovedregelen er at gaver skal regnskapsføres ved at man bruker et best mulig estimat på verdien.

#### **6.2.4.2 Opptjeningsprinsippet**

Opptjeningsprinsippet går ut på at inntekten skal resultatføres når den er opptjent. For eksempel skal man inntektsføre når varen er levert eller tjenesten er ytet, uavhengig av når man får betaling.

For inntekter som krever *motytelse* er opptjeningsprinsippet det *samme* for ideelle organisasjoner som for regnskapspliktige med økonomisk formål. For eksempel dersom Røde Kors selger en kalender med det formål å drive salg (ikke gaveinnsamling) må inntekten inntektsføres ved *levering*. Andre eksempler er medlems- og sponsorinntekter.

For inntekter som *ikke* krever en direkte motytelse må følgende tre kriterier være oppfylt for at inntekter skal være opptjente (NRS(F), 2008a, s. 15):

- Organisasjonen må ha juridisk rett til inntekten
- Det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- Inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

Det er allikevel uklart hva disse kriteriene egentlig innebærer for periodiseringen. Er det en lønnsomhetsperiodisering eller en finansiell periodisering? Hva innebærer egentlig juridisk rett? Det vi kan legge merke til er at tidspunktet ikke har noen betydning for inntektsføringen, noe som tilsier at disse kriteriene tar i bruk en lønnsomhetsperiodisering.

#### **6.2.4.3 Sammenstillingsprinsippet**

Sammenstillingsprinsippet betyr at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. For eksempel varekostnader og avskrivninger. Dette innebærer at det er kostnader og ikke utgifter som skal regnskapsføres. Betalingstidspunktet har ingen betydning. Kostnaden skal regnskapsføres når kostnaden er påløpt, uavhengig om det er mottatt faktura for kostnaden eller om kostnaden faktisk er betalt. I følge standarden er det primære formålet med dette prinsippet at kostnadene skal sammenstilles med inntektene for å måle resultatet.

Standarden skiller mellom to ulike typer kostnader: 1) kostnader som har en sammenheng med inntekter som krever motytelser og 2) kostnader som ikke har sammenheng med inntektene, men med formålsopnåelse (ikke krever motytelser):

For kostnader som faller inn under punkt 1) skal det brukes lønnsomhetsperiodisering. Det betyr at utgiften skal utsettes (kostnadsføres) til den perioden inntekten påløper. For eksempel dersom Røde Kors selger kalendere med det formål å drive salg og ikke innsamling av gaver, skal utgiftene kostnadsføres i takt med inntektene. For kostnader som kommer inn under

punkt 2) skal det brukes en finansiell periodisering. Det betyr at utgiften skal kostnadsføres umiddelbart uavhengig av når inntekten påløper. Eksempelvis dersom Røde Kors selger kalendere med det formål å drive innsamling av gaver, skal utgiftene med kalendere kostnadsføres umiddelbart. Vi ser altså at standarden bruker en blanding av lønnsomhetsperiodisering og finansiell periodisering.

Inntektsføring for ideelle organisasjoner er omtalt i punkt 6.2.4.2 om opptjeningsprinsippet. For inntekter som ikke er knyttet til en direkte ekstern motytelse, føres inntekten i den perioden aktiviteten gjennomføres, forutsatt at kriteriene for inntektsføring er oppfylt, jf. punkt 6.2.4.2 (det vil si lønnsomhetsperiodisering). Det er ikke anledning til å utsette inntektsføringen til tidspunktet midlene skal brukes (NRS(F), 2008a). Hva som faktisk menes med dette gir standarden ingen nærmere forklaring på, men det er altså snakk om en finansiell periodisering. Igjen ser vi at det er en blanding mellom lønnsomhets- og finansielle periodiseringsprinsipper samt at reglene er uklare.

#### **6.2.4.4 Inntekter (anskaffelse av midler)**

Generelt skal inntekter som ikke har en direkte motytelse og som tilfredsstillende formålene til organisasjonen inntektsføres umiddelbart uavhengig av om de er opptjent.

Standarden skiller mellom følgende typer inntekter:

1. Medlemsinntekter
2. Tilskudd
3. Innsamlede midler og gaver
4. Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter
5. Finans- og investeringsinntekter

##### **6.2.4.4.1 Medlemsinntekter**

Medlemsinntekter i ideelle organisasjoner består hovedsakelig av kontingenter fra medlemmene og kan utgjøre en stor inntektspost (NRS(F)2008a). Det skiller hovedsakelig mellom medlemsinntekter som ikke krever motytelse og omvendt. Hvis medlemsinntektene ikke krever motytelse skal de inntektsføres som gaver på mottakstidspunktet. Her tar altså standarden i bruk en finansiell periodisering. Dersom organisasjonen er forpliktet til å yte tjenester og/eller at medlemmene i en gitt periode får bestemte fordeler (krever motytelse),

skal medlemsinntektene periodiseres og inntektsføres i den perioden innbetalingene gjelder for, da juridisk rett til inntekten først oppnås når motytelsen er oppfylt (NRS(F), 2008a). Standarden spesifiserer at juridisk rett i dette tilfellet inntreffer når *motytelsen er oppfylt*, altså ved levering/ytelse. Her bruker standarden opptjeningsprinsippet, det vil lønnsomhetsperiodisering.

Dersom organisasjonen har vesentlige inntekter knyttet til tegning av livsvarig medlemskap, bør disse inntektene periodiseres over den perioden medlemskapet antas å vare, etter en konkret vurdering (NRS(F), 2008a). Her ser vi nok en gang at standarden faktisk eksplisitt avviker fra et finansielt periodiseringsprinsipp ved at den deler opp medlemsinntekter utover levetiden til medlemmet i stedet for å inntektsføre hele beløpet.

Standarden hevder altså at medlemsinntekter kan kreve direkte motytelser fra organisasjonene og derfor bruker den to forskjellige periodiseringsprinsipp om medlemsinntekter.

#### 6.2.4.4.2 Tilskudd

Standarden definerer tilskudd som en overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Med andre ord hevder den at det er et krav om motytelse. Eksempler på tilskudd kan være driftstilskudd og investeringstilskudd. Dersom overføringene ikke har betingelser (motytelser) blir de da regnet som gaver og ikke som tilskudd.

Tilskudd skal periodiseres etter de tre vilkårene for inntektsføring (jf. kapittel 6.2.4.2) – altså tar man i bruk lønnsomhetsperiodisering. I årsregnskapene til Røde Kors står det at offentlige tilskudd inntektsføres i takt med forbruk av kostnader. Ikke-inntektsførte tilskudd regnskapsføres som en forpliktelse kalt ”ubrukte statsmidler”.

Ved *investeringstilskudd* bør inntektene sammenstilles med den inntektsgenererende aktiviteten, det vil si lønnsomhetsperiodisering. Dersom organisasjonen har juridisk rett til tilskuddet og at det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt og den kan måles pålitelig, er anbefalt løsning at tilskuddet inntektsføres i sin *helhet* det år tilskuddet mottas i stedet for å fordele tilskuddet over flere perioder, det vil si et finansielt periodiseringsprinsipp.



#### 6.2.4.4.3 Innsamlede midler og gaver

Inntekter fra innsamlingsaksjoner utgjør en betydelig del av inntektene til mange ideelle organisasjoner. Disse inntektene skal inntektsføres når de tre kriteriene for inntektsføring er oppfylt (jf. kapittel 6.2.4.2), det vil si at lønnsomhetsperiodiseringen benyttes. Dersom det er knyttet vilkår til gaven om bruk til et bestemt formål, vil ikke dette påvirke inntektsføringstidspunktet (NRS(F), 2008a).

#### 6.2.4.4.4 Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter

Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter omfatter salg av varer og tjenester, men ikke tilskudd, innsamlede midler, gaver og inntekter fra finans- og investeringsaktiviteter. Typiske eksempler på dette er billettinntekter, sponsorinntekter og salg av brukte klær. Standarden skiller mellom 1) aktiviteter som oppfyller *formålet* (for eksempel inntekter fra kafédrift for eldre dersom organisasjonens formål er å sørge for aktivisering/sosialisering av eldre) og 2) aktiviteter som *skaper inntekter* (for eksempel dersom organisasjonens formål er tiltak for eldre, vil en cateringvirksomhet knyttet til overkapasitet gi inntekter som ikke oppfyller, men finansierer formålet). Førstnevnte skal periodiseres etter et finansielt periodiseringsprinsipp, mens sistnevnte periodiseres etter et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp.

#### 6.2.4.4.5 Finans- og investeringsinntekter

Eksempler på finans- og investeringsinntekter er utbytte, investeringsinntekter og renter og verdiendringer av markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Sistnevnte består av en urealisert inntekt/kostnad og medfører ingen betalingstransaksjon (Fladstad og Tofteland, 2004), det vil si at den har en lønnsomhetsvirkning. Inntektsføringen for finans- og investeringsinntektene bør skje i det året midlene vedtas utdelt, forutsatt at de tre kriteriene for inntektsføring er oppfylt (jf. avsnitt 6.2.4.2), noe som også er i tråd med en lønnsomhetsperiodisering.

#### **6.2.4.5 Kostnader (forbrukte midler)**

Standarden skiller mellom to typer kostnader, jf. kap 6.2.4.3:

1. Kostnader som er forbundet med en inntekt som krever *motytelse* skal kostnadsføres i takt med inntekten, det vil si bruk av sammenstillingsprinsippet (lønnsomhetsperiodisering). For eksempel kostnader knyttet til sponsorinntekter.

2. Kostnader som *ikke* er forbundet med en inntekt som krever motytelse skal kostnadsføres umiddelbart (finansiell periodisering). For eksempel en annonsekampanje i TV som organisasjonen forventer å høste inntekter av i tre år fremover. Den totale kostnaden ved kampanjen skal da kostnadsføres i det året annonseaktiviteten foregikk og ikke fordeles over tre år.

Det er verdt å merke seg at standarden bruker begrepet kostnader og ikke utgifter noe som egentlig virker naturlig siden den tar utgangspunkt i lønnsomhetsregnskapet. Kostnadene i en ideell organisasjon går under begrepet ”forbrukte midler” og er knyttet til aktivitetene som utøves for å oppfylle organisasjonens formål i regnskapsperioden. Hensikten er at regnskapsbrukerne skal få en oversikt over hvilke aktiviteter organisasjon har gjennomført og fordelingen av kostnadene på de ulike aktivitetene i stedet for å opplyse om organisasjonens totale lønnskostnader eller lignende.

#### 6.2.4.5.1 Kostnader til anskaffelse av midler

Dersom organisasjonen selger varer for å skaffe midler til egen drift skal kostnadene til innkjøp av varer føres om kostnader til anskaffelse av midler. Eksempler på dette kan være salg av supporterutstyr, suvenirer, plakater og lignende. Kostnadene skal periodiseres på samme måte som for regnskapspliktige med økonomisk formål (NRS(F), 2008a). Vi kan her bemerke oss at standarden eksplisitt uttrykker at slike kostnader skal periodiseres på samme måte som for gevinstorienterte organisasjoner (lønnsomhetsperiodisering) til tross for at organisasjonen ikke har lønnsomhet som formål. Dette betyr blant annet at man regnskapsfører varekostnaden i stedet for de umiddelbare utbetalingene ved varekjøpet eller nedbetaling av leverandørgjelden, jf. note 9 i vedlegg 1a, 2a og 3a.

#### 6.2.5 Oppstillingsplaner

I regnskapsloven kapittel 3 lovfestes plikten til å utarbeide årsregnskap og årsberetning. Årsregnskapet omfatter både selskapsregnskap og konsernregnskap. Årsregnskapet skal i samsvar med regnskapsloven § 3-2 første ledd, inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. Som nevnt ovenfor kan ideelle organisasjoner avvike fra regnskapslovens oppstillingsplaner i §§ 6-1, 6-1a og 6-2 som omfatter resultatregnskap og balanse, jf. regnskapsloven § 6-3 tredje ledd. Det må imidlertid understrekes at ideelle organisasjoner ikke kan velge fritt til å bestemme innholdet i

oppstillingsplanen (NRS(F), 2008a), men *må* benytte seg av oppstillingsplanen til standarden, jf. kapittel 6.2.4.2.

Standarden skal medvirke til å gi informasjon om organisasjonenes oppfyllelse av sine ideelle mål. I disse organisasjonene er aktiviteter målet og standarden prøver å legge opp til en regnskapsrapportering som støtter opp under dette. De begrunner dette med at regnskapslovens oppstillingsplan for resultatregnskapet (§§ 6-1 og 6-1a) er innrettet mot gevinstorienterte organisasjoner og derfor ikke vil gi regnskapsbrukeren tilstrekkelig informasjon om ideelle organisasjoners bruk av midler samt organisasjonens evne til å oppfylle formålet. Aktivitetsregnskapet vil best ivareta brukernes informasjonsbehov og er best egnet for ideelle organisasjoner.

#### **6.2.5.1 Aktivitetsregnskapet**

Aktivitetsregnskapet er en alternativ oppstillingsplan til regnskapslovens resultatregnskap (lønnsomhetsresultatregnskap). Det har som formål å vise alle *anskaffede* midler fordelt på aktiviteter (medlemsinntekter, tilskudd, innsamlede gaver etc.) og hvordan disse er *anvendt* på aktiviteter (anskaffelse av midler, formål, administrasjon etc.) i løpet av regnskapsåret. Regnskapsbrukeren skal dermed kunne se hvordan den ideelle organisasjonen har finansiert sine aktiviteter, samt hvordan midlene er anvendt til formålet og hvor store kostnader som har påløpt til å anskaffe midler. Målsetningen er at det skal være en klar sammenheng mellom inntektene til et formål og kostnadene som er brukt på det samme formålet. Dersom organisasjonen har flere formål, kan det være aktuelt å spesifisere posten ”kostnader til formålet” på flere linjer i aktivitetsregnskapet (NRS(F), 2008a). Standarden anbefaler følgende oppstillingsplan:

### **AKTIVITETSREGNSKAP**

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

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

#### **2) Forbrukte midler**

- a) Kostnader til anskaffelse av midler

- b) Kostnader til organisasjonens formål:
    - i) tilskudd, bevilgninger mv. til oppfyllelse av organisasjonens formål
    - ii) kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet
  - c) Administrasjonskostnader
- 3) **Årets aktivitetsresultat**
- 4) **Tillegg/reduksjon formålskapital**
- a) Grunnkapital
  - b) Formålskapital med lovpålagte restriksjoner
  - c) Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner
  - d) Formålskapital med selvpålagte restriksjoner
  - e) Annen formålskapital

Ettersom aktivitetsregnskapet baserer seg på lønnsomhetsperiodiseringer kan det betraktes som et modifisert lønnsomhetsresultatregnskap. Som nevnt i kapittel 6.2.4 bruker standarden en blanding av lønnsomhetsperiodisering og finansiell periodisering. Det opplyses derimot ikke hvilke inntekter og utgifter som har en lønnsomhetsvirkning eller en finansiell virkning. Ser vi nærmere på oppstillingen vil vi se at det også er vanskelig å se hvilke inntekter og utgifter de forskjellige postene faktiske inneholder. For eksempel hvor ligger avskrivninger og varekostnader? Disse aktivitetene fremstår som store samleposter og selv i notene i årsregnskapene til Røde Kors er det vanskelig og uklart å se hva de inneholder.

### **6.2.5.2 Balansen**

Standarden hevder at det ikke er nødvendig å ha en annen oppstillingsplan for balansen enn den som lønnsomhetsregnskapet bruker, jf. regnskapsloven § 6-2. Det er derimot noen få unntak som skal tas med:

- Bevaringsverdige eiendeler.
- Formålskapital benyttes i stedet for egenkapital og standarden har en annen inndeling av regnskapslinjene som inngår i formålskapitalen, det vil si at den ikke bruker opptjent eller innskutt formålskapital.
- Tilskudd, jf. kapittel 6.2.4.4.2.

Følgende oppstillingsplan for balansen benyttes:

#### **EIENDELER**

##### **A. Anleggsmidler**

- I. Immaterielle eiendeler
- II. Bevaringsverdige eiendeler
- III. Andre driftsmidler
- VI. Finansielle anleggsmidler

##### **B. Omløpsmidler**

- I. Beholdninger
- II. Fordringer
- III. Investeringer
- IV. Bankinnskudd, kontanter o.l.

## **FORMÅLSKAPITAL OG GJELD**

### **C. Formålskapital**

- a) Grunnkapital
- b) Formålskapital med lovpålagte restriksjoner
- c) Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner
- d) Formålskapital med selvpålagte restriksjoner
- e) Annen formålskapital

### **D. Gjeld**

- I. Avsetning for forpliktelser
- II. Annen langsiktig gjeld
- III. Kortsiktig gjeld

### **6.2.5.3 Kontantstrømoppstilling**

Ideelle organisasjoner som ikke regnes som små foretak er pliktige til å utarbeide en kontantstrømoppstilling som enten kan settes opp etter regnskapslovens oppstillingsplan i NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* eller en forenklet kontantstrømoppstilling etter standardens oppstillingsplan, jf. regnskapsloven §§ 3-2 og 6-4. Standardens oppstillingsplan er nesten identisk med den indirekte metoden som brukes i lønnsomhetsregnskapet, noe som virker naturlig da standarden baseres på regnskapsloven. En av forskjellene er at standarden ikke grupperer inn- og utbetalingene til operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter, men til ”poster i aktivitetsregnskapet som ikke har direkte likviditetseffekt”, ”investeringer, avhendelser og finansiering”, og ”andre endringer” (jf. Røde Kors kontantstrømoppstilling i vedlegg 1a, 2a og 3a). I motsetning til lønnsomhetsregnskapet har standarden en spesialregel der den regner markedsbaserte finansielle omløpsmidler som en del av likviditetsbeholdningen (i tillegg til kontanter og bankinnskudd). En årsak til dette er at markedsbaserte finansielle omløpsmidler er nære substitutter til penger. Dette innebærer at de er svært likvide, transaksjonskostnadene er små og det er én pris i markedet. Dermed er disse lett omsettelige kan disse selges og kjøpes uten vesentlige kostnader. Som jeg nevnte i avsnitt 6.2.4.4.5 inkluderer aktivitetsregnskapet verdiendringer i markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Vi ser av kontantstrømoppstillingene til Røde Kors at det ikke korrigeres for verdiendring av markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Som tidligere nevnt består verdiendringer av markedsbaserte finansielle omløpsmidler av urealiserte inntekter/kostnader og påvirker ikke direkte de kontante inn- og utbetalingene. Standardens kontantstrømoppstilling korrigerer

altså ikke for alle transaksjoner påvirker kassebeholdningen og er følgelig ikke en rendyrket kontantstrømoppstilling.

Standarden hevder i tillegg at en kontantstrømoppstilling gir lite tilleggsinformasjon. De begrunner dette med at ideelle organisasjoner som utarbeider aktivitetsregnskap har i stor grad sammenfall mellom regnskapsresultater og kontantstrømmer, slik at informasjonen om kontantstrømmene i stor grad allerede er tilgjengelige i aktivitetsregnskapet. Som nevnt tidligere er aktivitetsregnskapet et modifisert lønnsomhetsregnskap, der mesteparten av periodiseringene er lønnsomhetsperiodiseringer. Med andre ord sier standarden at lønnsomhetsinntekter og kostnader i stor grad er sammenfallende med finansielle inntekter og utgifter, noe det ikke er.

### 6.3 Oppsummering

Jeg har i dette kapittelet sett på regnskapsreglene som gjelder for ideelle organisasjoner og Røde Kors. Det er en enighet om at regnskapslovens regler ikke er tilfredsstillende for ideelle organisasjoner siden de ikke har lønnsomhet som formål. Standarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* er derfor blitt opprettet hvor formålet er å utvikle et alternativ regnskap for slike organisasjoner ved å beskrive hva som er god regnskapsskikk. Regnskapslovens regler gjelder også for ideelle organisasjoner, men det gis anledning til å fravike fra regnskapslovens oppstillingsplaner, herunder resultatregnskap og balanse. Det alternative resultatregnskapet kalles for aktivitetsregnskapet og fokuserer på aktivitetene som skal realisere formålene for ideelle organisasjoner. I tillegg kan det fravikes fra de grunnleggende regnskapsprinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling. Dette innebærer at man kan benytte et finansielt periodiseringsprinsipp for inntekter og utgifter som ikke krever motytelser. Dermed benytter standarden to forskjellige periodiseringsprinsipp som følgelig gjør aktivitetsregnskapet til et blandingsregnskap.

Standardens hensikt med å utarbeide supplerende og alternative regnskapsregler er god fordi den tar utgangspunkt i at ideelle organisasjoner er forskjellige fra gevinstorienterte organisasjoner som regnskapsloven er utarbeidet for. Til tross for dette er resultatet ikke bra. Aktivitetsregnskapet fremstår som komplisert og det er vanskelig å forstå siden det er et modifisert lønnsomhetsregnskap hvor det blander inn lønnsomhetsinntekter- og utgifter med finansielle pengeinntekter- og utgifter.

## 7. Empiri

I dette kapitlet skal jeg ta for meg regnskapet til Røde Kors. Jeg starter med en kort presentasjon av organisasjonen for deretter å gi en generell beskrivelse av årsregnskapene for årene 2007, 2008 og 2009 (avsnitt 7.2). I avsnitt 7.3 forklarer jeg bokføringen jeg har gjort. Videre presenterer jeg statusregnskapet (avsnitt 7.4) og inntekts- og utgiftsregnskapet (avsnitt 7.5) for Røde Kors. Etter dette vil jeg foreta en kort hovedtallanalyse i avsnitt 7.6. I avsnitt 7.7 viser jeg hvordan FKAM oppfyller kontrollformålene til ideelle organisasjoner. Til slutt oppsummeres kapitlet i avsnitt 7.8

### 7.1 Presentasjon av Røde Kors

Røde Kors er verdens største humanitære organisasjon og ble grunnlagt av sveitseren Henri Dunant i 1863. Bakgrunnen for opprettelsen var at sårede og skadde i krig skulle få hjelp uansett hvilken side de tilhørte. Fram til da var det ingen organisasjon eller velfungerende sanitetstjeneste som tok seg av disse. Etter hvert ble Røde Kors-foreninger opprettet i flere andre land og i dag har organisasjonen 186 medlemsland fordelt på nær 100 millioner medlemmer og er både politisk og religiøs uavhengig. I fredstid har organisasjonen som formål å yte hjelp til utsatte og sårbare grupper i samfunnet, mens den i krigssituasjoner ønsker å gi beskyttelse og hjelp til mennesker som blir ofre for væpnet konflikt.

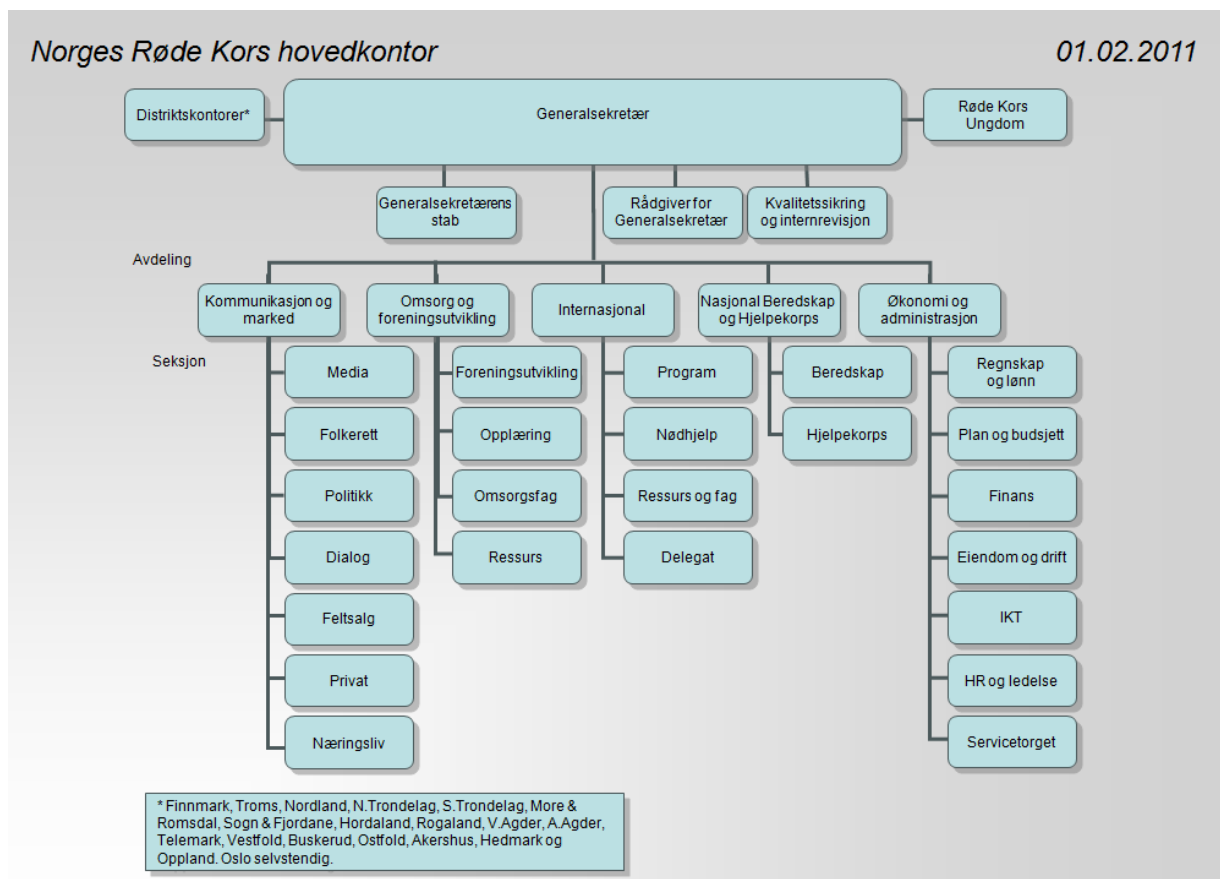
Røde Kors består av tre komponenter: De nasjonale foreningene, Den internasjonale Røde Kors komiteen (ICRC) og Det internasjonale forbundet av Røde Kors- og Røde Halvmåneforeninger (IFRC). Emblemet er et rødt kors på hvit bunn som benyttes i kristne land og en rød halvmåne som benyttes de fleste muslimske land. I tillegg ble det i 2005 innført et tredje emblem; en rød krystall på hvit bakgrunn som benyttes i enkelte land hvor man både benytter korset og halvmånen.

I Norge ble Røde Kors stiftet i 1865 av statsminister Fredrik Stang og er en av verdens eldste nasjonale Røde Kors-foreninger. Antall medlemmer er ca. 135.000. I 1907 ble den autorisert av Det kongelige forsvarsdepartementet som en frivillig hjelpeorganisasjon i tilfelle krig.

Syv verdigrunnlag gjelder for Røde Kors ([www.rodekors.no](http://www.rodekors.no)):

1. **Humanitet:** Røde Kors er grunnlagt ut fra ønsket om upartisk å bringe hjelp til de sårede på slagmarken. Både i sitt internasjonale og nasjonale arbeid streber Røde Kors etter å forebygge og lindre lidelse.
2. **Upartiskhet:** Røde Kors yter hjelp uten hensyn til nasjonalitet, rase, trosbekjennelse, samfunnsklasse eller politisk overbevisning. Røde Kors streber utelukkende etter å lindre nød og komme hurtig til hjelp der nøden er størst.
3. **Nøytralitet:** For å kunne bevare alles tillit skal Røde Kors ved konflikter ikke ta parti eller på noe tidspunkt la seg engasjere i uoverensstemmelser av politisk, rasemessig, religiøs eller ideologisk karakter.
4. **Uavhengighet:** Røde Kors er uavhengig. Selv om det nasjonale Røde Kors skal bistå myndighetene under krig og i nødsituasjoner og er underlagt landets lover, må Røde Kors alltid opprettholde sin selvstendighet for til enhver tid å kunne handle i overensstemmelse med Røde Kors-prinsippene.
5. **Frivillighet:** Røde Kors er en humanitær hjelpeorganisasjon basert på frivillig medlemskap og er ikke på noen måte tilskyndet av ønske om økonomiske fordeler.
6. **Enhet:** I hvert land kan det bare være én Røde Kors-organisasjon. Den må være åpen for alle og utføre sin humanitære virksomhet over hele landet.
7. **Universalitet:** Røde Kors er en verdensomspennende bevegelse hvor de nasjonale Røde Kors-foreningene har samme status og deler samme ansvar og plikt til å hjelpe hverandre.

I figur 7.1 illustreres organisasjonskartet for Norges Røde Kors:



**Figur 7.1:** Organisasjonskart for Norges Røde Kors (Kilde: [www.rodekors.no](http://www.rodekors.no))

### 7.1.1 Formål

I årsrapporten står det at organisasjonens formål er å beskytte liv og helse og sikre respekt for



enkeltmennesket. Dette kan sammenfattes i fire hovedmål ([www.rodekors.no](http://www.rodekors.no)):

- Røde Kors skal være talsperson for mennesker i sårbare livssituasjoner, og sikre oppslutning om internasjonal humanitær rett
- Røde Kors skal handle når ulykker og katastrofer rammer
- Røde Kors skal gi hjelp og omsorg til mennesker i sårbare situasjoner
- Røde Kors skal være en uavhengig, attraktiv, inkluderende og medlemsstyrt frivillig organisasjon

Vi ser altså at Røde Kors er en organisasjon som ikke er gevinstorientert hvorav formålene er å hjelpe mennesker i nød.

## 7.2 Offisielle regnskap

I dette avsnittet vil jeg ta for meg regnskapene til Røde Kors foreningen (morselskapet) for årene 2007, 2008 og 2009. Årsregnskapet for 2010 var ikke offentliggjort da jeg begynte å skrive utredningen (januar 2010). Ved å ta for meg regnskapene for de siste tre årene kan jeg bedre beskrive utviklingen over tid og i tillegg gi en fylldigere empiri.

Årsregnskapene omfatter både Røde Kors som konsern<sup>6</sup> og forening. Grunnen til at jeg har valgt foreningen og ikke konsernet, er at jeg ikke vil fokusere på datterselskapene, men kun på den ideelle foreningen Røde Kors som ikke har økonomisk vinning som formål. Disse regnskapene er tilgjengelige i årsrapportene som finnes nettsiden til Røde Kors.

Røde Kors fører regnskapene i samsvar med standarden NRS(F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* der regnskapene revideres av en statsautorisert revisor. De offisielle regnskapene for 2007, 2008 og 2009 er gjengitt i vedlegg 1a, 2a og 3a og består av følgende:

- Aktivitetsregnskap
- Balanse
- Kontantstrømoppstilling
- Noter

---

<sup>6</sup> Konsernet omfatter foreningsregnskapet og datterselskapene Norges Røde Kors Sentrene AS, Røde Kors Husene AS og Røde Kors Førstehjelp AS

### **7.2.1 Retningslinjer**

Regnskapet for 2007 bruker standardens førsteutgave som er fra 2006. Dette ser vi tydelig ved at det brukes andre begrep. For eksempel brukes egenkapital i stedet for formålskapital og ”fri egenkapital” i stedet for ”annen formålskapital”. I kontantstrømoppstillingen for samme år ser vi at det brukes ”årsresultat” i stedet for ”årets aktivitetsresultat”. Kontantstrømoppstillingen benytter den indirekte metoden hvor inn- og utbetalingene er gruppert etter operasjonelle aktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter i stedet for standardens grupperinger (se avsnitt 6.2.4.3).

I regnskapene for 2008 og 2009 benyttes det begrep etter den reviderte utgaven av standarden fra 2008. Dette innebærer at begrepet egenkapital er erstattet med ”formålskapital” samt at årsresultat er erstattet med ”aktivitetsresultat”. I tillegg har standarden laget en modifisert kontantstrømoppstilling som i praksis nesten er identisk som regnskapslovens. Årsrapportene viser regnskapstall fra fjoråret ved siden av årets som skal gjøre det enklere å sammenlikne. Det er imidlertid noen ulike tall som benyttes for de samme regnskapspostene for 2008 for de ulike årsrapportene. For eksempel er kostnader til anskaffelse av midler oppført til 109.803 i 2008 i årsrapporten for samme år, mens det i årsrapporten for 2009 viser at disse er 97.768 for 2008. Dette kommer av at Røde Kors må tilpasse årets regnskap med fjorårets regnskap for å kunne sammenligne dem. For eksempel er posten ”Kostnader til formålet” forskjellig for de aktuelle årene (se vedlegg 1a og 2a) slik at de må tilpasse postene for 2008 i samsvar med postene for 2009.

### **7.2.2 Regnskapsprinsipper - Inntektsføring**

I kapittel 6 har jeg argumentert for at standarden har uklare regler og begrepsbruk. Den tar utgangspunkt i lønnsomhetsregnskapet, men noen steder bruker den også et finansielt periodiseringsprinsipp (se avsnitt 6.2.4.4 og 6.2.4.5). I Røde Kors finner man også uklarhet i regnskapene. Under overskriften ”inntektsføring” i notene om ”regnskapsprinsipper” (gjelder alle årene) forklarer organisasjonen hvordan de viktigste inntekts og utgiftspostene regnskapsføres. Jeg finner følgende utsagn uklare og gir en kort kommentar til hver av dem:

- *”Medlemsinntekter regnskapsføres når de mottas”.*

I årsregnskapene til Røde Kors skal medlemsinntekter inntektsføres når de mottas, det vil si etter et finansielt (penge) periodiseringsprinsipp. I henhold til standarden skal medlemsinntekter regnskapsføres etter opptjeningsprinsippet dersom de krever en motytelse fra organisasjonen. Hvis ikke skal de periodiseres når de mottas. Jeg synes det er merkelig at standarden mener at enkelte medlemsinntekter krever motytelser. Medlemsinntekter har i prinsippet ikke noen krav på motytelser, slik at dette ikke er noen problemstilling. Røde Kors er en frivillig ikke-gevinstorientert organisasjon og det virker naturlig at organisasjonen ikke har noen medlemsinntekter som krever motytelse og følgelig bør den benytte et finansielt (penge)periodiseringsprinsipp.

- *”Tilskudd og gaver inntektsføres når organisasjonen har juridisk rett til tilskuddet eller gaven, og verdien kan måles pålitelig”.*

Her kommer det an på hva som menes med ”juridisk rett”. Dersom juridisk rett innebærer at inntekten skal resultatføres når den er opptjent, det vil si at inntekten krever at Røde Kors må gjøre en motytelse, tar man i bruk opptjeningsprinsippet og lønnsomhetsperiodisering. Dersom juridisk rett innebærer at tilskudd og gaver skal inntektsføres når de mottas, det vil si når betalingen skjer, vil dette være i tråd med et finansielt (penge) periodiseringsprinsipp. I avsnitt 6.2.4.4.3 har jeg forklart at gaver skal inntektsføres etter de tre kriteriene for inntektsføring, det vil si lønnsomhetsperiodisering. På generelt basis hevder standarden at inntekter som krever motytelser skal lønnsomhetsperiodiseres, mens inntekter som ikke krever motytelser skal finansielt periodiseres. Gaver krever ikke motytelser og dermed synes jeg det er selvmotsigende at det skal benyttes en lønnsomhetsperiodisering om disse.

- *”Offentlige tilskudd som det knytter seg betingelser til, inntektsføres i takt med forbruk av kostnader knyttet til den støttede aktivitet.*

Som nevnt i kapittel 6 mener standarden av tilskudd krever motytelser og Røde Kors må følgelig benytte lønnsomhetsperiodisering, herunder sammenstillingsprinsippet. Denne går ut på at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt, slik som for eksempel varekostnader og avskrivninger. Tilskudd er en form for støtte og i likhet med medlemsinntekter innebærer ikke dette noen direkte motytelser for Røde Kors. Røde Kors har som formål å hjelpe mennesker i nød og til dette er det nødvendig med tilskudd. Ved at organisasjonen hjelper slike mennesker får ikke tilskuddsgiverne noen direkte motytelser tilbake fra Røde Kors. Det blir dermed feil å si at tilskudd krever motytelser.

- *”Ikke inntektsførte tilskudd regnskapsføres i balansen som en forpliktelse under Ubrukte statsmidler”.*

Det kommer her an på hva som menes med ”ikke inntektsførte tilskudd”. Det står ingenting i verken standarden eller notene om hva denne posten inneholder, om det er offentlige tilskudd eller hvordan disse inntektsføres. Det kan se ut som at disse inntektsføres på lik linje med offentlige tilskudd siden disse tilskuddene er mottatte, men ikke inntektsførte. Altså benytter man sammenstillingsprinsippet også her.

Vi ser altså at Røde Kors tar i bruk både et lønnsomhetsmessig og et finansielt periodiseringsprinsipp ved bokføring av inntekter, noe som også faller sammen med standarden. Vi kan derfor slå fast at aktivitetsregnskapet verken er et rent lønnsomhetsregnskap eller et finansielt pengeregnskap, men et modifisert lønnsomhetsregnskap. Dette gjør det vanskelig å skaffe seg en oversikt over pengeutviklingen til organisasjonen fordi lønnsomhetsregnskapet rapporterer lønnsomhetsinntekter og kostnader, i motsetning til et pengeregnskap, som rapporterer inntekter og utgifter (eventuelt umiddelbare innbetalinger og utbetalinger) (jf. figur 5.4). Dermed viser ikke aktivitetsresultatet pengeutviklingen.

### **7.2.3 Aktivitetsregnskapet og betydningen av aktivitetsresultatet**

Som nevnt i kapittel 6 fører Røde Kors regnskapet sitt etter regnskapslovens regler og standarden. Standarden benytter to forskjellige periodiseringsprinsipp. Det er dermed ikke enkelt å skaffe seg en oversikt over verken lønnsomhetsinntekter og kostnader eller pengeutviklingen til organisasjonen. En årsak til dette er at aktivitetsregnskapet rapporterer anskaffede midler og forbrukte midler som kan betraktes som store ”samleposter” der det ikke er enkelt å se hva disse inntektene og utgiftene faktisk inneholder. Hvis vi ser i note 9 (gjelder alle årene, jf. vedlegg 1a, 2a og 3a) er aktivitetsregnskapet oppstilt etter art, det vil si samme oppstilling som lønnsomhetsregnskapet bruker. Denne oppstillingen gir en bedre innsikt i hvilke inntekter og kostnader for Røde Kors som skjuler seg under postene i aktivitetsregnskapet. Her ser vi at aktivitetsregnskapet inneholder varekostnader, avskrivninger og verdiendringer i finansielle omløpsmidler som alle er eksempler på lønnsomhetsinntekter og kostnader. Hvor disse postene skjuler seg i aktivitetsregnskapet er ukjent. Ligger de under posten ”kostnader til formålet” og/eller ”kostnader til anskaffelse av midler”?

Fordi noen inntekter er bokført i samsvar med et finansielt periodiseringsprinsipp skal jeg også teste ut om aktivitetsresultatet viser et rent finansielt resultat. Det eksisterer to typer finansielle regnskap (jf. avsnitt 5.4) som består av:

1. Umiddelbare innbetalinger og utbetalinger. Resultatet forklarer da endringen i betalingsmidler/kasseendringen.
2. Påløpte (totale) inntekter og utgifter (umiddelbare og senere innbetalinger og utbetalinger). Det finansielle resultatet blir da lik nettoinntekten, altså inntekter minus utgifter.

Tabell 7.1 tester om aktivitetsresultatet kan forklare kasseendringen. Her får vi store differanser noe som beviser at aktivitetsresultatet ikke kan forklare kasseendringen. Kan da konkludere med at det ikke er et rent finansielt resultat siden det ikke tar hensyn til umiddelbare innbetalinger minus umiddelbare utbetalinger.

	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
IB Kasse/bank	663.575	481.485	179.680
+ Aktivitetsresultat	-69.246	-553.392	45.919
Differanse	-112.844	251.587	-32.657
= UB Kasse/bank	481.485	179.680	192.942

**Tabell 7.1:** Kasseendring (Alle beløp i NOK 1.000)

Tabell 7.2 tester om aktivitetsresultatet kan forklare nettoinntekten (påløpte inntekter minus påløpte utgifter). Røde Kors oppgir ikke påløpte inntekter og utgifter. Som et kompromiss bruker jeg endringen i arbeidskapital. Arbeidskapitalen defineres som differansen mellom omløpsmidler (OM) og kortsiktig gjeld (KG). Vi ser at vi får store differanser noe som beviser at aktivitetsresultatet heller ikke er et rent finansielt resultat når det gjelder påløpte inntekter og utgifter. Dette tyder på at Røde Kors kun bruker enkelte finansielle periodiseringsprinsipp for inntektene og utgiftene og dette støtter opp mot at aktivitetsregnskapet er et modifisert lønnsomhetsregnskap.

	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
IB OM-KG	2.538.436	2.504.438	1.953.674
+ Aktivitetsresultat	-69.246	-553.392	45.919

Differanse	35.248	2.628	24.721
= UB OM-KG	2.504.438	1.953.674	2.024.314

**Tabell 7.2:** Endring i arbeidskapital (Alle beløp i NOK 1.000)

Siden aktivitetsregnskapet bruker to ulike periodiseringsprinsipp i samme regnskap, samt at det ikke alltid opplyses om hvordan ulike inntekter og utgifter blir periodisert, blir det vanskelig å vite hvilke periodiseringsprinsipp som benyttes. Følgelig blir det også vanskelig å tolke aktivitetsresultatet, men siden det er sterkt påvirket av lønnsomhetsregnskapet konkluderer jeg med at det er et modifisert lønnsomhetsresultat.

#### 7.2.4 Balanse

Årsregnskapet til Røde Kors inneholder også en balanseoppstilling som viser organisasjonens eiendeler, gjeld og formålskapital/egenkapital (se vedlegg 1a, 2a og 3a). Denne er nesten identisk med regnskapslovens oppstillingsplan, bortsett fra at det brukes formålskapital i stedet for egenkapital. En interessant observasjon er at organisasjonen har markedsbaserte finansielle omløpsmidler på nesten 1,9 milliarder kr (pr. 31.12.2009) noe som utgjør den største eiendelen.

#### 7.2.5 Budsjett

Røde Kors bruker ikke budsjetterte tall i de offisielle regnskapene sine. Dette gir igjen støtte til at regnskapet er preget av lønnsomhetsregnskapet som ikke tar i bruk budsjetterte tall. Det er oppgitt noen få budsjetterte tall i årsberetningen for 2008, men dette er kun ment for å forklare det store underskuddet i aktivitetsregnskapet som hovedsakelig skyldtes finanskrisen. Ikke-gevinstorienterte organisasjoner som Røde Kors har ikke lønnsomhet som målsetting. I slike organisasjoner spiller budsjettet en sentral rolle, og dermed er det naturlig å ta med budsjettall som sammenligningstall for regnskapstallene i ideelle organisasjoner til tross for at regnskapsloven eller standarden ikke sier noe om budsjettall. Røde Kors har ingenting å skjule og jeg synes det er rart at de ikke oppgir budsjettet i årsrapportene. I tillegg nevner standarden nevner heller ingenting om budsjett.

Etter å ha kontaktet Røde Kors fikk jeg omsider tak i budsjettene for årene 2007, 2008 og 2009 (jf. vedlegg 1b, 2b og 3b). Monsen (2009b) hevder at et budsjett bør ha et finansielt (penge)fokus, det vil si at det ikke skal inneholde lønnsomhetsinntekter- og kostnader.

Derimot har Røde Kors utarbeidet budsjettene etter aktivitetsregnskapet ved at de bruker samme oppstillingsplan og poster. Det fremkommer med andre ord lønnsomhetsinntekter og kostnader i budsjettene. Av budsjettet til Røde Kors ser vi at det også er tatt med faktiske regnskapsmessige tall for de aktuelle årene og at det er utarbeidet avvik mellom budsjettet og regnskapet for de enkelte år. Dette kan tyde på at organisasjonen har et behov for budsjettkontroll.

## **7.3 Bokføring**

### **7.3.1 Dobbel bokføring**

For å finne ut hvordan Røde Kors bokfører transaksjoner på, spesielt kassetransaksjonene, har jeg valgt å foreta dobbel bokføring på t-konti for 2007, 2008 og 2009. For dette har jeg tatt utgangspunkt i de offisielle årsregnskapene. Selve bokføringen er vist i vedlegg 1c, 2c og 3c. Ved å benytte de offisielle regnskapstallene får man også et mer realistisk talleksempel samt en bedre forståelse for hvordan aktivitetsregnskapet fungerer i praksis.

Arbeidet med bokføringen har vært tidkrevende og jeg har møtt på mange vanskeligheter. Til dette kom kontantstrømoppstillingene og det artsinndelte aktivitetsregnskapet i årsregnskapene til stor hjelp (jf. note 9 i vedlegg 1a, 2a og 3a). Ved utarbeidelsen av lønnsomhetsresultatregnskapet har jeg tatt utgangspunkt i det artsinndelte aktivitetsregnskapet. I tillegg har jeg funnet det nødvendig å foreta enkelte forutsetninger, for eksempel at posten ”annen driftskostnad” inneholder tap ved salg av varige driftsmidler. Jeg har ikke greid å utarbeide et rendyrket lønnsomhetsregnskap siden Røde Kors ikke opplyser om hvilke inntekter og utgifter som blir finansielt/lønnsomhetsmessig periodisert, samt hvilke poster disse inntektene og utgiftene ligger under i det artsinndelte aktivitetsregnskapet. Blant annet skal inntekter som ikke krever motytelse inntektsføres umiddelbart i aktivitetsregnskapet selv om de ikke er opptjent (finansiell periodisering), men det blir problematisk å finne ut hvilke poster disse skjuler seg under i det artsinndelte regnskapet. Imidlertid er forskjellene mellom lønnsomhetsregnskapet og aktivitetsregnskapet ikke store, slik at det spiller ingen stor rolle.

### 7.3.2 Enkel bokføring

Med utgangspunkt i den doble bokføringen av de offisielle regnskapene for Røde Kors, har jeg gjennom enkel bokføring utarbeidet FKAM supplert med forenklet BKAM som et tilleggsregnskap (jf. vedlegg 1d, 2d og 3d). Som nevnt i avsnitt 5.8.2 baseres disse regnskapene på enkel bokføring som er en bokføringsmetode spesielt utviklet for pengeregnskap. Følgelig har jeg brukt de to kameralistiske bokføringsreglene: 1) ingen V-bokføring uten samtidig/tidligere AO-bokføring og 2)  $R=RF+AO-V$ . FKAM bruker forvaltningskameralistisk enkel bokføring som rapporterer pengevirkningen til inntektene og utgiftene, mens BKAM bruker bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring og skal supplere FKAM med lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene.

Jeg har forutsatt at posten ”annen driftsinntekt” inneholder kundefordringer og andre fordringer. Dette er inntektsrester (fordringer). I RF-kolonnen og R-kolonnen på inntektssiden fremkommer da henholdsvis IB-tall og UB-tall fra disse postene.

Jeg har også forutsatt at posten ”annen driftsutgift” inneholder leverandørgjeld, skyldige offentlige avgifter, ubrukte statsmidler og annen kortsiktig gjeld da jeg forutsetter at det offisielle regnskapet gjør det samme. Dette er utgiftsrester (forpliktelser). I RF-kolonnen og R-kolonnen på utgiftssiden fremkommer da henholdsvis IB-tall og UB-tall fra disse postene.

Røde Kors opplyser ingenting om hvilke inntekter og utgifter som er anordnet og jeg har derfor forutsatt at det er gitt betalingsanordninger for samtlige inntekter og utgifter. I V-kolonnene har jeg tatt utgangspunkt i transaksjonene i kasse/bankkontoene, jf. vedlegg 1c, 2c og 3c.

Når det gjelder forenklet BKAM er dette et tilleggsregnskap som skal vise lønnsomhetsinformasjon som ikke fremkommer i FKAM. Denne informasjonen viser følgende poster: markedsbaserte finansielle omløpsmidler, varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler, varelager, langsiktig gjeld og formålskapital. R-kolonnen på inntektssiden viser IB-tall fra eiendeler, mens på utgiftssiden viser den IB-tall fra gjeld. AO-kolonnene viser en økning (debiteringer) i disse postene, mens V-kolonnene viser en reduksjon (krediteringer).



## 7.4 Statusregnskap

Basert på Monsen (2010) har jeg utarbeidet et statusregnskap (se vedlegg 4a). Dette regnskapet viser utviklingen i balansen til Røde Kors for årene 2007 – 2009 i form av likvide midler og fordringer, kortsiktig gjeld, pengebeholdning og tilleggsopplysninger. Regnskapet er basert på FKAM og forenklet BKAM. Pengebeholdningen fremkommer som forskjellen mellom likvide midler/fordringer og kortsiktig gjeld. Dette betyr at statusregnskapet rapporterer pengestatus for Røde Kors, i form av penger tilgjengelig for umiddelbar bruk (likvide midler), pengekrav (fordringer) og betalingsforpliktelser (kortsiktig gjeld). Som et supplement til statusregnskapet, er følgende tilleggsopplysninger av interesse for organisasjonen presentert: markedsbaserte finansielle omløpsmidler<sup>7</sup>, varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler, varelager, langsiktig gjeld og formålskapital. Årsaken til at jeg har tatt med statusregnskapet er at den skal bedre viser utviklingen i eiendeler og gjeld for årene 2007-2009.

## 7.5 Inntekts- og utgiftsregnskap

Basert på Monsen (2010) har jeg også utarbeidet et inntekts- og utgiftsregnskap (se vedlegg 4b). Denne regnskapsoppstillingen rapporterer utviklingen i de anordnede inntektene og utgiftene til Røde Kors i løpet av de tre siste årene (2007-2009), samt avvik mellom budsjetterte inntekter og utgifter for siste år (2009). Grunnen til at jeg har tatt med et inntekts- og utgiftsregnskap er at FKAM ikke viser inntekts- og utgiftsutviklingen for flere år i samme regnskap. Inntekts- og utgiftsregnskapet fokuserer på anordnede inntekter og utgifter for å lettere sammenligne med budsjettet. Det fremgår også av inntekts- og utgiftsregnskapet en overgang fra ”nettoinntekt” (som viser forskjellen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter) til ”endring i likvide midler” (som viser nettoendringen mellom umiddelbare inn- og utbetalinger).

Ettersom Røde Kors budsjett er utarbeidet etter aktivitetsregnskapet kan jeg ikke bruke det til å sammenligne med de anordnede inntektene og utgiftene. Årsaken til dette er at budsjettet til Røde Kors inneholder lønnsomhetsinntekter og kostnader noe de anordnede inntektene og utgiftene ikke gjør. For eksempel inneholder budsjettet avskrivninger noe som gjør at de

---

<sup>7</sup> Som nevnt i avsnitt 6.2.4.3 har standarden en spesialregel der den regner markedsbaserte finansielle omløpsmidler som en del av likviditetsbeholdningen (i tillegg til kontanter og bankinnskudd). En endring i de markedsbaserte finansielle omløpsmidlene påvirker ikke kassen direkte og jeg har følgelig ikke tatt med denne som en del av de likvide midlene

budsjetterte utgiftene blir høyere i forhold til de anordnede utgiftene.

Som omtalt i avsnitt 5.3 representerer inntekter krav på innbetalinger, mens utgifter representerer forpliktelser til utbetalinger. I følge Monsen (2010) vil disse pengekravene og betalingsforpliktelsene ikke endre seg selv om nye regnskapsregler innføres. Hvis Røde Kors hadde benyttet seg av et pengeregnskap ville det derfor ikke oppstå problemer når man skal sammenligne regnskapsførte inntekter og utgifter (i form av pengebeløp) for ulike år eller med å sammenligne regnskapsførte inntekter og utgifter (i form av pengebeløp) med budsjetterte inntekter og utgifter (i form av pengebeløp) for samme år (2009).

## 7.6 Hovedtall

For å se nærmere på hvordan regnskapet til Røde Kors har utviklet seg de siste årene har jeg valgt å foreta en finansiell analyse der jeg beskriver tre av organisasjonens hovedtall. Denne baserer seg på en studie av Bergen kommune gjengitt i Monsen (2009a). Jeg har her ikke tatt med selvfinansieringsgrad da Røde Kors ikke har noen store investeringer. De hovedtallene jeg ser på som mest relevante er: 1) reell vekst i utgifter løpende virksomhet, 2) forholdet mellom offentlige tilskudd og utgifter løpende virksomhet og 3) arbeidskapital. For å vise utviklingen bedre har jeg valgt en periode på fem år<sup>8</sup>, det vil si at jeg har lagt til to ekstra år: 2005 og 2006. For disse to årene har jeg tatt utgangspunkt i utgiftene (forbrukte midler) som er oppgitt i aktivitetsregnskapet siden det blir en omfattende prosess å lage dobbel bokføring for disse årene. Utgiftene for disse to årene blir da omtrentlige tall for de faktiske utbetalingene for den løpende virksomheten for de aktuelle årene. Etter å ha sammenlignet de faktiske utbetalingene i løpende virksomhet med utgiftene oppgitt i aktivitetsregnskapet for 2007-2009 er det ikke betydelige forskjeller.

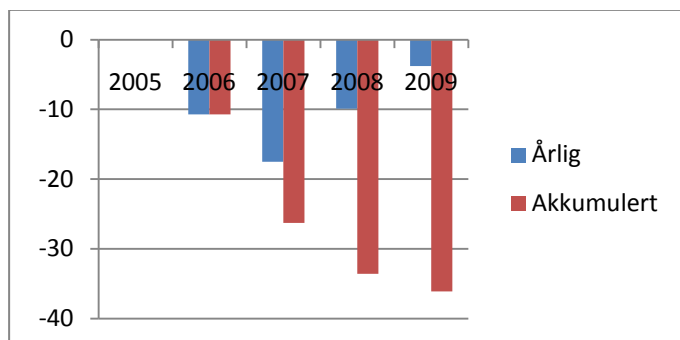
### Reell vekst i utgifter løpende virksomhet

For å gi et estimat på hvordan Røde Kors sine utgifter har utviklet seg i de enkelte år, kan man beregne årlig reell vekst. Figur 7.2 viser at Røde Kors har hatt stigende reelle årlige utgifter i faste priser fra 2007, mens den akkumulerte reelle veksten har sunket kraftig. Tabell 7.4 viser hvordan jeg har regnet for å finne årlig og akkumulert vekst som jeg har brukt i figur 7.2. De

---

<sup>8</sup> Dataene for 2005 og 2006 er omtrentlige da disse er for krevende å utarbeide på samme måte som for 2007-2009. Eksempelvis blir arbeidskapitalen for disse årene beregnet ved å ta omløpsmidler kortsiktig gjeld. For 2007-2009 blir arbeidskapitalen beregnet ved å ta utgangspunkt i nettoinntekt.

nominelle prisene viser de faktiske utbetalingene fra løpende virksomhet (se vedlegg 4b). For faste priser har jeg regnet om til 2009-kroner etter konsumprisindeksen for å få sammenlignbare tall<sup>9</sup>. Årlig reell vekst i ett år er beregnet med utgangspunkt i det foregående året. Akkumulert vekst er beregnet med utgangspunkt i 2005.



**Figur 7.2:** Reell vekst i utgifter løpende virksomhet

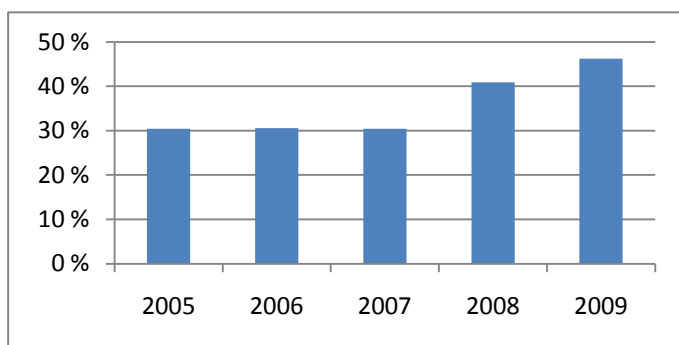
År	2005	2006	2007	2008	2009
Nominelle priser	1.521.661	1.389.661	1.155.933	1.081.040	1.062.026
Faste priser	1.661.797	1.484.115	1.225.133	1.103.873	1.062.026
Reell vekst:					
Årlig (%)		-10,7	-17,5	-9,9	-3,8
Akkumulert (%)		-10,7	-26,3	-33,6	-36,1

**Tabell 7.4:** Reell vekst i utgifter løpende virksomhet (Alle beløp i NOK 1.000)

### Forholdet mellom offentlige tilskudd og utgifter løpende virksomhet

Siden offentlige tilskudd utgjør den største inntektsposten for Røde Kors har jeg i figur 7.3 vist hvilken betydning disse har for finansieringen av den løpende virksomheten. Her er vist de offentlige tilskuddene i prosent av utgiftene fra løpende virksomhet. Som vi ser har de vært relativt stabile for perioden 2005-2007, mens de har økt noe i 2008 og 2009.

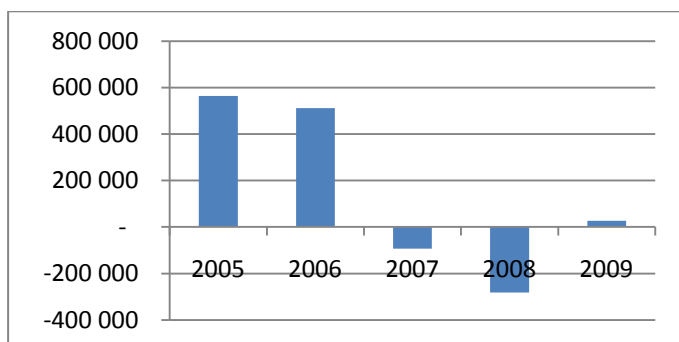
<sup>9</sup> Har her benyttet Statisk Sentralbyrås konsumprisindekskalkulator: <http://www.ssb.no/kpi/kpiregn.html>.



**Figur 7.3:** Forholdet mellom offentlige tilskudd og utgifter løpende virksomhet

### Arbeidskapital

Figuren 7.4 viser endring i arbeidskapital for de fem siste årene. Som vi ser av figuren har arbeidskapitalen blitt redusert i 2007 og 2008, mens den har økt i 2009. Den store negative nedgangen i arbeidskapital i 2008 skyldes hovedsakelig nedgang i kontanter og bankinnskudd som en følge av finanskrisen.



**Figur 7.4:** Endring i arbeidskapital

### 7.7 FKAM og kontrollformål

Som påpekt i avsnitt 5.8.4 er FKAM utviklet for å oppfylle de tre kontrollformålene for offentlige organisasjoner: budsjettkontroll, betalingskontroll og kassekontroll. Disse kontrollformålene sammenfaller med kontrollformålene for ideelle organisasjoner. I dette avsnittet kommenteres disse kontrollformålene med utgangspunkt i et talleksempel av FKAM (se vedlegg 1d) og budsjettet for Røde Kors for 2009 (se vedlegg 1b).

1. *Budsjettkontroll:* Røde Kors er avhengig av å få inntekter slik at organisasjonen kan fordele ressursene sine til forskjellige prosjekter. Til denne oppgaven er budsjettet

viktig. På landsmøtet vedtas rammebudsjettet for en treårsperiode. Her planlegger organisasjonen hvilke inntekter og utgifter de kommer slik at det blir lettere å fordele ressursene. Et eksempel er at de i 2008 hadde budsjettet med å bruke 120 millioner kroner av finansavkastningen, men på grunn av finanskrisen som oppstå ble dette beløpet redusert til 90 millioner kroner. I tillegg sammenligner organisasjonen budsjettet med regnskapet for å se om pengene har blitt riktig fordelt (se vedlegg 1b, 2b og 3b).

Når det gjelder Røde Kors sin egen sammenligning av budsjetterte tall (epler) og regnskapsmessige tall fra aktivitetsregnskapet (epler) går dette fint siden budsjettet tar utgangspunkt i aktivitetsregnskapet, det vil si bruker den samme blandingen av lønnsomhetsinntekter og kostnader og finansielle inntekter og utgifter. Det blir derimot problematisk å sammenligne budsjettet til Røde Kors (epler) med anordnede inntekter og utgifter (pærer) i FKAM, da dette blir like meningsløst som å sammenligne epler med pærer. Årsaken til dette er at budsjettet til Røde Kors inneholder lønnsomhetsinntekter og kostnader noe de anordnede inntektene og utgiftene ikke gjør. For eksempel inneholder budsjettet avskrivninger noe som gjør at de budsjetterte utgiftene blir høyere i forhold til de anordnede utgiftene.

FKAM bidrar til budsjettkontroll i form av en sammenligning av budsjetterte tall med anordnede inntekter og utgifter i AO-kolonnen. I følge Monsen (2009b) bør budsjettet kun inneholde finansielle tall siden det inneholder inntekter og utgifter som skal inn- og utbetales. Det blir dermed feil å bruke lønnsomhetsinntekter og kostnader i et budsjett som Røde Kors gjør. Tabell 8.2 viser hvordan budsjettkontrollen kan gjennomføres i Røde Kors. Siden jeg ikke har et finansielt budsjett har jeg måtte bruke budsjettet til Røde Kors (jf. vedlegg 1b, 2b og 3b). Fordi dette budsjettet inneholder lønnsomhetsinntekter og kostnader blir sammenligningen meningsløs da dette kan betraktes som å sammenligne epler med pærer, men fremgangsmåten er den samme. Jeg har ikke klart å få opplysninger om de anordnede inntektene og utgiftene til Røde Kors og jeg har derfor forutsatt at det er gitt betalingsanordninger for samtlige inntekter og utgifter. Ut i fra tabell 8.2 ser vi at Røde Kors for 2009 har hatt større inntekter og mindre utgifter enn budsjettert.

Anordnede inntekter i budsjettet (1.086.358)	Anordnede utgifter i budsjettet (1.185.039)
- Anordnede inntekter i FKAM (1.099.681)	- Anordnede utgifter i FKAM (1.072.984)
= Merinntekt (13.323)	= Innsparing (112.055)

**Tabell 8.2:** Budsjettkontroll i Røde Kors ved bruk av FKAM (Alle beløp oppgitt i NOK 1.000)

2. *Betalingskontroll:* Røde Kors er en av de største hjelpeorganisasjonene i Norge og forvalter store pengebeløp. Størstedelen av inntektene kommer fra staten i form av tilskudd og 90% av de totale utgiftene blir brukt til humanitært arbeid. Disse inntektene og utgiftene har ingen direkte motytelser og kan sees på som enveis pengestrømmer. For eksempel tilfører staten Røde Kors inntekter uten at det gis noen penger tilbake. Tilsvarende bruker Røde Kors penger på humanitært arbeid uten at organisasjonen får noen direkte motytelse tilbake. Vi ser altså at Røde Kors er avhengig av omverdenens tillit og det er derfor viktig med god kontroll av inn- og utbetalingene, det vil si betalingskontroll. I slike organisasjoner fokuserer man på om formålene blir oppfylt og i liten grad på resultatet. Dette kan da være et incentiv for å misbruke penger. I motsetning har gevinstorienterte organisasjoner en slags ”innebygd” betalingskontroll, fordi mangelfull betalingskontroll vil kunne slå ut i et dårligere økonomisk resultat.

FKAM bidrar til inn- og utbetalingskontroll ved å sammenligne AO-kolonnene med V-kolonnene, det vil si anordnede inntekter med umiddelbare inntekter og anordnede utgifter med umiddelbare utgifter. Ingen inn- eller utbetaling kan gjennomføres uten at det har blitt gitt en instruks om dette. Her står den kameralistiske bokføringsmetodens to grunnleggende prinsipper sentralt, nemlig 1) ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og 2)  $R = RF + AO - V$ . Restkolonnene (R-kolonnene) inneholder da inntekter og utgifter som er anordnet for betaling, men ikke betalt. For Røde Kors blir dette følgende:

	RF	AO	V	R
Inntektsrest (fordring i form av anordnede, men ikke innbetalte inntekter)	37.453	1.099.681	1.121.795	15.339
Utgiftsrest (gjeld i form av anordnede, men ikke utbetalte utgifter)	137.303	1.072.984	1.108.532	101.755

**Tabell 8.3:** Betalingskontroll i Røde Kors ved bruk av FKAM (Alle beløp oppgitt i NOK 1.000)

3. *Kassekontroll:* Som nevnt ovenfor har Røde Kors mange enveis pengestrømmer siden det ikke gis direkte motytelser for inn- og utbetalingene. Lønnsomhet bør derfor ikke stå i fokus og det er dermed ikke et behov for et lønnsomhetsresultatregnskap som viser om organisasjonen har gått med overskudd eller ei. I stedet bør det fokuseres på inn- og utbetalinger. Her er det viktig å ha en god oversikt over hva som blir innbetalt og utbetalt. Siden kassen viser de umiddelbare inntektene og utgiftene til organisasjonen får regnskapsbrukerne en mer informativ og nyttig oversikt over organisasjonens finansielle situasjon.

I tabell 8.4 har jeg vist hvordan kassekontrollen utføres i FKAM. Her får man oversikt over de enkelte inn- og utbetalingene ved å se i V-kolonnene noe som også gjør det lett å få en total oversikt over disse. Deretter rapporteres netto kasseendring som fremkommer som forskjellen mellom innbetalingene og utbetalingene i V-kolonnen.

Innbetalinger (Inntekter – V-kolonne)	1.122.698
- Utbetalinger (Utgifter – V-kolonne)	1.109.435
= Netto kasseendring	= 13.263

**Tabell 8.4:** Kassekontroll i Røde Kors ved bruk av FKAM (Alle beløp oppgitt i NOK 1.000)

## 7.8 Oppsummering

Røde Kors er en ideell organisasjon som har til formål å hjelpe mennesker i nød.

Organisasjonen utarbeider regnskapet sitt som et aktivitetsregnskap etter standarden NRS(F) *God regnskapskikk for ideelle organisasjoner*. Jeg har videre sett på Røde Kors sine regnskap for årene 2007-2009 hvor jeg har drøftet flere uklarheter og begrepsbruk. Ved å foreta tester av kasseendringen, endringen av arbeidskapital samt ved å utarbeide dobbel bokføring, har jeg vist at aktivitetsregnskapet ikke viser et rettviseende bilde inntekts- og utgiftsutviklingen. Det kommer også frem at Røde Kors bruker lønnsomhetsinntekter og kostnader i budsjettet sitt.

Det er viktig for Røde Kors å skaffe seg en oversikt over den faktiske (regnskapsmessige) utviklingen i inntekter og utgifter. I tillegg er det viktig å kunne sammenligne disse med de

budsjetterte inntektene og utgiftene. Som følge av dette har jeg utarbeidet et pengeregnskap (FKAM) supplert med et tilleggsregnskap (forenklet BKAM). Siden FKAM ikke viser utviklingen den finansielle utviklingen over tid har jeg utarbeidet et statusregnskap og et inntekts- og utgiftsregnskap. Inntekts- og utgiftsregnskapet viser sammenlignbare regnskapstall over tid (i form av anordnede inntekter og utgifter), samt avvik mellom budsjetterte inntekter og utgifter for det siste året. Statusregnskapet viser balansen til Røde Kors over tid. Disse to regnskapene gir god mulighet til å skaffe seg en god oversikt over inntekts- og utgiftsutviklingen i Røde Kors, samt en oversikt over organisasjonens pengebeholdning. En slik oversikt kan også brukes til å utarbeide hovedtall. Til sist har jeg vist hvordan FKAM oppfyller kontrollformålene til ideelle organisasjoner.



## 8. Analyse

I dette kapitlet skal jeg foreta en analyse basert på den teori og empiri som tidligere er presentert i utredningen. Analysen er tredelt: Først foretar jeg en teoretisk analyse. Deretter presenteres en empirisk analyse og til slutt foreslår jeg en hensiktsmessig regnskapsmodell for Røde Kors. I den teoretiske analysen starter jeg med å sammenligne aktivitetsregnskapet med FKAM (avsnitt 8.2.1). Deretter analyserer jeg kontrollformålene (avsnitt 8.2.2) og informasjonsbehovet (avsnitt 8.2.3) til Røde Kors. Videre drøfter jeg bruken av aktivitetsregnskapet (avsnitt 8.2.4) og hvordan et pengeregnskap kan brukes i organisasjonen (avsnitt 8.2.5). Jeg kommenterer også standarden (avsnitt 8.2.6). I den empiriske analysen analyserer jeg hvilken informasjon aktivitetsregnskapet gir (avsnitt 8.3). I avsnitt 8.4 drøfter jeg hvilken regnskapsmodell som er mest hensiktsmessig å bruke for Røde Kors. Etter dette kommer jeg med en kritikk av utredningen (avsnitt 8.5). Kapitlet avsluttes med en oppsummering (avsnitt 8.6)

### 8.1 Innledning

Røde Kors er en ikke-gevinstorientert organisasjon som søker å hjelpe mennesker i nød. Det betyr at organisasjonen skiller seg fra gevinstorienterte organisasjoner ved at den ikke har lønnsomhet som formål. Gevinstorienterte organisasjoner har lønnsomhet som formål. Til dette formålet er lønnsomhetsregnskapet velegnet å bruke da regnskapsbrukerne får oppgitt lønnsomhetsinformasjon, for eksempel gjennom lønnsomhetsresultatet.

Reglene for lønnsomhetsregnskapet reguleres av regnskapsloven. De samme reglene benyttes også for ikke-gevinstorienterte organisasjoner som Røde Kors, som kommer inn under ideelle organisasjoner. Gitt dette faktumet, kan man stille spørsmål om reglene i regnskapsloven bør benyttes til å regulere utarbeidelsen av regnskap for slike organisasjoner som ikke har lønnsomhet som målsetting. Regnskapsloven gir riktignok anledning til at ideelle organisasjoner kan fravike prinsippene om transaksjon, sammenstilling og opptjening og utarbeide alternative oppstillingsplaner til resultatregnskapet og balanse, jf. RL §§ 4-1 tredje ledd og 6-3 tredje ledd. Disse organisasjonene kan derimot ikke utarbeide oppstillingsplanene selv, men *må* følge oppstillingsplanene til standarden som er en blanding av et lønnsomhetsregnskap og et finansielt regnskap (jf. kapittel 6.2.4). Dermed står vi ovenfor et problem som innebærer at regnskapet blir uklart og vanskelig å forstå.

Det opplyses ikke hvorfor ideelle organisasjoner skal benytte regnskapsloven. En mulig årsak kan være at man slipper å utarbeide og forholde seg til flere sett av regnskapsregler. En annen årsak kan være at man finner det lettere å forholde seg til én type regnskap da aktivitetsregnskapet er et modifisert lønnsomhetsregnskap. Resultatet er at man beregner lønnsomheten for organisasjoner som ikke har lønnsomhet som formål i stedet for å utarbeide et regnskap som inneholder relevant informasjon i form av finansielle inntekter og utgifter.

## 8.2 Teoretisk analyse

### 8.2.1 Teoretisk analyse av aktivitetsregnskapet vs. FKAM

I dette avsnittet sammenligner jeg aktivitetsregnskapet med FKAM. Regnskapsreglene for ideelle organisasjoner reguleres av standarden NRS(F) *God regnskapskikk for ideelle organisasjoner* som representerer en egen regnskapsmodell. Andre regnskapsmodeller i Norge er lønnsomhetsregnskapet, kommuneregnskapet, statsregnskapet og borettslagsregnskap. I avsnitt 6.2.4.1 har jeg forklart at aktivitetsregnskapet er en alternativ *oppstillingsplan* til regnskapsloven lønnsomhetsresultatregnskap. Siden regnskapsmodellen for ideelle organisasjoner ikke har et eget navn har jeg i denne utredningen brukt begrepet aktivitetsregnskap om denne regnskapsmodellen.

Aktivitetsregnskapet baserer seg på lønnsomhetsregnskapet ved at den fokuserer på lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene og benytter kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Derimot er det enkelte innslag av finansielle periodiseringer som følgelig gjør at aktivitetsregnskapet benyttet to periodiseringer: lønnsomhetsperiodiseringer og finansielle periodiseringer. Periodens resultat fremkommer dobbelt, det vil si at resultatet vises i aktivitetsregnskapet i form av et aktivitetsresultat (modifisert lønnsomhetsresultat) og i balansen som en nettoendring av formålskapitalen (egenkapitalen). Aktivitetsregnskapet har som formål å vise alle *anskaffede* midler fordelt på aktiviteter (medlemsinntekter, tilskudd, innsamlede gaver etc.) og hvordan disse er *anvendt* på aktiviteter (anskaffelse av midler, formål, administrasjon etc.) i løpet av regnskapsåret. Regnskapsbrukeren skal dermed kunne se hvordan den ideelle organisasjonen har finansiert sine aktiviteter, samt hvordan midlene er anvendt til formålet og hvor store kostnader som har påløpt til å anskaffe midler. Målsetningen er at det skal være en klar sammenheng mellom inntektene til et formål og

kostnadene som er brukt på det samme formålet.

FKAM er et alternativ regnskap som benytter forvaltningskameralistisk enkelbokføring som er spesielt utviklet for offentlige organisasjoner der det oppfyller de tre kontrollformålene for slike organisasjoner: budsjettkontroll, betalingskontroll og kassekontroll. Disse kontrollformålene finner vi også i ideelle organisasjoner. Derfor bør FKAM med sine kontrollformål også være relevant for ideelle organisasjoner. Dette regnskapet er et rendyrket finansielt (penge)regnskap som er spesielt utviklet til å rapportere pengevirkningen til inntektene og utgiftene. I motsetning fokuserer aktivitetsregnskapet på lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene. En karakteristisk egenskap ved FKAM er at den bruker enkel bokføring i stedet for dobbel bokføring som benyttes i lønnsomhetsregnskapet. I tillegg består FKAM av den kameralistiske kontoen (jf. tabell 5.3 i avsnitt 5.8.3), som består av en inntektsside og en utgiftsside. Hver av disse sidene er igjen delt inn i fire kolonner og hver transaksjon bokføres kun én gang. Som påpekt ovenfor oppfyller FKAM de tre kontrollformålene for offentlige organisasjoner. *Budsjettkontroll* fremkommer ved å sammenligne budsjettet med de anordnede inntektene og utgiftene i AO-kolonnene. *Betalingskontroll* fremkommer ved å sammenligne V-kolonnene med AO-kolonnene. På denne måten kan man se at ingen inntekter eller utgifter blir betalt uten at det har blitt gitt en instruksjon om dette. Til sist fremkommer *kassekontrollen* ved å sammenligne inn- og utbetalingene i V-kolonnene med netto kasseendring. Det blir da lett å få en oversikt over netto kasseendring. I motsetning oppfyller ikke aktivitetsregnskapet disse oppgavene. Det blir vanskelig å få en oversikt over de finansielle inntektene og utgiftene siden regnskapet ikke er et finansielt (penge)regnskap. I tillegg gir regnskapet heller ingen informasjon om anordnede inntekter og utgifter. Den eneste informasjonen om inn- og utbetalingene er oppgitt i kontantstrømoppstillingen og det er den indirekte metoden som benyttes. Siden denne metoden tar utgangspunkt i lønnsomhetsresultatet og rapporterer inn- og utbetalingene som en samlet kontantstrøm viser den ikke de enkelte inn- og utbetalingene (kontantstrømmene) noe den direkte metoden gjør. I følge NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* er den indirekte modellen ikke intern konsistent da den inneholder både brutto- og nettorapportering av kontantstrømmer, beholdningsendringer og ikke-kontantelementer. Videre står det at den indirekte metoden ikke representerer en fullstendig kontantstrømoppstilling, og oppfyller dermed ikke hovedformålet med kontantstrømoppstillingen som er å vise kontantstrømmene i perioden. Metoden gir altså en ufullstendig kontantstrømoppstilling.

Basert på Monsen (2011)<sup>10</sup> har jeg i tabell 8.1 foretatt en sammenligning av aktivitetsregnskapet og FKAM med utgangspunkt i ni dimensjoner: 1) Formål, 2) Periodiseringsprinsipp, 3) Inntekts/utgiftsvirkning, 4) Oppgaver, 5) Type regnskap, 6) Konto, 7) Bokføringsmetode, 8) Oppfyllelse av de tre kontrollformålene for ideelle organisasjoner og 9) Kontantstrømoppstilling.

Aktivitetsregnskapet er utviklet for å gi informasjon om oppfyllelse av ideelle organisasjoners formål. FKAM er utviklet for å bidra med informasjon om forvaltning av inntekter i offentlige budsjettkoblede organisasjoner (se 1 i tabell 8.1). Aktivitetsregnskapet benytter to periodiseringsprinsipper: lønnsomhetsperiodisering og finansiell (penge)periodisering (se 2-3 i tabell 8.1), mens FKAM benytter et finansielt (penge)periodiseringsprinsipp. Videre har regnskapene forskjellige typer oppgaver. I aktivitetsregnskapet fremkommer aktivitetsresultatet dobbelt, det vil si at aktivitetsresultatet vises i både aktivitetsregnskapet (lønnsomhetsresultatregnskapet) og i balansen som en nettoendring av formålskapitalen (se 4 i tabell 8.1). I tillegg har den et integrert fullstendig balanseregnskap. Siden FKAM er et pengeregnskap kan budsjettkontroll, inn- og utbetalingskontroll samt kassekontroll gjennomføres samt pengeresultatrapportering. Dette kan ikke gjøres i aktivitetsregnskapet.

Disse forskjellene gjør at man får forskjellige typer regnskap der aktivitetsregnskapet kan betraktes som et modifisert lønnsomhetsregnskap, mens FKAM er et pengeregnskap (se 5 i tabell 8.1). Regnskapene bruker også ulike konti, der aktivitetsregnskapet bruker kjøpmannens dobbeltsidige konto med debet- og kreditsider. I motsetning bruker FKAM og BKAM kameralistens enkeltidige konto med en inntektsside og en utgiftsside. Hver av disse sidene er igjen delt opp i fire ulike kolonner (RF, AO, V og R) (se 6 i tabell 8.1). Bokføringsmetoden aktivitetsregnskapet benytter er kjøpmannens dobbelte bokføring, mens FKAM og BKAM benytter enkel bokføring. Den måten FKAM bruker den enkle bokføringen på kalles for forvaltningskameralistisk enkel bokføring (se 7 i tabell 8.1).

Siden aktivitetsregnskapet rapporterer lønnsomhetsinformasjon oppfyller ikke regnskapet de tre kontrollformålene til ideelle organisasjoner: budsjettkontroll, betalingskontroll og kassekontroll. Dette gjør derimot FKAM. Det er også naturlig at aktivitetsregnskapet bruker den indirekte metoden ved utarbeidelse av kontantstrømoppstilling siden regnskapet er et

---

<sup>10</sup> Monsen (2011) foretar en sammenligning av lønnsomhetsregnskapet og FKAM. Jeg har videreutviklet denne ved at jeg i sammenligner aktivitetsregnskapet med FKAM samt at jeg har tatt med dimensjon 8) og 9).

modifisert lønnsomhetsregnskap. I FKAM brukes derimot den direkte metoden da dette er et pengeregnskap.

	<b>Aktivitetsregnskapet</b>	<b>FKAM</b>
1) Formål	Informasjon om oppfyllelse av den ideelle organisasjonens formål	Informasjon for forvaltning av inntekter i offentlige budsjettkoblede organisasjoner
2) Periodiseringsprinsipp	Lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp og pengeperiodiseringsprinsipp	Finansiell (penge)periodiseringsprinsipp
3) Inntekts/utgiftsvirkning	Lønnsomhetsvirkning og pengevirkning	Pengevirkning
4) Oppgaver	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rapportering av aktivitetsresultatet via både betalingssiden (balanseregnskapet) og ytelsessiden (aktivitetsregnskapet)</li> <li>• Rapportering av integrert fullstendig balanseregnskap (eiendeler, gjeld og egenkapital)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budsjettkontroll</li> <li>• Inn- og utbetalingskontroll</li> <li>• Kassekontroll</li> <li>• Pengeresultatrapportering</li> </ul>
5) Type regnskap	Modifisert lønnsomhetsregnskap	Pengeregnskap
6) Konto	Kjøpmannes dobbeltsidige konti (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)	Kameralistens enkeltsidekonto (inntekts- og utgiftssider; fire kolonner (RF, AO, V og R) på hver side)
7) Bokføringsmetode	Kjøpmannens dobbelte Bokføring	Forv. kameralistisk enkel bokføring (anordningsregnskap)
8) Oppfyllelse av de tre kontrollformålene for ideelle organisasjoner	Nei	Ja
9) Kontantstrømoppstilling	Den indirekte metoden	Den direkte metoden

**Tabell 8.1:** Sammenligning av aktivitetsregnskapet og FKAM (Kilde: videreutviklet variant av Monsen, 2011).

### 8.2.2 Analyse av kontrollformålene i Røde Kors

Som nevnt i kapittel 5.1 fører man regnskap fordi man ønsker å ha *kontroll* med de forskjellige aktivitetene. Siden gevinstorienterte organisasjoner har som formål å generere størst mulig avkastning for eierne, har ideelle organisasjoner ikke lønnsomhet som formål, men å yte tjenester som kommer samfunnet til gode. Regnskapskontroll er derfor av stor betydning for Røde Kors. Standarden fremhever også at det er viktig med kontroll<sup>11</sup> siden ideelle organisasjoner ikke har en ”innbygd” kontroll som gevinstorienterte organisasjoner. Derimot er mangelfull kontroll hos gevinstorienterte organisasjoner lettere å merke ved at det kan slå ut i dårligere resultat som fremgår av regnskapet.

<sup>11</sup> Standarden er uklar med hvilken type kontroll som er viktig. På s. 5 i standarden står det at ”Behovet for kontroll av at mottatte midler blir forvaltet i samsvar med organisasjonens formål er viktig (...)”. Standarden nevner ingen steder budsjettkontroll eller kassekontroll. Dette kan tyde på at standarden mener at det er betalingskontroll som er viktig.

Det er altså en enighet om at ideelle organisasjoner har et stort behov for kontroll. Som nevnt i avsnitt 8.2.1 har offentlige organisasjoner tre kontrollformål: budsjettkontroll, betalingskontroll og kassekontroll. Disse kontrollformålene finner vi også i ideelle organisasjoner. Med *budsjettkontroll* kan man sammenligne budsjetterte tall med faktiske regnskapstall for på den måten å kontrollere at budsjettet følges. Siden Røde Kors bruker budsjett i sine interne regnskap viser dette at organisasjonen har behov for dette. Videre er det et behov for at inn- og utbetalingene kontrolleres (*betalingskontroll*). Mesteparten av inntektene til ideelle organisasjoner kommer fra bidragsgivere som ønsker å støtte organisasjonene, mens mesteparten av utgiftene går til å hjelpe mennesker. Dette innebærer at Røde Kors har en stor grad av enveis pengestrømmer da organisasjonen verken gir motytelser tilbake for inntektene eller får motytelser tilbake fra utgiftene. På denne måten blir det ikke like lett å se hvor mye penger man får inn siden det ikke gis noen direkte motytelser for inntektene. På tilsvarende måte blir det krevende å kontrollere alle utbetalingene da disse for det meste går til gode formål. Dette betyr at ideelle organisasjoner ikke like lett kan kontrollere inn- og utbetalingene i forhold til gevinstorienterte organisasjoner. Dermed har ideelle organisasjoner et større behov for kontroll av inn- og utbetalingene enn det gevinstorienterte organisasjoner har. For Røde Kors er det altså viktig å ha kontroll over innbetalingene og utbetalingene. For eksempel er det viktig å ha kontroll over hvor store tilskuddene er, samt hvor mye som skal utbetales i bidrag. På den måten vet organisasjonen hva de har fått inn- og utbetalt. Her er det også viktig at inntektene og utgiftene må være anordnet før de inn- og utbetales slik at disse ikke innbetales eller utbetales uten samtykke fra organisasjonen. Til sist er det viktig å ha kontroll over selve betalingsutførelsen (*kassekontroll*). Dette innebærer å holde en oversikt og de umiddelbare inntektene og utgiftene slik at man vet hvilke ressurser man har til rådighet og hvilke ressurser som faktisk har gått med til formålet. For eksempel kan en stor del av kostnadene til et formål bestå av urealiserte kostnader som avskrivninger og varekostnader. Ved å foreta en kassekontroll vet man hva som faktisk har blitt utbetalt.

For å finne den regnskapsmodellen som er mest hensiktsmessig for ideelle organisasjoner og Røde Kors må den best mulig tilfredsstillende de tre kontrollformålene til ideelle organisasjoner.

### 8.2.3 Analyse av informasjonsbehovet i Røde Kors

Som nevnt i forrige avsnitt er kontrollbehovet en av hovedårsakene til at det utarbeides regnskap. En annen hovedårsak er at regnskapsbrukerne skal få økonomisk *informasjon* om organisasjonen, jf. kapittel 5.1. Dette betyr at regnskapet skal gjenspeile de egentlige inntektene og utgiftene, det vil si finansielle inntekter og utgifter, i stedet for å rapportere lønnsomhetsinntekter og utgifter. Dette innebærer at Røde Kors bør benytte et rendyrket finansielt (penge)regnskap.

I følge standarden er formålet med å avlegge et regnskap å oppfylle brukernes informasjonsbehov og gi størst mulig nytteverdi for brukerne. Regnskapene skal derfor gi best mulig (NRS(F), 2008a, s. 13):

- Informasjon om oppfyllelse av den ideelle organisasjonens formål
- Informasjon om hvordan midler anskaffes og blir benyttet

Standarden har erkjent at regnskapslovens regler ikke gir tilfredsstillende informasjon om regnskapet til ideelle organisasjoner. I følge standarden skal informasjonen først og fremst benyttes til å vise i hvilken grad organisasjonen har oppfylt sitt formål. Med andre ord har ikke regnskapsbrukerne behov for å få informasjon om inntjening og lønnsomhet. Til dette gir standarden anledning til at ideelle organisasjoner kan fravike fra regnskapslovens periodiseringsprinsipp, herunder transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet fordi det vil øke regnskapsbrukernes informasjonsverdi.

For å bedre vise i hvilken grad ideelle organisasjoner har oppfylt formålet fraviker standarden fra noen av regnskapslovens periodiseringsregler samt at den benytter aktivitetsregnskapet. Valg av periodisering blir bestemt etter hvilken grad inntektene og utgiftene krever motytelse. Som jeg har vært inne på krever mesteparten av inntektene og utgiftene til Røde Kors ingen direkte motytelser. Det foreligger derfor ingen grunnlag for å lønnsomhetsperiodisere inntekter og utgifter basert på om inntektene og utgiftene har motytelser. Følgelig mener standarden at aktivitetsregnskapet gir bedre informasjon enn et rent lønnsomhetsregnskap ved å blande lønnsomhetsinntekter- og utgifter med finansielle inntekter og utgifter. Dette kan tvert imot føre til at regnskapsbrukerne blir mer forvirret. Siden aktivitetsregnskapet er et blandingsregnskap viser ikke regnskapet de egentlige inntektene og utgiftene som Røde Kors har dersom de hadde brukt et finansielt (penge)regnskap. Ser man i årsregnskapet til Røde

Kors er resultatet er sterkt misvisende. Aktivitetsresultatet for 2009 er på kr. 45.919, mens det faktiske resultatet (netto kasseendring) er på kr 13.262 som er over tre ganger så lavt. I tillegg kan man ikke spesifikt se på hva de enkelte postene faktisk inneholder. Hva inneholder egentlig posten ”kostnader til formålet”? Består den for eksempel av varekostnader, lønn og/eller avskrivninger? I henhold til regnskapsloven § 3-2a, 1. ledd er det et overordnet lovfestet krav om at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde at den regnskapspliktiges resultat og finansielle stilling. Siden det er en felles enighet om at regnskapsbrukerne til ideelle organisasjoner har et annet informasjonsbehov enn hos gevinstorienterte organisasjoner der regnskapsbrukerne ikke har behov for å vite lønnsomheten, mener jeg at aktivitetsregnskapet ikke gir et slikt rettviseende bilde.

Informasjonen regnskapet gir trenger nødvendigvis heller ikke å vise hvordan organisasjonen har oppfylt formålet sitt. Det kan være nok å informere om finansielle inntekter og utgifter. I årsrapportene til Røde Kors informeres det mer om de enkelte inntekter og utgifter og ikke formålsoppnåelsen. For Røde Kors blir det meningsløst å beregne lønnsomheten av å drive hjelpevirksomhet og følgelig blir regnskapsinformasjonen misvisende. Et problem som oppstår er da at regnskapet blir lite informativt, regnskapsteknisk og komplisert. Aktivitetsregnskapet gir ikke tilstrekkelig informasjon om organisasjonens formål da det tar med inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkninger. Standarden hevder at ideelle organisasjoner ikke har behov for å fokusere på inntjening, men allikevel gjør den det. Dette viser at standarden motsier seg selv og er nok et eksempel på uklarhet.

#### **8.2.4 Bruk av aktivitetsregnskapet i Røde Kors**

I avsnitt 8.2.3 forklarte jeg at formålet med standarden er å gi regnskapsbrukerne informasjon om formålsoppnåelsen til de ideelle organisasjonene. Siden gevinstorienterte organisasjoner fokuserer på lønnsomhet blir det misvisende for ideelle organisasjoner å bruke samme regnskapsoppstillinger og periodiseringsprinsipp. Standarden har derfor opprettet alternative regnskapsregler og oppstillingsplaner til ideelle organisasjoner. For Røde Kors medfører dette både positive og negative sider.

#### **Fordeler:**



1. *Velkjent bokføringsmetode og oppstillingsplaner.* Siden aktivitetsregnskapet ligner på lønnsomhetsregnskapet kan regnskapsbrukerne lettere sette seg inn i regnskapet siden begge regnskap bruker dobbeltbokføring og har lignende oppstillingsplaner.
2. *Fullstendig balanse.* Siden aktivitetsregnskapet bruker dobbel bokføring får man en mer systematisk og fullstendig oversikt over eiendelene og forpliktelsene. I motsetning viser enkel bokføring kun finansielle transaksjoner og det fremkommer dermed en ufullstendig balanse.
3. *Dobbelt bokføring gir god ansvarsrapportering.* Siden hver transaksjon debiteres og krediteres forskjellige kontoer får man en kausalsammenheng mellom disse. Dette betyr at organisasjonens finansielle situasjon fremkommer fullt ut ved hjelp av bokføringen av tidligere hendelser (Ijiri, 1982, gjengitt i Monsen, 2007). Det vil si at på et bestemt tidspunkt gir eiendelene og gjelden uttrykk for en bedrifts aktuelle situasjon, og egenkapitalkontiene, inkludert perioderesultatet, kan betraktes som en oppsummering av tidligere hendelser. I motsetning rapporterer enkel bokføring den aktuelle situasjonen ved hjelp av kun en oversikt over eiendeler og gjeld (Monsen, 2007).

### **Ulemper:**

1. *Bruker to forskjellige periodiseringsprinsipp.* Siden aktivitetsregnskapet tar i bruk lønnsomhetsperiodiseringer og finansielle periodiseringer i samme regnskap medfører denne blandingen til at regnskapet blir komplisert og vanskelig å forstå. Lønnsomhetsinntekter og kostnader kan betraktes som epler, mens finansielle inntekter og utgifter kan sees på som pærer. Å sammenligne et eple med en pære blir meningsløst da hver har sine egne egenskaper. Dette gjenspeiles også i bokføringen. Kjøpmannens dobbelte bokføring er utviklet for å rapportere lønnsomhetsvirkningen og ikke pengevirkningen til inntektene og utgiftene. Man kan derfor ikke bruke denne bokføringen i aktivitetsregnskapet på samme måte som i lønnsomhetsregnskapet. I tillegg blir det vanskelig å sammenligne regnskapstall og budsjettall. Budsjettet tar utgangspunkt i finansielle inntekter og utgifter (pærer) og ikke lønnsomhetsinntekter og kostnader (epler). For eksempel blir vanskelig og meningsløst å sammenligne utgifter (pærer) kostnader med (epler). Det hadde derfor vært bedre om man holdt seg til kun ett periodiseringsprinsipp.

2. *Rapporterer misvisende informasjon.* Siden regnskapet rapporterer lønnsomhetsinntekter og kostnader gir dette også misvisende informasjon til regnskapsbrukerne, jf. avsnitt 8.3. For eksempel vil verdiøkninger i markedsbaserte finansielle omløpsmidler gi et resultat som er mye høyere enn det egentlig er.
3. *Gjør det vanskelig å vise den finansielle utviklingen.* Siden aktivitetsregnskapet bruker to forskjellige periodiseringsprinsipp er det ikke lett å få en oversikt over de finansielle inntektene og ugiftene. Dermed blir det også vanskelig å se den finansielle utviklingen over tid. Dette gir heller ikke et godt nok grunnlag for en tallanalyse. For å vise den finansielle utviklingen kan inntekts- og utgiftsregnskapet og statusregnskapet benyttes. I tillegg kan man også benytte hovedtallanalyser.
4. *Tilfredsstill ikke de tre kontrollformålene: budsjettkontroll, betalingskontroll, kassekontroll.* Som følge av at aktivitetsregnskapet er en spesialvariant av lønnsomhetsregnskapet hvor fokuset er på lønnsomhetsinntekter og kostnader blir det vanskelig om ikke umulig å oppfylle disse kontrollformålene. Dessuten er oppstillingsplanen lite egnet til dette. I tillegg kan heller ikke kontantstrømoppstillingen benyttes til dette da den ikke er en rendyrket kontantstrømoppstilling, se avsnitt 8.3.
5. *Uklare fortolkninger og begrepsbruk.* Standarden har sine egne fortolkninger av opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet og transaksjonsprinsippet. Blant annet skal medlemsinntekter inntektsføres etter opptjeningsprinsippet dersom de krever en motytelse fra organisasjoner, jf. avsnitt 6.2.4.4.1. Men medlemsinntekter har i prinsippet ikke noen krav på motytelser, slik at dette ikke er noen problemstilling. Røde Kors er en frivillig ikke-gevinstorientert organisasjon og det virker naturlig at organisasjonen ikke har noen medlemsinntekter som krever motytelse. Dette gjør at man får problemer med å forstå regnskapet.
6. *Bruker en ikke rendyrket kontantstrømoppstilling.* Standarden har innført en spesialregel om at verdiendringer i markedsbaserte finansielle omløpsmidler ikke skal føres opp i kontantstrømoppstillingen, jf. avsnitt 6.2.4.3. Resultatet blir da at man unnlater å korrigere for denne ikke-pengemessige transaksjonen som følgelig gjør at kontantstrømoppstillingen ikke blir fullstendig. Dette medfører at regnskapsbrukerne ikke får oppgitt de finansielle transaksjonene.

### **8.2.5 Bruk av FKAM i Røde Kors**

Ettersom Røde Kors er en ikke-gevinstorientert organisasjon hvor mesteparten av inntektene og utgiftene ikke krever motytelser er det behov et pengeregnskap. Det er derfor viktig at Røde Kors utarbeider regnskap som inneholder relevant informasjon i stedet for å rapportere lønnsomhetsinntekter- og kostnader. Et alternativ til aktivitetsregnskapet er FKAM som er et rendyrket pengeregnskap.

### **Fordeler:**

1. *Oppfyller de tre kontrollformålene: betalingskontroll, budsjettkontroll og pengekontroll.* Dette er en av de største fordelene med FKAM, se avsnitt 8.2.1.
2. *Rapporterer relevant regnskapsinformasjon.* FKAM rapporterer kun pengeinformasjon som på den måten gir regnskapsbrukerne et riktig bilde av regnskapene. De unngår da å bli ”villedet” av lønnsomhetsinformasjon som gir misvisende inntrykk av regnskapet.
3. *Enklere å utarbeide inntekts- og utgiftsregnskap og statusregnskap samt foreta hovedtallanalyser.* Dersom Røde Kors ønsker å vise den finansielle utviklingen over tid gjør FKAM det lett å utarbeide et inntekts- og utgiftsregnskap siden begge er pengeregnskap, jf. avsnitt 7.5. Dersom organisasjonen ønsker å rapportere penger for umiddelbar bruk gjør FKAM det enkelt å utarbeide et statusregnskap, jf. avsnitt. 7.4. I tillegg blir det enkelt å bruke finansielle data i hovedtallanalyser, jf. avsnitt 7.6.
4. *Bruker enkelbokføring.* Denne bokføringsmetoden er fordelaktig å bruke når man skal utarbeide et pengeregnskap. For det andre blir betalingskontrollen enklere å gjennomføre, det vil si at man lettere kan sammenligne betalingsanordningene i AO-kolonnene med V-kolonnene. For det tredje er enkel bokføring mer fleksibel enn dobbel bokføring, noe som innebærer at det blir lettere å ta hensyn til nye informasjonsbehov som oppstår over tid. I tillegg blir det lettere å ta hensyn til spesielle informasjonsbehov.
5. *Fleksibel.* Med dette menes det at FKAM med sine fire kolonner på både inntekts- og utgiftssiden ikke bare rapporterer pengetransaksjoner, men også kredittransaksjoner, resultattransaksjoner, inngående og utgående balanser og balanseendringer.

### **Ulemper:**

1. *Lite kjent regnskap.* Dette betyr at det er mange regnskapsbrukere som kan ha problemer med å forstå regnskapet samt å tolke informasjonen. For eksempel kan det være vanskelig for utenforstående å forstå hva som menes med de fire kolonnene (RF, AO, V og R-kolonnene). I motsetning har ikke aktivitetsregnskapet noen kolonner og det presenteres ett tall for hver regnskapspost, noe som kan være lettere å forstå. Siden FKAM er lite kjent kan dette også by på problemer for de som skal utarbeide regnskapet. Sett at Røde Kors faktisk bruker FKAM i sine årsrapporter vil man ha behov for personer som har kunnskapen til å føre regnskapet og revidere det. Dette krever opplæring. I tillegg kan mangel på regnskapssystemer som er tilpasset FKAM by på utfordringer. Disse problemene kan derimot håndteres dersom man klarer å gjøre FKAM mer kjent. For eksempel kan man tilby opplæring om FKAM i regnskapskurs hos ulike læresteder.
2. *Er ikke offisielt regulert.* Dette betyr at man ikke kan bruke FKAM alene som en offisiell ”godkjent” regnskapsmodell, men som et eventuelt supplement til aktivitetsregnskapet. I følge regnskapsloven § 4-1 tredje ledd og § 6-3 tredje ledd kan regnskapspliktige fravike fra grunnleggende periodiseringsprinsipp og oppstillingsplaner dersom dette er ”god regnskapsskikk”. Hva som er god regnskapsskikk er beskrevet i standarden. Så lenge standardens regler benyttes som god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner vil en utfordring være å få Røde Kors til å bruke FKAM. Hvis organisasjonen finner det hensiktsmessig å bruke FKAM må dette legges ved som et tillegg til aktivitetsregnskapet og dens oppstillingsplaner. Dette kan føre til ytterligere utfordringer da regnskapsbrukerne får to forskjellige regnskap å forholde seg til. Det er dermed viktig å få personene som står bak standarden til å innse kameralregnskapets fordeler slik at regnskapet kan innføres som god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner og dermed erstatte standarden.
3. *Ufullstendig balanse.* Som forklart i avsnitt 5.7.2 tar FKAM kun med finansielle transaksjoner. Det fremkommer altså ikke lønnsomhetsinformasjon i balansen, noe som gjør at regnskapet ikke gir en fullstendig balanse. Dersom man ønsker slik lønnsomhetsinformasjon (evt. annen type informasjon) kan dette suppleres med som et tillegg, for eksempel benytte BKAM, fotnoter, tabeller, figurer og lignende.
4. *Kan være vanskeligere å sammenligne regnskapstall fra året før samt mellom konsern og forening.* FKAM viser ikke den finansielle utviklingen over flere år i samme regnskap. Blir da ikke lett å se den finansielle utviklingen. Derimot kan man benytte statusregnskapet og inntekts- og utgiftsregnskapet til dette. En annen ufordel er at

FKAM ikke viser årets og fjorårets regnskapstall av konsern og forening i samme regnskap. Dette kan være problematisk siden FKAM har så mange kontoer slik at regnskapet for et år ofte vil oppta en side. Man må da bla gjennom flere sider for å sammenligne med andre regnskapsår og mellom konsern og forening.

#### **8.2.5.1 Supplement til FKAM**

Dersom Røde Kors ønsker ytterlige informasjon som ikke fremkommer av FKAM kan dette tas med som et supplement (vedlegg) til FKAM. Slik informasjon kan blant annet være lønnsomhetsinformasjon, for eksempel verdiendringer i markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Til dette kan man bruke BKAM (eventuelt forenklet BKAM, se vedlegg 1d, 2d og 3d). Men dette supplementet trenger nødvendigvis ikke være i form av BKAM. Det kan nesten være hva som helst så lenge det viser ønsket informasjon. For eksempel kan det være fotnoter, tabeller, figurer og oppstillinger med mer. Grunnen til at jeg har valgt å bruke en forenklet BKAM er for å gi en bedre forståelse for kameralregnskapet samt for å illustrere dens fleksibilitet.

#### **8.2.6 Kommentarer til standarden**

Selv om regnskapsloven og standarden har mye til felles er det likevel visse karakteristiske trekk som skiller dem. Det mest sentrale er at standarden benytter alternative oppstillingsplaner og gir anledning til å fravike noen av de grunnleggende periodiseringsprinsippene som regnskapsloven bruker, herunder opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet og transaksjonsprinsippet. Det betyr derfor at det er en felles enighet om at ideelle organisasjoner ikke trenger å rapportere lønnsomheten i samme grad som hos gevinstorienterte organisasjoner. Sagt med andre ord er det altså en felles enighet om at regnskapslovens regler ikke er tilfredsstillende for ideelle organisasjoner fordi de ikke har økonomisk vinning som formål. Standarden mener at det mest sentrale er å vise hvordan formålene er oppfylt. Det vil si at aktivitetsregnskapet er tilpasset for å gi regnskapsbrukerne mest mulig informasjon om hvilke inntekter og utgifter som er gått med for å oppfylle formålene. På grunn av dette kan ideelle organisasjoner fravike fra opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet og transaksjonsprinsippet. Med dette mener standarden at ideelle organisasjoner kan benytte et finansielt periodiseringsprinsipp for inntekter og utgifter som *ikke krever motytelser* (jf. avsnitt 6.2.4.4 og 6.2.4.5). Det vil si at de kan umiddelbart

inntektsføre inntekter uavhengig av om de er opptjent (fravike opptjeningsprinsippet) og umiddelbart utgiftsføre utgifter uavhengig av om de har en sammenheng med inntekten (fravike sammenstillingsprinsippet). Dersom inntektene og utgiftene krever motytelser gjelder de samme periodiseringsprinsippene som for gevinstorienterte organisasjoner. I følge standarden kan medlemsinntekter være et eksempel på inntekter som krever motytelser. Røde Kors pådrar seg utgifter til å hjelpe mennesker som er i nød. Dersom disse utgiftene stammer fra inntekter som krever motytelse (for eksempel visse typer medlemsinntekter) må sammenstillingsprinsippet anvendes. Men som jeg har argumentert for i avsnitt 5.2.2 har ikke ideelle organisasjoner som formål å generere overskudd, men å yte tjenester som kommer samfunnet til gode. På grunn av dette har slike organisasjoner ingen direkte sammenheng mellom inntektene og utgiftene som igjen innebærer at inntektene og utgiftene ikke direkte krever motytelser (stor grad av enveis pengestrømmer). Det blir derfor feil å si at ideelle organisasjoner har inntekter og utgifter som krever motytelser. Følgelig blir det meningsløst å anvende lønnsomhetsperiodiseringer for å vise om det er lønnsomt å hjelpe mennesker i nød. Slike organisasjoner bør heller benytte et finansielt (penge)periodiseringsprinsipp, og dermed er det også behov for et pengeregnskap som rapporterer slike utgifter og inntekter.

I tillegg til at standarden periodiserer inntekter og utgifter etter motytelser og ikke-motytelser virker det ut som at standarden ikke fullt ut kan forklare hva som menes med en motytelse. Det gis ingen forklaring på hva standarden definerer som en motytelse eller hvorfor de har denne periodiseringen. Det eneste de kommer med er eksempler på hva som er motytelser og ikke-motytelser. Blant annet er medlems- og sponsorinntekter eksempler på inntekter som krever motytelser (NRS(F)2008a, s. 15). Det er også et eget avsnitt i standarden (NRS(F)2008a, s. 32) som spesifiserer hva som menes med medlemsinntekter og her kommer det fram at medlemsinntekter ikke nødvendigvis trenger å ha en motytelse (se avsnitt 6.2.4.4.1). Dette støtter min antakelse om at standarden er uklar og diffus med sin formulering av hva som egentlig menes med en motytelse. Årsakene til at standarden mener at inntektene og utgiftene til ideelle organisasjoner har motytelser kan sammenfattes til mangelfull kunnskap. Det kan virke ut som at utviklerne av standarden ikke er fullstendig klar over hva som menes med motytelser og ikke-motytelser samt hva et finansielt regnskap egentlig er. Et eksempel på sistnevnte er at standarden hevder at aktivitetsregnskapet inneholder så mange finansielle transaksjoner at det egentlig ikke er nødvendig med en kontantstrømoppstilling (jf. i avsnitt 6.2.4.3). Allikevel ser vi at det er behov for en kontantstrømoppstilling samt at det er betydelige avvik mellom aktivitetsregnskapet og kontantstrømmene (se avsnitt 8.3). Dette

støtter min antakelse om at utviklerne ikke er fullstendig klar over hva et finansielt regnskap er samt hva som er finansielle transaksjoner. Imidlertid kan dette problemet løses ved å øke kunnskapen til utviklerne av standarden. Dette kan gjøres ved å presentere dem for pengeregnskap og få dem til å forstå at ideelle organisasjoner ikke har direkte motytelser for inntektene og utgiftene. På denne måten kan man håpe på lønnsomhetsfokuset endres slik at standarden opphever lønnsomhetsvirkningene.

Standarden bruker verken et artsinndelt eller funksjonsinndelt resultatregnskap, men i stedet grupperes postene etter aktiviteter som skal vise formålsoppnåelsen, jf. aktivitetsregnskapet. Den hevder at regnskapsbrukerne ønsker informasjon om formålsoppnåelsen og at dette gir bedre informasjon. Jeg ser både positive og negative sider med dette. De positive sidene er at man får fram inntektene og kostnadene bedre i forhold til formålsoppnåelsen og ikke fokuserer på lønnsomhet. Aktivitetsregnskapet til Røde Kors viser for eksempel medlemsinntekter og hvor mye de har brukt på å gi hjelp og omsorg, noe en artsinndeling ikke gjør, jf. note 9. På den annen side viser ikke aktivitetsregnskapet alle inntektene og utgiftene siden disse bakes inn i store ”samleposter”. Man må da gå i notene for å få spesifisert hva disse inneholder. Dessuten er ikke alle postene spesifisert i noter. For eksempel opplyses det ikke om hva posten ”gi hjelp og omsorg” inneholder. Det kan dermed bli vanskelig å se hvilke inntekter og utgifter som skjuler seg inni de enkelte postene i aktivitetsregnskapet. Dessuten blir det vanskelig å se sammenhengen mellom inntektene og utgiftene i aktivitetsregnskapet og balansen, da balansen er nesten identisk med regnskapslovens oppstillingsplan. For eksempel vet man ikke hvilke inntekter som relaterer seg til kundefordringene. I tillegg blir det også vanskeligere å sammenligne med tidligere års aktivitetsregnskap da Røde Kors endrer formålene sine fra år til år. Jeg mener derfor at regnskapsbrukerne får en bedre oversikt over organisasjonens inntekter og utgifter ved å gruppere dem etter art. I tillegg er den artsinndelte inndelingen mer velkjent og man kan da bedre sammenligne resultatregnskapene med tidligere år.

Den største kritikken mot standarden er likevel antakelsen om at ideelle organisasjoner har motytelser for inntektene og utgiftene. Som et resultat av dette har aktivitetsregnskapet et lønnsomhetsfokus. Siden ideelle organisasjoner ikke direkte mottar motytelser for inntektene og utgiftene sine, bør lønnsomhetsfokuset skiftes til et finansielt pengefokus hvor man benytter rendyrkede pengeregnskap.

### 8.3 Empirisk analyse av Røde Kors

I den teoretiske analysen om Røde Kors behov for informasjon (avsnitt 8.2.3) slo jeg fast at aktivitetsregnskapet rapporterer misvisende informasjon til regnskapsbrukerne. Siden aktivitetsregnskapet benytter to forskjellige periodiseringsprinsipp fremstår regnskapet som et blandingsregnskap som i følge standarden skal gi bedre informasjon enn hva et rendyrket lønnsomhetsregnskap gir. Men hvilken informasjon gir dette til regnskapsbrukerne? Hva betyr egentlig resultatet i aktivitetsregnskapet?

Som forklart i kapittel 6 hevder standarden at kontantstrømmene i stor grad allerede er tilgjengelige i aktivitetsregnskapet. For å teste dette ut kan man ta utgangspunkt i kontantstrømoppstillingene i årsrapportene. Siden aktivitetsregnskapet i liten grad spesifiserer hva inntektene og utgiftene egentlig inneholder, bruker jeg det artsinndelte resultatregnskapet i note 9 i årsrapportene (gjelder alle årene; se vedlegg 1a, 2a og 3a). Her fremkommer det blant annet at Røde Kors resultatfører verdiendringer av markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Siden de markedsbaserte finansielle omløpsmidlene til Røde Kors utgjør nesten to milliarder kr (pr. 31.12.2009) utgjør en verdiendring av disse en stor del av aktivitetsresultatet. Jeg har nevnt i avsnitt 6.2.4.3 at en verdiendring i markedsbaserte finansielle omløpsmidler består av urealiserte inntekter/kostnader og er følgelig ikke en betalingstransaksjon som direkte påvirker kassebeholdningen. Jeg har tidligere nevnt at markedsbaserte finansielle omløpsmidler er svært likvide, men til tross for dette mener jeg at de ikke kan likestilles med penger. Man må allikevel selge de finansielle omløpsmidlene for at organisasjonen skal få en innbetaling. Verdien til markedsbaserte finansielle omløpsmidler påvirkes av markedet og verdiendringene gir urealiserte inntekter/kostnader. Et eksempel som illustrerer dette er verdireduksjonen på 244 millioner kroner i 2008 som hovedsakelig skyldtes finanskrisen. Med andre ord påvirker verdiendringer i de markedsbaserte finansielle omløpsmidlene ikke kontantstrømmene. I kontantstrømoppstillingen ser vi at det *ikke* korrigeres for denne verdiendringen fordi den regnes som en del av likviditetsbeholdningen. Vi ser eksempelvis for 2009 at likviditetsendringen er på 67.250, mens kasseendringen bare er på 13.262 (UB minus IB i balansen). Differansen på  $(67.250 - 13.262) = 53.988$  skyldes i all hovedsak endringen i de markedsbaserte finansielle omløpsmidlene i balansen på  $(1.843.052 - 1.897.040) = -53.988$ . Vi kan med dette fastslå at kontantstrømoppstillingen ikke er en rendyrket kontantstrømoppstilling som viser netto kasseendring. Kasseendringen utgjør  $(13.262 / 45.919) = 29\%$  av aktivitetsresultatet og jeg kan konkludere med dette at kontantstrømmene heller *ikke* i stor grad er tilgjengelig i aktivitetsregnskapet. Jeg kan gjøre



tilsvarende for 2007 og 2008 og jeg har summert dette opp i tabell 7.3:

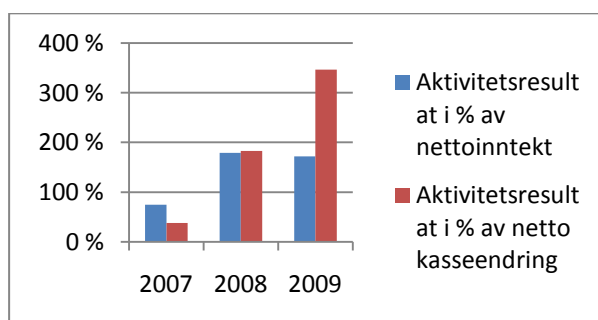
	2007	2008	2009
Likviditetsendring	-122.988	-544.462	67.250
- Netto kasseendring	-182.090	-301.805	13.262
= Differanse = endring i markedsbaserte fin. omløpsm.	59.102	-242.657	53.988
Aktivitetsresultat	-69.246	-553.392	45.919
Netto kasseendring i % av aktivitetsresultatet	263%	55%	29%

**Tabell 7.3:** I hvilken grad kontantstrømmene er tilgjengelig i aktivitetsregnskapet (Alle beløp i NOK 1.000)

Som følge av at aktivitetsregnskapet er et blandingsregnskap viser regnskapet inntekter og utgifter som egentlig ikke burde vært med, det vil si lønnsomhetsinntekter og kostnader. Dette innebærer at aktivitetsregnskapet viser misvisende informasjon. Nedenfor har jeg foretatt en sammenligning av pengeresultatene (oppgitt i FKAM, jf. vedlegg 1d, 2d og 3d) og aktivitetsresultatet (se tabell 8.5 og figur 8.1). Hensikten er å se i hvilken grad aktivitetsresultatet gjenspeiler de faktiske inntektene og utgiftene ved å benytte følgende talleksempel:

	2007	2008	2009
Nettoinntekt (anordnede inntekter minus anordnede utgifter)	-92.563	-307.903	26.697
Netto kasseendring (innbetalinger minus utbetalinger)	-182.091	-301.805	13.263
Aktivitetsresultat	-69.246	-553.392	45.919
Aktivitetsresultat i % av nettoinntekt	75%	179%	172%
Aktivitetsresultat i % av netto kasseendring	38%	183%	346%

**Tabell 8.5:** Sammenligning av aktivitetsresultatet og pengeresultatene (Alle beløp oppgitt i NOK 1.000)



**Figur 8.1:** Grafisk sammenligning av aktivitetsresultatet i % av pengeresultatene

Fra figuren over ser vi at aktivitetsresultatet viser betydelige avvik fra både nettoinntekten og kasseendringen. I 2007 viser aktivitetsresultatet et for lite underskudd, faktisk bare 38% av netto kasseendring og 75% av nettoinntekt. I 2008 viser aktivitetsresultatet nesten dobbelt så stort underskudd i forhold til de faktiske underskuddene. I 2009 viser aktivitetsresultatet et for stort overskudd, nesten dobbelt så stort som nettoinntekten og nesten 3,5 ganger så stort som netto kasseendring. Dette fører til at det offisielle regnskapet er svært misvisende i forhold til den faktiske utviklingen til inntektene og utgiftene. Dette betyr at regnskapsbrukerne får feil inntrykk og feilaktig informasjon om hvordan regnskapet faktisk er. Følgelig kan jeg konkludere med at aktivitetsregnskapet er misvisende og tilfredsstillende dermed ikke brukernes informasjonsbehov. Jeg konkluderer med at dette at regnskapet heller ikke tilfredsstillende regnskapslovens krav om et rettviseende bilde, jf. regnskapsloven § 3-2a, 1. ledd

#### **8.4 Valg av regnskapsmodell for Røde Kors**

Som nevnt i avsnitt 5.1 har regnskapet tre hovedmålsettinger informasjon, kontroll og beslutningstaking. Her står informasjon og kontroll sentralt og ved valg av regnskapsmodell for Røde Kors har jeg lagt vekt på at informasjon og beslutningstaking er avgjørende kriterier.

En grunnleggende hovedmålsetting for regnskapet er altså at det skal bidra med å gi nyttig informasjon. Ideelle organisasjoner pådrar seg utgifter (for eksempel lønnsutgifter og bidrag), og disse utgiftene må dekkes gjennom inntekter (for eksempel fra medlemmer, tilskudd fra staten). Det er ingen direkte kopling mellom de ideelle organisasjonenes inntekter og utgifter. For eksempel mottar ikke Røde Kors en motytelse fra mennesker de hjelper. I motsetning mottar gevinstorienterte organisasjoner motytelse fra varer og tjenester de selger. Dette betyr at aktivitetsregnskapet ikke passer for Røde Kors, fordi dette regnskapet baseres på rapportering av lønnsomhetsinntekter og kostnader med utgangspunkt i byttetransaksjoner (markedstransaksjoner). I motsetning til gevinstorienterte organisasjoner har ikke ideelle organisasjoner lønnsomhet som målsetting. Ideelle organisasjoner har derfor behov for en annen type regnskapsinformasjon enn det gevinstorienterte organisasjoner har behov for. Det blir derfor meningsløst å rapportere lønnsomhetsinntekter og kostnader. I tillegg blir informasjonen misvisende. Ved hjelp av bokføringen på t-konti for årene 2007-2009 har jeg vist at aktivitetsregnskapet ikke viser alle inntektene og utgiftene til Røde Kors. Man kan med andre ord ikke se hvilke penger organisasjonen får inn og hva pengene har gått til. Ved å ta i bruk et pengeregnskap som rapporterer finansielle inntekter og utgifter får regnskapsbrukerne

en bedre og mer nyttig regnskapsinformasjon samt et rettviseende bilde av regnskapet.

Ved å utarbeide et pengeregnskap kan man også oppfylle de tre kontrollformålene: budsjettkontroll, betalingskontroll og kassekontroll. Ved å bruke pengeregnskap får man en bedre anvendelse av budsjettet i form av *budsjettkontroll*. Budsjettet består av finansielle inntekter og utgifter (epler) som man kan sammenligne med anordnede inntekter og utgifter (epler). I tillegg er *betalingskontroll* viktig i Røde Kors da organisasjonen forvalter store pengebeløp som ikke like enkelt kan kontrolleres da organisasjonen ikke mottar direkte motytelser for inntektene og utgiftene. Dette innebærer at man kan kontrollere at ingen penger mottas eller utbetales uten at det først er gitt en betalingsinstruksjon. I motsetning spiller betalingskontrollen en mindre viktig rolle hos gevinstorienterte organisasjoner da en mangelfull betalingskontroll kan medføre et dårligere resultat. *Kassekontroll* spiller også en sentral rolle da det er viktig å se hvor mye man har fått innbetalt og hva som faktisk er blitt utbetalt. I tillegg legger FKAM til rette for pengeresultatrapportering som er forskjellen mellom anordnede inntekter og utgifter.

Det er en felles enighet om at ideelle organisasjoner ikke trenger å rapportere lønnsomheten i samme grad som hos gevinstorienterte organisasjoner. Ved valg av hensiktsmessig regnskapsmodell for ideelle organisasjoner og Røde Kors bør man først og fremst erkjenne at ideelle organisasjoner ikke har inntekter og utgifter som krever motytelser (stor grad av enveis pengestrømmer). Dersom man erkjenner dette bør disse organisasjonene utarbeide et rendyrket pengeregnskap. Dersom man ikke erkjenner dette, det vil si at man baserer antakelsene på at ideelle organisasjoner har inntekter og utgifter som krever motytelser, bør organisasjonene heller føre et rendyrket lønnsomhetsregnskap (i stedet for et blandingsregnskap) som rapporterer samme lønnsomhetsinformasjon som gevinstorienterte organisasjoner. På den måten blir regnskapene mindre kompliserte og lettere å forstå.

Valg av regnskapsmodell bør først og fremst ta utgangspunkt i hvilken grad man ønsker at regnskapene skal tilfredsstillende behovet for informasjon og kontroll. Ved å bruke aktivitetsregnskapet rapporteres det lønnsomhetsinformasjon i stedet for pengeinformasjon, noe som ikke tilfredsstiller kriteriene om informasjon og kontroll. Vurdert ut i fra disse kriteriene, er min konklusjon at FKAM er det mest hensiktsmessige regnskapet å bruke for Røde Kors. Dette regnskapet er eksplisitt utviklet for å gi pengeinformasjon da Røde Kors er en organisasjon som i stor grad mottar enveis pengestrømmer. I årsrapporten kan

organisasjonen bruke inntekts- og utgiftsregnskapet og statusregnskapet for å bedre vise den finansielle utviklingen. Dersom organisasjonen ønsker å rapportere annen informasjon som ikke fremkommer av FKAM, for eksempel lønnsomhetsinformasjon, kan FKAM suppleres med BKAM. Eventuelt kan man bruke figurer, fotnoter, diagrammer med videre.

## 8.5 Kritikk

Siden utredningen er basert på et case-studie av Røde Kors er drøftingen og synspunktene basert på min egen oppfattelse og observasjon av hvordan regnskapene virker i Røde Kors. Denne tolkningen kalles gjerne persepsjon (Dallan, 2000). Man er dermed avhengig av kvaliteten på dette, og min kunnskap vil bety mye for hvordan oppgaven tolkes. Mesteparten av litteraturen jeg har brukt for utredningen er skrevet av Norvald Monsen og er følgelig ikke beskrevet ut i fra et mer objektivt eller nøytralt ståsted. En måte dette kan gjøres på er å få synspunkter fra regnskapsbrukerne om hvordan regnskapene (aktivitetsregnskapet og FKAM) fungerer i praksis, samt ulike fordeler og ulemper ved å bruke dem. I tillegg er utredningen veldig teoretisk. Som nevnt i avsnitt 8.2.5 er det flere utfordringer knyttet til FKAM. For eksempel vet man ikke hvordan FKAM vil fungere i praksis i Røde Kors. Dette er for omfattende til å inkludere i utredningen, og kan være et forslag til videre studier. Dessuten er litteraturen jeg har brukt basert på litteratur om offentlige organisasjoner, herunder kommune og stat. Spørsmålet er om stat og kommuner i like stor grad sammenfaller med ideelle organisasjoner. Stat og (mange) kommuner er store organisasjoner som har store inntekter og utgifter. Spesielt er investeringsutgiftene store (se Monsen, 2009b). De fleste ideelle organisasjoner er små og har ikke like store investeringsutgifter.

Jeg har i utredningen sagt at det innenfor regnskap eksisterer to typer organisasjoner: gevinstorienterte og ikke-gevinstorienterte. I praksis finnes det mange forskjellige typer organisasjoner der hver enkel organisasjon kan sies å være unik. Før ideelle organisasjoner fikk regnskapsplikt etter regnskapsloven, utarbeidet disse organisasjonene sine egne ofte velfungerende regnskapsmodeller som var tilpasset hver enkelt organisasjon. Følgelig kan man stille spørsmål om det finnes en regnskapsmodell, herunder FKAM, som er hensiktsmessig for alle ideelle organisasjoner (ikke-gevinstorienterte organisasjoner).

## 8.6 Oppsummering

I den teoretiske analysen startet jeg med å sammenligne aktivitetsregnskapet med FKAM hvor det fremkommer at aktivitetsregnskapet ikke tilfredsstiller kontrollformålene til ideelle organisasjoner. Deretter foretok jeg en analyse av kontrollformålene i Røde Kors hvor jeg kom frem til at organisasjonen har et stort behov for kontroll i form av budsjettkontroll, betalingskontroll og kassekontroll. Videre viser aktivitetsregnskapet misvisende informasjon om regnskapet til Røde Kors da den fokuserer på lønnsomhet og ikke tilfredsstiller informasjonsbehovet til regnskapsbrukerne. På grunn av dette tilfredsstiller heller ikke aktivitetsregnskapet regnskapslovens krav om et rettviseende bilde. Jeg har også drøftet bruken av aktivitetsregnskapet og FKAM i Røde Kors. Jeg har kommet fram til at standardens regler ikke er tilfredsstillende for ideelle organisasjoner og Røde Kors. Standarden hevder at ideelle organisasjoner har motytelser for inntektene og utgiftene noe de ikke har, og dermed er det ingen grunn til lønnsomhetsperiodisering.

I den empiriske analysen har jeg brukt regnskapstall fra Røde Kors for å vise i hvilken grad aktivitetsregnskapet gir nyttig informasjon til regnskapsbrukerne. Blant annet hevder standarden at kontantstrømmene i stor grad er tilgjengelige i aktivitetsregnskapet. Dette viser seg ikke å stemme. I tillegg har jeg vist i hvilken grad aktivitetsregnskapet gir regnskapsbrukerne misvisende informasjon om resultatet.

Til slutt har jeg foreslått en hensiktsmessig regnskapsmodell for Røde Kors. Her har jeg argumentert for at aktivitetsregnskapet ikke er det beste regnskapet å bruke. Derimot bør Røde Kors benytte FKAM siden dette oppfyller informasjons- og kontrollbehovene for ideelle organisasjoner. Dersom organisasjonen ønsker å rapportere annen informasjon som ikke fremkommer av FKAM kan dette legges ved som et tillegg, for eksempel kan BKAM benyttes.

## 9. Konklusjoner

### 9.1 Om ideelle organisasjoner og regnskap

Ideelle organisasjoner er forskjellige fra gevinstorienterte organisasjoner ved at lønnsomhet ikke står i fokus. Jeg har i denne utredningen argumentert for at aktivitetsregnskapet ikke er et hensiktsmessig regnskap for ideelle organisasjoner. Årsaken til dette er aktivitetsregnskapet ikke tilfredsstillende regnskapsbrukernes behov for informasjon og kontroll.

Aktivitetsregnskapet er en modifisert utgave av lønnsomhetsregnskapet og benytter to forskjellige periodiseringsprinsipp, nemlig et lønnsomhetsmessig periodiseringsprinsipp og et finansielt periodiseringsprinsipp. Lønnsomhetsperiodisering benyttes for inntekter og utgifter som krever motytelser, mens finansiell periodisering benyttes for inntekter og utgifter som *ikke* krever motytelser. Siden ideelle organisasjoner ikke har lønnsomhet som formål har de også en stor grad av enveis pengestrømmer. Dette innebærer at inntektene og utgiftene ikke direkte krever motytelser og det blir dermed feil å si at slike organisasjoner har inntekter og utgifter som krever motytelser. Følgelig blir det også meningsløst å anvende lønnsomhetsperiodiseringer. Som et resultat av dette blir regnskapsinformasjonen misvisende (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader) noe som gjør at aktivitetsregnskapet ikke tilfredsstillende regnskapsbrukernes behov for informasjon.

Siden ideelle organisasjoner ikke har lønnsomhet som formål har de et spesielt behov for regnskapskontroll. For ideelle organisasjoner vil regnskapskontroll innebære oppfyllelse av følgende kontrollformål: pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll. Disse kontrollformålene tilfredsstillende ikke aktivitetsregnskapet.

Konklusjonen er at FKAM er den mest hensiktsmessige regnskapsmodellen for ideelle organisasjonen siden den tilfredsstillende regnskapsbrukernes informasjons- og kontrollbehov. FKAM kan eventuelt suppleres med et inntekts- og utgiftsregnskap samt et statusregnskap som bedre viser den finansielle utviklingen. Dersom man ønsker ytterligere informasjon som ikke fremkommer av et pengeregnskap kan slik informasjon legges ved som et tillegg. Til dette kan for eksempel BKAM benyttes.

Jeg har også funnet noen interessante opplysninger i standarden. Det er flere uklarheter og

begrep. Blant annet hevder standarden at aktivitetsregnskapet inneholder en stor grad av kontantstrømmer noe jeg har vist ikke er tilfelle. I tillegg har den en ufullstendig kontantstrømoppstilling ved at den ikke korrigerer for verdiendringer i markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Det mest påfallende er allikevel at den hevder at ideelle organisasjoner kan ha motytelser for inntektene og utgiftene og tar i bruk lønnsomhetsperiodiseringer.

## **9.2 Forslag til videre praksis**

Som jeg konkluderte med i avsnitt 8.4 er FKAM den mest hensiktsmessige regnskapsmodellen for Røde Kors. Derimot er det visse utfordringer knyttet til å innføre FKAM, jf. avsnitt 8.2.5.1. Den største utfordringen ligger i å få FKAM til å bli en offisielt godkjent regnskapsmodell. Så lenge standardens regler benyttes som god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner vil en annen utfordring være å få Røde Kors til å bruke FKAM. Hvis organisasjonen finner det hensiktsmessig å bruke FKAM må dette legges ved som et tillegg til aktivitetsregnskapet og dens oppstillingsplaner. Dette kan føre til ytterligere utfordringer da regnskapsbrukerne får to forskjellige regnskap å forholde seg til.

Hvis man ønsker å fortsette med dobbel bokføring kan et alternativ være å innføre et finansielt (penge)regnskap med dobbel bokføring. Dette vil være bedre enn aktivitetsregnskapet siden det fokuserer på pengevirkningene til inntektene og utgiftene ved å kun bruke ett periodiseringsprinsipp. Ulempen er at dette regnskapet kun bruker påløpte inntekter og utgifter eller innbetalinger og ubetalinger. Man må derfor ta stilling til hvilken av disse man bør bruke. Siden Røde Kors har fordringer og gjeld kan det å fokusere på påløpte inntekter og utgifter være det mest hensiktsmessige.

## **9.3 Forslag til videre studier**

Jeg har i denne utredningen foretatt en case-studie med en empirisk og teoretisk analyse av Røde Kors sitt regnskap. En annen fremgangsmåte kan være å foreta en spørreundersøkelse (survey-studie) av hva regnskapskyndige i Røde Kors eller andre ideelle organisasjoner synes om årsrapporten og dagens regnskap samt om de har eventuelle ønsker om innholdet i årsrapporten. Det kan også være interessant å foreta en aksjonsforskning. Som jeg har beskrevet i avsnitt 4.2.1 går denne forskningsmetoden ut på at forskeren kommer med forslag

til endringer og deltar i gjennomføringen av tiltakene samt kontrollerer virkningen av dem. For eksempel kan man prøve ut hvordan FKAM fungerer i praksis og se hvordan det faktisk fungerer.

Et annet alternativ kan være å sammenligne ulike regnskapsstander for Røde Kors eller andre ikke-gevinstorienterte organisasjoner i ulike land. Her kan det være spennende å se om det i noen land er lagt vekt på et finansielt (penge)regnskap eller om de har basert regnskapene på lønnsomhetsregnskapet som i Norge.

Et tredje alternativ kan være å tilby kurs på ulike høyskoler og universiteter der man kan lære om hvordan ideelle organisasjoner fører regnskapene sine. Her kan man også gjøre FKAM mer kjent hvor studentene kan få en forståelse for hvilke type regnskap som er mest hensiktsmessig å bruke for disse organisasjonene.



## **Vedlegg 1: Regnskap for 2009**

I dette vedlegget presenteres regnskapet for Røde Kors for 2009. *Vedlegg 1a* gjengir det offisielle årsregnskapet (med unntak av de fleste noteopplysninger) slik det er utarbeidet i samsvar med årsrapporten for 2009. I *Vedlegg 1b* presenteres budsjettet for det aktuelle året for Røde Kors. I *Vedlegg 1c* illustreres den dobbelte bokføringsmetoden som ligger til grunn for det offisielle årsregnskapet. I *Vedlegg 1d* illustreres kameralistisk enkel bokføring med utgangspunkt i FKAM (tabell 1d1) samt en forenklet BKAM som tilleggsregnskap (tabell 1d2).

## Vedlegg 1a: Offisielt regnskap

### Aktivitetsregnskap

Alle beløp i NOK 1 000					
KONSERN			FORENING		
2009	2008		Note	2009	2008
<b>ANSKAFFELSE AV MIDLER</b>					
32 356	34 299	Medlemsinntekter		32 356	34 299
507 603	444 667	Tilskudd - offentlig	1	507 603	444 667
225 141	121 521	Tilskudd - andre	2	225 141	121 521
106 589	109 168	Innsamlede midler og gaver	3	105 403	107 954
		Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:			
61 745	65 620	- operasjonelle aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål	4	36 991	39 733
17 946	12 991	- aktiviteter som skaper inntekter		6 560	3 897
229 606	-221 532	Finans- og investeringsinntekter		230 015	-220 295
<b>1 180 986</b>	<b>566 734</b>	<b>BRUTTO MIDLER ANSKAFFET TIL HUMANITÆRE FORMÅL</b>		<b>1 144 069</b>	<b>531 776</b>
<b>FORBRUKTE MIDLER</b>					
			5, 9, 10, 11		
73 733	105 718	Kostnader til anskaffelse av midler	6, 8	59 350	97 768
		Kostnader til formålet:			
		- kostnader til aktiviteter/tilskudd som oppfyller org.formål	7		
70 895	86 124	1. Talsperson og oppslutning om internasjonal humanitær rett		70 895	86 124
580 776	534 260	2. Handle når ulykker og katastrofer rammer		580 776	534 260
158 088	146 491	3. Gi hjelp og omsorg		132 103	121 462
207 094	203 315	4. Uavhengig, attraktiv, inkluderende, frivillig og medlemsstyrt		207 094	203 315
44 379	42 274	Ressurser brukt til å administrere organisasjonen	8	47 933	42 239
	-28 694	Resultat fra tilknyttede selskap	13		
<b>1 134 964</b>	<b>1 118 182</b>	<b>SUM</b>		<b>1 098 150</b>	<b>1 085 168</b>
<b>46 022</b>	<b>-551 448</b>	<b>ÅRETS AKTIVITETSRESULTAT</b>		<b>45 919</b>	<b>-553 392</b>
<b>TILLEGG/REDUKSJON FORMÅLSKAPITAL</b>					
		Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner		-36 664	-56 081
		Formålskapital m/selvpålagte restriksjoner		-29 008	-52 776
		Annen formålskapital		111 591	-444 535
		<b>SUM DISPONERT</b>		<b>45 919</b>	<b>-553 392</b>



## Kontantstrømoppstilling

Alle beløp i NOK 1 000

KONSERN			FORENING	
2009	2008		2009	2008
46 022	-522 754	Årets aktivitetsresultat	45 919	-553 392
<b>POSTER I AKTIVITETSREGNSKAPET SOM IKKE HAR DIREKTE LIKVIDITETSEFFEKT</b>				
20 800	16 819	+ avskrivninger , nedskrivninger og reversering av nedskrivninger	16 983	13 925
-241	880	+/- tap/gevinst ved avhendelse av andre varige driftsmidler	-241	1 062
<b>20 559</b>	<b>17 699</b>	<b>Sum</b>	<b>16 742</b>	<b>14 987</b>
<b>INVESTERINGER, AVHENDELSER OG FINANSIERING</b>				
-4 804	-16 861	- anskaffelse av andre varige driftsmidler	-3 684	-15 632
2 454	866	+ salgssum ved avhendelse av andre varige driftsmidler	2 454	983
0	-75	+/- netto investering/avhendelse i plasseringer ikke virkelig verdi	3 600	-7 075
8 194	11 640	+ tilbakebetaling utlån, langsiktige og kortsiktige	8 194	13 616
-2 585	-4 251	- tilbakebetaling av langsiktig og kortsiktig gjeld	-2 585	-4 251
<b>3 259</b>	<b>-8 681</b>	<b>Sum</b>	<b>7 979</b>	<b>-12 359</b>
<b>ANDRE ENDRINGER</b>				
21 339	-9 758	+/- endringer i kundefordringer, andre fordringer	22 114	-10 153
-35 562	-14 803	+/- endringer i leverandørgjeld, annen kortsiktig gjeld	-35 548	16 251
10 067	294	+/- endring varelager	10 044	204
<b>-4 156</b>	<b>-24 267</b>	<b>Sum</b>	<b>-3 390</b>	<b>6 302</b>
<b>SUM LIKVIDITETSENRINGER GJENNOM ÅRET</b>				
65 684	-538 004		67 250	-544 462
2 038 127	2 576 131	+ Likviditetsbeholdning 1.1.	2 022 732	2 567 194
<b>2 103 810</b>	<b>2 038 127</b>	<b>= Likviditetsbeholdning 31.12.</b>	<b>2 089 982</b>	<b>2 022 732</b>
<p>Likviditetsbeholdning inkluderer kontanter, bankinnskudd og finansielle omløpsmidler som er vurdert til virkelig verdi.</p>				

## Noter

### NOTE 9 - ARTSINDELING

KONSERN			FORENING	
2009	2008	Alle beløp i NOK 1 000	2009	2008
		<b>Inntekter</b>		
215 159	-	Andel tippenøkkel	215 159	0
517 586	566 188	Statsinntekter	517 586	566 188
106 587	109 167	Gaver og bidrag	105 403	107 954
112 048	112 910	Annen driftsinntekt	75 906	77 929
<b>951 380</b>	<b>788 265</b>	<b>Sum inntekter</b>	<b>914 054</b>	<b>752 071</b>
		<b>Kostnader</b>		
82 027	70 025	Varekostnad	73 371	63 450
211 930	198 086	Lønnskostnad	192 784	181 048
17 300	16 819	Avskrivninger	13 483	13 925
168 829	218 813	Annen driftskostnad	160 080	212 341
648 424	610 878	Kontante bidrag	648 424	610 878
<b>1 128 510</b>	<b>1 114 621</b>	<b>Sum kostnader</b>	<b>1 088 142</b>	<b>1 081 642</b>
<b>-177 130</b>	<b>-326 356</b>	<b>Driftsresultat</b>	<b>-174 088</b>	<b>-329 571</b>
	28 694	Inntekter investering i tilknyttet selskap	0	0
17 172	21 565	Renteinntekter	17 581	22 802
212 434	-243 097	Verdiendring finansielle omløpsmidler	212 434	-243 097
3 500	0	Nedskrivning aksjer/ansvarlig lån	7 100	0
2 954	3 560	Rentekostnader	2 908	3 526
<b>223 152</b>	<b>-196 398</b>	<b>Netto finansposter</b>	<b>220 007</b>	<b>-223 821</b>
<b>46 022</b>	<b>-522 754</b>	<b>Årsresultat</b>	<b>45 919</b>	<b>-553 392</b>

## Vedlegg 1b: Budsjett

### Budsjett og årsregnskap 2009

	Regnskap	Budsjett	Avvik
Medlemsinntekter	32.356	35.989	-3.633
Tilskudd - offentlig	507.603	499.024	8.579
Tilskudd - andre	225.141	223.146	1.995
Innsamlende midler og gaver	105.403	151.135	-45.732
Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:			
- aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål	36.768	55.989	-19.221
- aktiviteter som skaper inntekter	6.560	960	5.600
Finans og investeringsinntekter	230.015	119.939	110.076
Andre inntekter (som salg av driftsmidler)	223	176	47
<b>litære formål</b>	<b>1.144.069</b>	<b>1.086.358</b>	<b>57.711</b>
<b>Kostnader til anskaffelse av midler:</b>			
Kostnader til innsamlinger	53.587	78.413	24.826
Andre kostnader til anskaffelse av midler	5.763	3.378	-2.385
<b>Kostnader til formålet:</b>			
- gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av org.formål	100	0	-100
- kostnader til aktiviteter som oppfyller org.formål			
1.1. Forankring av aktivitet og budskap.	8.135	8.520	385
1.2. Fremme kunnskap om IHR	5.622	9.563	3.941
1.3. Bidra til forpliktelser for økt beskyttelse	283	513	230
1.4. Talsperson mot brudd på MR	56.854	65.953	9.099
2.1. Ha en effektiv beredskapsorganisasjon	288.587	202.481	-86.106
2.3. Sentral rolle i beredskapsapparatet	25.067	24.078	-989
2.4. Forebygge og redusere følger av katastrofer	76.693	95.024	18.331
2.5. Fokus på lokal gjenoppb evne etter katastrofer	93.122	139.834	46.712
2.6. Utvikle søsterforberedskapssevne	97.307	143.161	45.854
3.1. Forebygge vold og kriminalitet	4.160	3.813	-347
3.2. Hjelp uavhengig av juridisk status	5.662	7.519	1.857
3.3. Bidra til trygge oppvekstmiljøer	54.372	46.617	-7.755
3.6. Redusere trusler mot folkehelsen	67.908	73.490	5.582
4.1. Ett røde kors	115	474	359
4.2. Ha et levende organisasjonsdemokrati	3.298	3.237	-61
4.3. Alle organisasjonsledd er til for de frivillige	1.788	2.096	308
4.4. Økte medlemstall og tilslutning	32.383	35.236	2.853
4.6. Kompetanseutv og kvalitetssikring	13.965	14.354	389
4.7. Strategisk samarbeid	14.864	14.050	-814
4.8. Stabile inntekter og effektiv resurssutnyttelse	140.581	158.421	17.840
Ressurser brukt til å administrere organisasjonen	47.933	54.814	6.881
	<b>1.098.150</b>	<b>1.185.039</b>	<b>86.889</b>
	<b>45.919</b>	<b>-98.681</b>	<b>144.600</b>
Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner	-36.664	-86.681	50.017
Formålskapital med selvpålagte restriksjoner	-29.008	-29.480	472
Annen formålskapital	111.591	17.480	94.111
	<b>45.919</b>	<b>-98.681</b>	<b>144.600</b>

## Vedlegg 1c: Dobbel bokføring 2009

(IB = inngående balanse; UB = utgående balanse; beløp i 1.000 kroner)

### BALANSE 31.12.2008

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Varige driftsmidler</td><td style="text-align: right;">308.480</td></tr> <tr><td>Investeringer i datterselskap</td><td style="text-align: right;">33.919</td></tr> <tr><td>Investeringer i aksjer og obl.</td><td style="text-align: right;">3.223</td></tr> <tr><td>Andre langsiktige fordringer</td><td style="text-align: right;">46.178</td></tr> <tr><td>Varelager</td><td style="text-align: right;">30.792</td></tr> <tr><td>Kundefordringer</td><td style="text-align: right;">32.776</td></tr> <tr><td>Andre fordringer</td><td style="text-align: right;">4.677</td></tr> <tr><td>Markedsbaserte fin. omløpsmidler</td><td style="text-align: right;">1.843.052</td></tr> <tr><td>Kontanter, banksinnskudd</td><td style="text-align: right;">179.680</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2.482.777</td></tr> </table>	Varige driftsmidler	308.480	Investeringer i datterselskap	33.919	Investeringer i aksjer og obl.	3.223	Andre langsiktige fordringer	46.178	Varelager	30.792	Kundefordringer	32.776	Andre fordringer	4.677	Markedsbaserte fin. omløpsmidler	1.843.052	Kontanter, banksinnskudd	179.680		2.482.777	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Formålskapital</td><td style="text-align: right;">2.326.801</td></tr> <tr><td>Langsiktig gjeld</td><td style="text-align: right;">18.672</td></tr> <tr><td>Leverandørgjeld</td><td style="text-align: right;">52.899</td></tr> <tr><td>Skyldige off. avgifter</td><td style="text-align: right;">14.906</td></tr> <tr><td>Ubrukte statsmidler</td><td style="text-align: right;">31.411</td></tr> <tr><td>Annen kortsiktig gjeld</td><td style="text-align: right;">38.087</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2.482.776</td></tr> </table>	Formålskapital	2.326.801	Langsiktig gjeld	18.672	Leverandørgjeld	52.899	Skyldige off. avgifter	14.906	Ubrukte statsmidler	31.411	Annen kortsiktig gjeld	38.087		2.482.776
Varige driftsmidler	308.480																																		
Investeringer i datterselskap	33.919																																		
Investeringer i aksjer og obl.	3.223																																		
Andre langsiktige fordringer	46.178																																		
Varelager	30.792																																		
Kundefordringer	32.776																																		
Andre fordringer	4.677																																		
Markedsbaserte fin. omløpsmidler	1.843.052																																		
Kontanter, banksinnskudd	179.680																																		
	2.482.777																																		
Formålskapital	2.326.801																																		
Langsiktig gjeld	18.672																																		
Leverandørgjeld	52.899																																		
Skyldige off. avgifter	14.906																																		
Ubrukte statsmidler	31.411																																		
Annen kortsiktig gjeld	38.087																																		
	2.482.776																																		

#### Kontanter, bankinnskudd (KB)

IB	179.680	6)	190.300
1)	215.159	8)	156.580
2)	517.586	9)	648.424
3)	75.665	13)	2.005
4)	105.403	15)	3.684
10)	17.581	23)	7.274
22)	151.346	25)	79.960
16)	2.454	26)	918
17)	3.600	27)	11.003
18)	8.195	29)	8.384
20)	21.105	UB	192.942
21)	1.009		
24)	4.689		
	1.301.475		1.301.474

#### Aktivitetsregnskap (AR)

5)	73.371	1)	215.159
6)	192.784	2)	517.586
7)	13.483	3)	75.665
8)	160.080	4)	105.403
9)	648.424	10)	17.581
12)	7.100	11)	212.434
13)	2.908	16)	241
14)	45.919		
	1.144.069		1.144.069

#### Varige driftsmidler

IB	308.480	7)	13.483
15)	3.684	8)	3.500
		16)	2.213
		UB	292.968
	312.164		312.164

#### Formålskapital

		IB	2.326.801
UB	2.372.719	14)	45.918
	2.372.719		2.372.719

#### Investeringer i datterselskap

IB	33.919	17)	3.600
		UB	30.319
	33.919		33.919

#### Langsiktig gjeld

23)	7.274	IB	18.672
UB	16.087	24)	4.689
	23.361		23.361

#### Investeringer i aksjer og obl.

IB	3.223		
		UB	3.223
	3.223		3.223

#### Leverandørgjeld

25)	79.960	IB	52.899
UB	36.266	19)	63.327
	116.226		116.226

Andre langsiktige fordringer			
IB	46.178	18)	8.195
		UB	37.983
	46.178		46.178

Skyldige off. avgifter			
26)	918	IB	14.906
UB	13.988		
	14.906		14.906

Varelager			
IB	30.792	5)	73.371
19)	63.327	UB	20.748
	94.119		94.119

Ubrukte statsmidler			
27)	11.003	IB	31.411
UB	20.408		
	31.411		31.411

Kundefordringer			
IB	32.776	20)	21.105
		UB	11.671
	32.776		32.776

Annen kortsiktig gjeld			
3)	1.997	IB	38.087
29)	8.384	6)	2.484
UB)	31.093	13)	903
	41.474		41.474

Andre fordringer			
IB	4.677	21)	1.009
		UB	3.668
	4.677		4.677


Markedsbaserte fin. omløpsmidler			
IB	1.843.052	12)	7.100
11)	212.434	22)	151.346
		UB	1.087.040
	2.055.486		2.055.486


#### BALANSE 31.12.2009

Varige driftsmidler	292.968	Formålskapital	2.372.719
Investeringer i datterselskap	30.319	Langsiktig gjeld	16.087
Investeringer i aksjer og obl.	3.223	Leverandørgjeld	36.266
Andre langsiktige fordringer	37.983	Skyldige off. avgifter	13.988
Varelager	20.748	Ubrukte statsmidler	20.408
Kundefordringer	11.671	Annen kortsiktig gjeld	31.093
Andre fordringer	3.668		
Markedsbaserte fin. omløpsmidler	1.897.040		
Kontanter, banksinnskudd	192.942		
	2.490.562		2.490.561



- 1) Andel tippenøkkel (215.159) (D-KB og K-AR)
- 2) Statsinntekter (517.586) (D-KB og K-AR)
- 3) Annen driftsinntekt (K-AR: 75.665\*, D-KB: 73.668 og D-Annen kortsiktig gjeld: 1.997\*\*) \*I det offisielle regnskapet er denne posten 241 høyere (totalt 75.906), men jeg har forutsatt at dette beløpet kommer fra et RM gevinst ved salg av varige driftsmidler, jf. moment 16. \*\*Beløpet på 1.997 er Forutsetter at reduksjonen i forskuddsbetalte inntekter på 1.997 ligger inni posten Annen driftsinntekt i AR
- 4) Gaver og bidrag (105.403) (D-KB og K-AR)
- 5) Varekostnader (73.371) (D-AR og K-Varelager)
- 6) Lønn (K-KB: 190.300, K-Annen kortsiktig gjeld: 2.484\* og D-AR: 192.784) \*Beløpet på 2.484 er økning i avsatte feriepenger
- 7) Avskrivninger (13.483) (K-Varige driftsmidler og D-AR)
- 8) Annen driftskostnad (D-AR: 160.080, K-KB: 156.580 og K-Varige driftsmidler: 3.500\*) \*Beløpet på 3.500 er nedskrivninger av Varige driftsmidler. Forutsetter at disse nedskrivningene ligger inni posten Annen driftskostnad i AR
- 9) Kontante bidrag (648.424) (K-KB og D-AR)
- 10) Renteinntekter (17.581) (D-KB og K-AR)
- 11) Verdiøkning finansielle omløpsmidler (212.434) (K-AR og D-Markedsbaserte fin. omløpsmidler)
- 12) Nedskrivning aksjer (7.100) (D-AR og K-Markedsbaserte fin. omløpsmidler)
- 13) Renteutgifter (D-AR: 2.908, K-Annen kortsiktig gjeld: 903\* og K-KB: 2.005) \*Beløpet på 903 er avsetning påløpte renter NORAD/UD-midler
- 14) Aktivitetsresultat (45.919) (D-AR og K-Formålskapital)
- 15) Kjøp varige driftsmidler (3.684) (D-Varige driftsmidler og K-KB)
- 16) Salg varige driftsmidler: (2.213) (K-Varige driftsmidler: 2.213, K-AR, 241\* og D-KB: 2.454) \*Beløpet på 241 er gevinst ved salg av anleggsmidler og jeg forutsetter at denne ligger inni posten Annen driftsinntekt i AR i det offisielle regnskapet, jf. note 9. Jeg har skilt denne ut fra Annen driftsinntekt for å synliggjøre dette bedre.
- 17) Netto investering/avhendelse i plasseringer (3.600) (K-Investeringer i datterselskap og D-KB)
- 18) Innbetaling langsiktig fordringer (8.195) (K-Andre langsiktige fordringer og D-KB)
- 19) Varekjøp (63.327) (D-Varelager og K-Leverandørgjeld)
- 20) Innbetaling fra kunder (21.105) (K-kundefordringer og D-KB)
- 21) Innbetaling fra andre kundefordringer (1.009) (K-Andre fordringer og D-KB)
- 22) Salg av markedsbaserte fin. omløpsmidler (151.346) (D-KB og K-Markedsbaserte fin. omløpsmidler)
- 23) Betalt avdrag langsiktig gjeld (7.274) (D-Langsiktig gjeld og K-KB)
- 24) Nytt langsiktig lån (4.689) (K-Langsiktig gjeld og D-KB)
- 25) Nedbetaling av leverandørgjeld (79.960) (D-leverandørgjeld og K-KB)
- 26) Betalt avdrag skyldige off. avgifter (918) (D-skyldige off. avgifter og K-KB)
- 27) Betalt avdrag ubrukte statsmidler (11.003) (D-ubrukte statsmidler og K-KB)
- 28) Betalt avdrag annen kortsiktig gjeld (8.384) (D-Annen kortsiktig gjeld og K-KB)

### Vedlegg 1d: Kameralistisk enkel bokføring

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
<b>FORDRINGER</b>								
Andel tippenøkkel		215.159	215.159					
Statsinntekter		517.586	517.586					
Annen driftsinntekt	37.453	73.668	95.782	15.339				
Gaver og bidrag		105.403	105.403					
Renteinntekter		17.581	17.581					
Innb. markedsbaserte fin. omløpsmidler		151.346	151.346					
Salg varige driftsmidler		2.454	2.454					
Avhendelse plasseringer		3.600	3.600					
Innb. fra andre langs. fordringer		8.195	8.195					
Nytt langsiktig lån		4.689	4.689					
<b>Sum (A)</b>	37.453	1.099.681	1.121.795	15.399				
<b>KORTSIKTIG GJELD</b>								
Lønnsutgifter					137.303	190.300	190.300	101.755
Annen driftsutg.						221.297	256.845	
Kontante bidrag						648.424	648.424	
Renteutgifter						2.005	2.005	
Kjøp varige driftsmidler						3.684	3.684	
Avdrag langsiktig lån						7.274	7.274	
<b>Sum (B)</b>					137.303	1.072.984	1.108.532	101.755
<b>AVSLUTNING</b>								
Sum (A) og (B)	37.453	1.099.681	1.121.795	15.339	137.303	1.072.984	1.108.532	101.755
<i>Nettoinntekt</i>						26.697		26.697
<i>Kasse- og bank</i>	179.680	13.263		192.943		13.263	13.263	
	217.133	1.112.944	1.121.795	208.282	137.303	1.112.944	1.121.795	128.452

**Tabell 1d1:** FKAM for *Røde Kors* for 2009

	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)
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	1.843.052	212.434	158.446	1.897.040				
Varige driftsmidler	308.480	3.684	19.196	292.968				
Finansielle anleggsmidler	83.320	0	11.795	71.525				
Varelager	30.792	63.327	73.371	20.748				
Langsiktig gjeld					18.672	4.689	7.274	16.087
Formålskapital					2.326.801	45.918	69.247	2.372.719

**Tabell 1d2:** Forenklet BKAM som tilleggsregnskap for *Røde Kors* for 2009

## **Vedlegg 2: Regnskap for 2008**

I dette vedlegget presenteres regnskapet for Røde Kors for 2008. *Vedlegg 2a* gjengir det offisielle årsregnskapet (med unntak av de fleste noteopplysninger) slik det er utarbeidet i samsvar med årsrapporten for 2009. I *Vedlegg 2b* presenteres budsjettet for det aktuelle året for Røde Kors. I *Vedlegg 2c* illustreres den dobbelte bokføringsmetoden som ligger til grunn for det offisielle årsregnskapet. I *Vedlegg 2d* illustreres kameralistisk enkel bokføring med utgangspunkt i FKAM (tabell 2d1) samt en forenklet BKAM som tilleggsregnskap (tabell 2d2).

## Vedlegg 2a: Offisielt regnskap

### Aktivitetsregnskap

Alle beløp i NOK 1 000

KONSERN			FORENING		
2008	2007	Note	2008	2007	
					<b>ANSKAFFELSE AV MIDLER</b>
34 299	29 162		34 299	29 162	Medlemsinntekter
444 667	418 123	1	444 667	418 123	Tilskudd - offentlig
121 521	4 476	2	121 521	4 476	Tilskudd - andre
109 168	129 649	3	107 954	128 620	Innsamlede midler og gaver
					Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:
65 421	60 008	4	39 534	32 883	- operasjonelle aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål
12 991	423 930		3 897	417 258	- aktiviteter som skaper inntekter
-221 532	86 507		-220 295	87 622	Finans- og investeringsinntekter
199	273		199	273	Andre inntekter
<b>566 734</b>	<b>1 152 128</b>		<b>531 776</b>	<b>1 118 417</b>	<b>BRUTTO MIDLER ANSKAFFET TIL HUMANITÆRE FORMÅL</b>
					<b>FORBRUKTE MIDLER</b>
117 753	211 388	5, 9, 10, 11	109 803	205 128	Kostnader til anskaffelse av midler
					Kostnader til formålet:
					- kostnader til aktiviteter/tilskudd som oppfyller org.formål
62 991	54 135	1	62 991	54 135	1. Internasjonal humanitær rett og Røde Kors-verdier
464 108	469 142		464 108	469 142	2. Beredskap og innsats ved ulykker og katastrofer
146 397	156 534		121 368	126 658	3. Helse og omsorg
284 793	287 675		284 793	287 675	4. Utvikle organisasjonen (nasjonalt/internasjonalt)
42 140	33 680	8	42 105	44 925	Ressurser brukt til å administrere organisasjonen
-28 694	10 363	13			Resultat fra tilknyttede selskap
<b>1 089 488</b>	<b>1 222 917</b>		<b>1 085 168</b>	<b>1 187 663</b>	<b>SUM</b>
<b>-522 754</b>	<b>-70 786</b>		<b>-553 392</b>	<b>-69 246</b>	<b>ÅRETS AKTIVITETSRESULTAT</b>
					<b>TILLEGG/REDUKSJON FORMÅLSKAPITAL</b>
			-56 081	-42 416	Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner
			-52 776	-25 111	Formålskapital m/selvpålagte restriksjoner
			-444 535	-1 719	Annen formålskapital
			<b>-553 392</b>	<b>-69 246</b>	<b>SUM DISPONERT</b>

## Balanse

Alle beløp i NOK 1 000

KONSERN			FORENING		
2008	2007	Note	2008	2007	
					<b>EIENDELER</b>
					<b>Anleggsmidler</b>
					<b>Varige driftsmidler</b>
326 736	328 456	Tomter, bygninger og annen fast eiendom	276 629	277 112	12
36 038	36 023	Driftsløsøre, inventar, utstyr og transportmidler	31 851	31 706	12
<b>362 774</b>	<b>364 479</b>	<b>Sum varige driftsmidler</b>	<b>308 480</b>	<b>308 818</b>	
					<b>Finansielle anleggsmidler</b>
0	0	Investeringer i datterselsk. og tilknyttede selsk.	33 919	26 919	13
3 223	3 148	Investeringer i aksjer og obligasjoner	3 223	3 148	14
13 383	25 023	Andre langsiktige fordringer	46 178	59 794	15
<b>16 606</b>	<b>28 172</b>	<b>Sum finansielle anleggsmidler</b>	<b>83 320</b>	<b>89 861</b>	
<b>379 380</b>	<b>392 650</b>	<b>Sum anleggsmidler</b>	<b>391 800</b>	<b>398 679</b>	
					<b>Omløpsmidler</b>
31 136	31 430	Varelager	30 792	30 996	16
33 829	24 490	Kundefordringer	32 776	22 985	
4 897	4 478	Andre fordringer	4 677	4 315	17
1 843 052	2 085 709	Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	1 843 052	2 085 709	18
195 075	490 422	Kontanter, bankinnskudd og lignende	179 680	481 485	19
<b>2 107 989</b>	<b>2 636 529</b>	<b>Sum omløpsmidler</b>	<b>2 090 977</b>	<b>2 625 490</b>	
<b>2 487 369</b>	<b>3 029 180</b>	<b>SUM EIENDELER</b>	<b>2 482 777</b>	<b>3 024 169</b>	
					<b>FORMÅLSKAPITAL OG GJELD</b>
					<b>Formålskapital</b>
260 445	316 527	Formålskapital m/ekstern pålagte restriksjoner	260 445	316 527	20
307 324	360 100	Formålskapital m/selvpålagte restriksjoner	307 324	360 100	20
1 757 601	2 171 498	Annen formålskapital	1 759 032	2 203 567	20
<b>2 325 370</b>	<b>2 848 126</b>	<b>Sum formålskapital</b>	<b>2 326 801</b>	<b>2 880 194</b>	
18 672	22 923	Langsiktig gjeld	18 672	22 923	21
					<b>Kortsiktig gjeld</b>
54 561	53 549	Leverandører	52 899	51 407	
16 540	11 180	Skyldig offentlige avgifter	14 906	9 693	
31 411	31 674	Ubrukte statsmidler	31 411	31 674	
40 814	61 727	Annen kortsiktig gjeld	38 087	28 278	22
<b>143 327</b>	<b>158 130</b>	<b>Kortsiktig gjeld</b>	<b>137 303</b>	<b>121 052</b>	
<b>161 999</b>	<b>181 053</b>	<b>Sum gjeld</b>	<b>155 975</b>	<b>143 975</b>	
<b>2 487 369</b>	<b>3 029 180</b>	<b>SUM FORMÅLSKAPITAL OG GJELD</b>	<b>2 482 777</b>	<b>3 024 169</b>	

## Kontantstrømoppstilling

Alle beløp i NOK 1 000

KONSERN			FORENING	
2008	2007		2008	2007
-522 754	-70 786	Årets aktivitetsresultat	-553 392	-69 246
		<b>POSTER I AKTIVITETSREGNSKAPET SOM IKKE HAR DIREKTE LIKVIDITETSEFFEKT</b>		
16 819	16 335	+ avskrivninger, nedskrivninger og reversering av nedskrivninger	13 925	12 960
880	13 740	+/- tap/gevinst ved avhendelse av andre varige driftsmidler	1 062	13 740
<b>17 699</b>	<b>30 075</b>	<b>= Sum</b>	<b>14 987</b>	<b>26 700</b>
		<b>INVESTINGER, AVHENDELSER OG FINANSIERING</b>		
-16 861	-22 654	- anskaffelse av andre varige driftsmidler	-15 632	-21 284
866	6 334	+ salgssum ved avhendelse av andre varige driftsmidler	983	6 325
-75	-3 044	+/- netto investering/avhendelse i plasseringer ikke virkelig verdi	-7 075	8 237
	-7 030	- nye/økte utlån, langsiktige og kortsiktige		-7 006
11 640		+ tilbakebetaling utlån, langsiktige og kortsiktige	13 616	
	22 276	+ opptak/økning av langsiktig og kortsiktig gjeld		22 276
-4 251		- tilbakebetaling av langsiktig og kortsiktig gjeld	-4 251	
<b>-8 681</b>	<b>-4 118</b>	<b>= Sum</b>	<b>-12 359</b>	<b>8 548</b>
		<b>ANDRE ENDRINGER</b>		
-9 758	58 194	+/- endringer i kundefordringer, andre fordringer	-10 153	52 440
-14 803	-136 669	+/- endringer i leverandørgjeld, annen kortsiktig gjeld	16 251	-142 591
294	1 250	+/- andre tidsavgrensingsposter	204	1 161
<b>-24 267</b>	<b>-77 225</b>	<b>= Sum</b>	<b>6 302</b>	<b>-88 990</b>
		<b>SUM LIKVIDITETSENDRINGER GJENNOM ÅRET</b>		
-538 004	-122 054		-544 462	-122 988
2 576 131	2 698 185	+ Likviditetsbeholdning 1.1.	2 567 194	2 690 182
<b>2 038 127</b>	<b>2 576 131</b>	<b>= Likviditetsbeholdning 31.12.</b>	<b>2 022 732</b>	<b>2 567 194</b>

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

## Noter

### NOTE 9 - ARTSINDELING

Alle beløp i NOK 1 000	2008	2007
Varekostnad	63 450	146 247
<b>Lønnskostnad</b>		
Lønninger	119 885	137 407
Lønninger - delegater	17 314	17 469
Arbeidsgiveravgift	19 912	23 635
Andre ytelser	23 937	29 147
	181 048	207 658
Avskrivning på varige driftsmidler	13 925	12 960
<b>Annen driftskostnad</b>		
Fraktkostnader	6 340	7 643
Vedlikehold og anskaffelser	19 681	20 310
Reisekostnader	41 704	35 652
Salgs/reklamekostnader	50 206	35 314
Innkjøpte tjenester/konsulenter	43 466	43 131
Kostnader lokaler	13 003	11 629
Trykksaker, telefon og porto	20 716	16 718
Gebyrer ifm automatvirksomheten		6 578
Andre	17 225	9 412
	212 341	186 387
Kontante bidrag		
Utenlandsaktiviteter	485 592	473 794
Innenlandsaktiviteter	93 793	91 173
Andre lotteriverdige formål		13 477
Til Røde Kors lokalforeninger	31 493	38 823
	610 878	617 267
Renteinntekter	22 802	27 703
Verdiendring/avkastning finansielle omløpsmidler	-243 097	59 919
Nedskrivning aksjer/ansvarlig lån	0	3 705
Rentekostnader	3 526	13 440
<b>Totalt</b>	<b>1 305 463</b>	<b>1 100 042</b>
<b>Godtgjørelse til revisor er fordelt på følgende:</b>	<b>KONSERN</b>	<b>NORGES RØDE KORS</b>
Revisortjenester	672	530
Andre attestasjonstjenester	577	523
Skatte- og avgiftsrådgivning	70	55
Andre ikke-revisjonstjenester	149	129
Alle beløp er eks. mva		

## Vedlegg 2b: Budsjett

### Budsjett og årsregnskap 2008

		Regnskap	Budsjett	Avvik
<b>Anskaffede midler</b>				
	Medlemsinntekter	34.299	39.738	-5.439
	Tilskudd - offentlig	444.667	433.962	10.705
	Tilskudd - andre	121.521	129.619	-8.098
	Innsamlende midler og gaver	107.954	148.928	-40.972
	Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:			
	- aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål	39.534	35.811	3.723
	- aktiviteter som skaper inntekter 1)	3.897	2.000	1.897
	Finans og investeringsinntekter	-220.295	120.000	-340.295
	Andre inntekter (som salg av driftsmidler)	199	845	-646
<b>Brutto midler anskaffet til humanitære formål</b>		<b>531.776</b>	<b>910.901</b>	<b>-379.125</b>
<b>Forbrukte midler</b>				
	Kostnader til anskaffelse av midler 1)	109.803	115.594	5.791
	Kostnader til formålet:			
	- gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av org.formål	170		-170
	- kostnader til aktiviteter som oppfyller org.formål			
	1.1. Kunnskap IHR og RK verdier	11.793	15.376	3.583
	1.2. Ungdom	10.648	9.744	-904
	1.3. Talsperson	16.700	13.161	-3.539
	1.4. Fremme kunnskap om IHR	23.849	29.451	5.602
	2.1. Ulykker, konflikter og katastrofer	231.254	161.176	-70.078
	2.2. Bistå søsterforeninger	198.491	292.709	94.218
	2.3. Beredskap	30.395	25.968	-4.427
	2.4. Supplerings-, transport og ambulansetjenester	3.878	4.331	453
	3.1. Inkluderende, flerkulturelt samfunn	3.944	6.580	2.616
	3.2. Vaksine, bedre helse	51.109	44.289	-6.820
	3.3. HIV/aids	9.574	11.610	2.036
	3.4. Sosiale nettverk	7.654	4.305	-3.349
	3.5. Barn og unge	49.086	39.575	-9.511
	4.1. Utvikle organisasjonen	82.458	96.458	14.002
	4.2. Lokale aktiviteter	11.759	12.004	245
	4.3. Sterk og aktiv ungdomsorganisasjon	12.086	10.871	-1.215
	4.4. Sterke og aktive Barnas Røde Kors grupper	1.489	200	-1.289
	4.5. Flere medlemmer, flere frivillige og flere inntektskilder	26.906	29.007	2.101
	4.6. Sterk og enhetlig organisasjon	149.237	169.073	19.836
	4.7. Ny IKT, evaluere aktiviteter og lære av erfaringer	779	1.091	312
	Ressurser brukt til å administrere organisasjonen	42.105	61.058	18.953
		<b>1.085.168</b>	<b>1.153.611</b>	<b>68.443</b>
<b>Årets aktivitetsresultat</b>		<b>-553.392</b>	<b>-242.710</b>	<b>-310.682</b>
<b>Tillegg/reduksjon formålskapital</b>				
	Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner	-56.081	-60.049	3.968
	Formålskapital med selv pålagte restriksjoner	-52.776	-76.119	23.343
	Annen formålskapital	-444.535	-106.542	-337.993
<b>Endring i formålskapital</b>		<b>-553.392</b>	<b>-242.710</b>	<b>-310.682</b>



## Vedlegg 2c: Dobbel bokføring 2008

(IB = inngående balanse; UB = utgående balanse; beløp i 1.000 kroner)

### BALANSE 31.12.2007

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Varige driftsmidler</td><td style="text-align: right;">308.818</td></tr> <tr><td>Investeringer i datterselskap</td><td style="text-align: right;">26.919</td></tr> <tr><td>Investeringer i aksjer og obl.</td><td style="text-align: right;">3.148</td></tr> <tr><td>Andre langsiktige fordringer</td><td style="text-align: right;">59.794</td></tr> <tr><td>Varelager</td><td style="text-align: right;">30.996</td></tr> <tr><td>Kundefordringer</td><td style="text-align: right;">22.985</td></tr> <tr><td>Andre fordringer</td><td style="text-align: right;">4.315</td></tr> <tr><td>Markedsbaserte fin. omløpsmidler</td><td style="text-align: right;">2.085.709</td></tr> <tr><td>Kontanter, banksinnskudd</td><td style="text-align: right;">481.485</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">3.024.169</td></tr> </table>	Varige driftsmidler	308.818	Investeringer i datterselskap	26.919	Investeringer i aksjer og obl.	3.148	Andre langsiktige fordringer	59.794	Varelager	30.996	Kundefordringer	22.985	Andre fordringer	4.315	Markedsbaserte fin. omløpsmidler	2.085.709	Kontanter, banksinnskudd	481.485		3.024.169	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Formålskapital</td><td style="text-align: right;">2.880.194</td></tr> <tr><td>Annen langsiktig gjeld</td><td style="text-align: right;">22.923</td></tr> <tr><td>Leverandørgjeld</td><td style="text-align: right;">51.407</td></tr> <tr><td>Skyldige off. avgifter</td><td style="text-align: right;">9.693</td></tr> <tr><td>Ubrukte statsmidler</td><td style="text-align: right;">31.674</td></tr> <tr><td>Annen kortsiktig gjeld</td><td style="text-align: right;">28.278</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">3.024.169</td></tr> </table>	Formålskapital	2.880.194	Annen langsiktig gjeld	22.923	Leverandørgjeld	51.407	Skyldige off. avgifter	9.693	Ubrukte statsmidler	31.674	Annen kortsiktig gjeld	28.278		3.024.169
Varige driftsmidler	308.818																																		
Investeringer i datterselskap	26.919																																		
Investeringer i aksjer og obl.	3.148																																		
Andre langsiktige fordringer	59.794																																		
Varelager	30.996																																		
Kundefordringer	22.985																																		
Andre fordringer	4.315																																		
Markedsbaserte fin. omløpsmidler	2.085.709																																		
Kontanter, banksinnskudd	481.485																																		
	3.024.169																																		
Formålskapital	2.880.194																																		
Annen langsiktig gjeld	22.923																																		
Leverandørgjeld	51.407																																		
Skyldige off. avgifter	9.693																																		
Ubrukte statsmidler	31.674																																		
Annen kortsiktig gjeld	28.278																																		
	3.024.169																																		

Kontanter, bankinnskudd (KB)			
IB	481.485	6)	176.639
1)	566.188	8)	211.279
2)	107.954	9)	610.878
3)	67.776	19)	440
4)	22.802	11)	3.526
15)	983	13)	15.632
17)	13.616	15)	7.000
22)	5.213	16)	75
25)	1.905	20)	4.251
26)	3.505	21)	61.754
		23)	263
		24)	10
		UB	179.680
	1.271.427		1.271.427

Aktivitetsregnskap (AR)			
5)	63.450	1)	566.188
6)	181.048	2)	107.954
7)	13.925	3)	77.929
8)	211.279	4)	22.802
9)	610.878	12)	553.392
10)	243.097		
11)	3.526		
14)	1.062		
	1.138.265		1.138.265

Varige driftsmidler			
IB	308.818	7)	13.925
13)	15.632	14)	2.045
		UB	308.480
	324.450		324.450

Formålskapital			
12)	553.392	IB	2.880.194
UB	2.326.801		
	2.880.193		2.880.194

Investeringer i datterselskap			
IB	26.919		
15)	7.000	UB	33.919
	33.919		33.919

Langsiktig gjeld			
20)	4.251	IB	22.923
UB	18.672		
	22.923		22.923

Investeringer i aksjer og obl.			
IB	3.148		
16)	75	UB	3.223
	3.223		3.223

Leverandørgjeld			
21)	61.754	IB	51.407
UB	52.899	18)	63.246
	114.653		114.653

Andre langsiktige fordringer			
IB	59.794	17)	13.616
		UB	46.178
	59.794		59.794

Varelager			
IB	30.996	5)	63.450
18)	63.246	UB	30.792
	94.242		94.242

Kundefordringer			
IB	22.985		
3)	9.791	UB	32.776
	32.776		32.776

Andre fordringer			
IB	4.315		
3)	362	UB	4.677
	4.315		4.677

Markedsbaserte fin. omløpsmidler			
IB	2.085.709	10)	243.097
19)	440	UB	1.843.052
	2.086.149		2.086.149

Skyldige off. avgifter			
		IB	9.693
UB	14.906	22)	5.213
	14.906		14.906

Ubrukte statsmidler			
23)	263	IB	31.674
UB	31.411		
	31.674		31.674

Annen kortsiktig gjeld			
24)	10	IB	28.278
		6)	4.409
		25)	1.905
UB)	38.087	26)	3.505
	38.097		38.097


#### BALANSE 31.12.2008

Varige driftsmidler	308.480	Formålskapital	2.326.801
Investeringer i datterselskap	33.919	Langsiktig gjeld	18.672
Investeringer i aksjer og obl.	3.223	Leverandørgjeld	52.899
Andre langsiktige fordringer	46.178	Skyldige off. avgifter	14.906
Varelager	30.792	Ubrukte statsmidler	31.411
Kundefordringer	32.776	Annen kortsiktig gjeld	38.087
Andre fordringer	4.677		
Markedsbaserte fin. omløpsmidler	1.843.052		
Kontanter, banksinnskudd	179.680		
	2.482.777		2.482.776

- 1) Statsinntekter (566.188) (D-KB og K-AR)
- 2) Gaver og bidrag (107.954) (D-KB og K-AR)
- 3) Annen driftsinntekt (K-AR: 77.929, D-Kundefordringer: 9.791, D-Andre fordringer: 362 og D-KB: 67.776).  
Forutsetter at inntektene fra Kundefordrer og Andre fordringer kommer inn under Annen driftsinntekt.
- 4) Renteinntekter (22.802) (D-KB og K-AR)
- 5) Varekostnader (63.450) (D-AR og K-Varelager)
- 6) Lønn (K-KB: 176.639, D-AR: 181.048 og K-Annen kortsiktig gjeld: 4.409\*). \*Beløpet på 4.409 er økning avsatte feriepengene
- 7) Avskrivninger (13.925) (K-Varige driftsmidler og D-AR)
- 8) Annen driftskostnad (211.279\*) (D-AR og K-KB) \*I det offisielle regnskapet er denne posten 1.062 høyere (totalt 212.341), men jeg har forutsatt at dette beløpet kommer fra et RM tap ved salg av varige driftsmidler, jf. moment 14
- 9) Kontante bidrag (610.878) (K-KB og D-AR)
- 10) Verdireduksjon finansielle omløpsmidler (243.097) (D-AR og K-Markedsbaserte fin. omløpsmidler)
- 11) Renteutgifter (3.526) (K-KB og D-AR)
- 12) Aktivitetsresultat (553.392) (K-AR og D-Formålskapital)
- 13) Tilgang (kjøp) varige driftsmidler (15.632) (D-Varige driftsmidler og K-KB)
- 14) Salg varige driftsmidler (K-varige driftsmidler (2.045), D-AR: 1.062\* og D-KB (983\*\*). \*Beløpet på 1.062 er tap ved salg av anleggsmidler og jeg forutsetter at denne ligger inni posten Annen driftskostnad i AR i det offisielle regnskapet, jf. note 9. Jeg har skilt denne ut fra Annen driftskostnad for å synliggjøre dette bedre.  
\*\*Beløpet på 983 er salgssummen ved salg av varige driftsmidler, jf. kontantstrømpoppstillingen
- 15) Investering i datterselskap (7.000) (D-Investeringer i datterselskap og K-KB)
- 16) Investeringer i aksjer og obligasjoner (75) (D-investeringer i aksjer og obl. og K-KB)
- 17) Innbetaling andre langsiktige fordringer (13.616) (K-andre langsiktige fordringer og D-KB)
- 18) Varekjøp (63.246) (D-Varelager og K-Leverandørgjeld)
- 19) Kjøp markedsbaserte fin. omløpsmidler (440) (D-Markedsbaserte fin. omløpsmidler og K-KB)
- 20) Betalt avdrag langsiktig gjeld (4.251) (D-Langsiktig gjeld og K-KB)
- 21) Nedbetaling leverandørgjeld (61.754) (D-Leverandørgjeld og K-KB)
- 22) Økning skyldige off. avgifter (5.213) (K-Skyldige off. avgifter og D-KB)
- 23) Betalt avdrag ubrukte statsmidler (263) (D-Ubrukte statsmidler og K-KB)
- 24) Avdrag påløpte renter UD/NORAD-midler (10) (D-Annen kortsiktig gjeld og K-KB)
- 25) Forskuddsbetalte inntekter (1.905) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-KB)
- 26) Opptak av annen kortsiktig gjeld (3.505) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-KB)

## Vedlegg 2d: Kameralistisk enkel bokføring

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
<b>FORDRINGER</b>								
Statsinntekter		566.188	566.188					
Gaver og bidrag		107.954	107.954					
Annen driftsinntekt	27.300	77.929	67.776	37.453				
Renteinntekter		22.802	22.802					
Salg varige driftsmidler		983	983					
Innb. andre langs. fordringer		13.616	13.616					
Skyldige off. avg.		5.213	5.213					
Forskuddsbet. innt.		1.905	1.905					
Opptak av annen kortsiktig gjeld		3.505	3.505					
<b>Sum (A)</b>	<b>27.300</b>	<b>800.095</b>	<b>789.942</b>	<b>37.453</b>				
<b>KORTSIKTIG GJELD</b>								
Lønnsutgifter						176.639	176.639	
Annen driftsutg.					121.052	289.557	273.306	137.303
Kontante bidrag						610.878	610.878	
Kjøp markeds- baserte fin. omløpsmidler						440	440	
Renteutgifter						3.526	3.526	
Kjøp varige driftsmidler						15.632	15.632	
Investeringer i datterselskap						7.000	7.000	
Investeringer i aksjer og obl.						75	75	
Avdrag langsiktig lån						4.251	4.251	
<b>Sum (B)</b>					<b>121.052</b>	<b>1.107.998</b>	<b>1.091.747</b>	<b>137.303</b>
<b>AVSLUTNING</b>								
Sum (A) og (B)	27.300	800.095	789.942	37.453	121.052	1.107.998	1.091.747	137.303
<i>Nettoinntekt</i>		307.903	301.805	307.903				
<i>Kasse- og bank</i>	481.485		301.805	179.680				
	<b>508.785</b>	<b>1.107.998</b>	<b>1.091.747</b>	<b>525.036</b>	<b>121.052</b>	<b>1.107.998</b>	<b>1.091.747</b>	<b>137.303</b>

**Tabell 2d1:** FKAM for *Røde Kors* for 2008

	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)
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	2.085.709	440	243.097	1.843.052				
Varige driftsmidler	308.818	15.632	15.970	308.480				
Finansielle anleggsmidler	89.861	7.075	13.616	83.320				
Varelager	30.996	63.246	63.450	30.792				
Langsiktig gjeld					22.923	0	4.251	18.672
Formålskapital					2.880.194	0	553.392	2.326.802

**Tabell 2d2:** Forenklet BKAM som tilleggsregnskap for *Røde Kors* for 2008

## **Vedlegg 3: Regnskap for 2007**

I dette vedlegget presenteres regnskapet for Røde Kors for 2007. *Vedlegg 3a* gjengir det offisielle årsregnskapet (med unntak av de fleste noteopplysninger) slik det er utarbeidet i samsvar med årsrapporten for 2007. I *Vedlegg 3b* presenteres budsjettet for det aktuelle året for Røde Kors. I *Vedlegg 3c* illustreres den dobbelte bokføringsmetoden som ligger til grunn for det offisielle årsregnskapet. I *Vedlegg 3d* illustreres kameralistisk enkel bokføring med utgangspunkt i FKAM (tabell 3d1) samt en forenklet BKAM som tilleggsregnskap (tabell 3d2).







## Kontantstrømoppstilling

Alle beløp i NOK 1.000

Konsern			Forening	
2007	2006		2007	2006
<b>LIKVIDER TILFØRT/BRUKT PÅ VIRKSOMHETEN</b>				
-70.786	307.185	Årsresultat	-69.246	323.965
13.740	-3.158	-/+ Gevinst/tap ved salg av anleggsmidler	13.740	-3.158
16.335	14.244	+ Ordinære avskrivninger	12.960	11.530
-40.711	318.271	= Tilført fra årets virksomhet	-42.546	332.337
-6.502	-26.489	+/- Endring i varer, kundefordringer og leverandørgjeld	-10.881	-51.163
-77.754	94.860	+/- Endring i andre tidsavgrensingsposter	-85.115	95.084
<b>-124.967</b>	<b>386.642</b>	<b>= Netto likviditetsendring fra virksomheten</b>	<b>-138.542</b>	<b>376.285</b>
<b>LIKVIDER TILFØRT/BRUKT PÅ INVESTERINGER</b>				
-22.654	-20.828	- Investeringer i varige driftsmidler	-21.284	-13.017
6.334	3.384	+ Salg av varige driftsmidler (salgssum)	6.325	3.290
-62.145	-387.011	+/- Endring i andre investeringer	-50.865	-378.502
<b>-78.465</b>	<b>-404.455</b>	<b>= Netto likviditetsendring fra investeringer</b>	<b>-65.824</b>	<b>-388.229</b>
<b>LIKVIDER TILFØRT/BRUKT PÅ FINANSIERING</b>				
22.276	-110	+/- Opptak/nedbetaling av langsiktig gjeld	22.276	-110
<b>22.276</b>	<b>-110</b>	<b>= Netto likviditetsendring fra finansiering</b>	<b>22.276</b>	<b>-110</b>
-181.156	-17.923	Netto endring i likvider gjennom regnskapsperioden	-182.090	-12.054
671.578	689.501	+ Likviditetsbeholdning pr. 01 .01.2007	663.575	675.692
<b>490.422</b>	<b>671.578</b>	<b>= Likviditetsbeholdning pr. 31 .12.2007</b>	<b>481.485</b>	<b>663.575</b>

## Noter

### Note 9 - Artsinndeling

Alle beløp i NOK 1.000	2007		2006	
Varekostnad		146.247		258.845
<b>Lønnskostnad</b>				
Lønninger	137.407		142.647	
Lønninger - delegater	17.469		21.397	
Arbeidsgiveravgift	23.635		22.827	
Andre ytelser	29.147	207.658	22.023	208.894
Avskrivning på varige driftsmidler		12.960		11.530
<b>Annen driftskostnad</b>				
Fraktkostnader	7.643		13.495	
Vedlikehold og anskaffelser	11.412		62.704	
Reisekostnader	35.652		43.236	
Salgs/reklamekostnader	35.314		19.924	
Innkjøpte tjenester/konsulenter	43.131		32.957	
Kostnader lokaler	8.736		15.692	
Trykksaker, telefon og porto	6.027		20.982	
Gebyrer ifm automatvirksomheten	6.578		18.740	
Andre	31.894	186.387	9.165	236.895
Kontante bidrag				
Utenlandsaktiviteter	473.794		489.445	
Innenlandsaktiviteter	91.173		88.809	
Andre lotteriverdige formål	13.477		24.724	
Til Røde Kors lokalforeninger	38.823	617.267	40.768	643.746
Renteinntekter		27.703		19.353
Verdiendring/avkastning finansielle omløpsmidler		59.919		118.018
Nedskrivning aksjer/ansvarlig lån		3.705		24.107
Rentekostnader		13.440		2.144
<b>Totalt</b>		<b>1.100.042</b>		<b>1.248.790</b>
<b>Godtgjørelse til revisor er fordelt på følgende:</b>		<b>Konsern</b>		<b>Norges Røde Kors</b>
Revisortjenester		799		660
Andre attestasjonstjenester		615		583
Skatte- og avgiftsrådgivning		50		36
Andre ikke-revisjonstjenester		256		195
Alle beløp er eks. mva				

## Vedlegg 3b: Budsjett

		Regnskap	Budsjett	Avvik
<b>Anskaffelse av midler</b>				
	Medlemsinntekter	29.162	33.056	-3.894
	Tilskudd - offentlig	418.123	432.071	-13.948
	Tilskudd - andre	4.476	6.405	-1.929
	Innsamlede midler og gaver	128.620	140.799	-12.179
	Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:			
	- aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål	32.883	36.318	-3.435
	- aktiviteter som skaper inntekter 1)	417.258	296.665 <sup>N</sup>	120.593
	Finans og investeringsinntekter	87.622	112.000 <sup>N</sup>	-24.378
	Andre inntekter (som salg av driftsmidler)	273	350	-77
<b>Brutto midler anskaffet til humanitære formål</b>		<b>1.118.417</b>	<b>1.087.664</b>	<b>60.753</b>
<b>Forbrukte midler</b>				
	Kostnader til anskaffelse av midler 1)	205.128	219.613	14.485
	Kostnader til formålet:			
	- gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av org.formål	430	0	-430
	- kostnader til aktiviteter som oppfyller org.formål			
	1.1. Kunnskap IHR og RK verdier	17.084	17.858	774
	1.2. Ungdom	6.261	5.717	-544
	1.3. Talsperson	9.264	9.730	466
	1.4. Fremme kunnskap om IHR	21.526	31.099	9.573
	2.1. Ulykker, konflikter og katastrofer	180.607	126.698	-53.909
	2.2. Bistå søsterforeninger	251.740	353.287	101.547
	2.3. Beredskap	30.943	27.704	-3.239
	2.4. Supplerings-, transport og ambulansetjenester	5.422	6.802	1.380
	3.1. Inkluderende, fler-kulturelt samfunn	11.449	9.526	-1.923
	3.2. Vaksine, bedre helse	45.200	41.715	-3.485
	3.3. HIV/aids	11.460	10.350	-1.110
	3.4. Sosiale nettverk	7.197	6.772	-425
	3.5. Barn og unge	51.352	46.137	-5.215
	4.1. Lokale aktiviteter i storby og lokalsamfunn	102.291	90.764	-11.527
	4.2. Gode ledere	15.440	12.688	-2.752
	4.3. Sterk og aktiv ungdomsorganisasjon	11.941	11.487	-454
	4.4. Sterke og aktive Barnas Røde Kors grupper	283	250	-33
	4.5. Flere medlemmer, flere frivillige og flere inntektskilder	20.718	22.950	2.232
	4.6. Sterk og enhetlig organisasjon (nasjonalt/internasjonalt)	132.747	163.541	30.794
	4.7. Ny IKT, evaluere aktiviteter og lære av erfaringer	4.255		-4.255
	Ressurser brukt til å administrere organisasjonen	27.780	32.691	4.911
	Finanskostnader	17.145	29	-17.116
		<b>1.187.663</b>	<b>1.247.408</b>	<b>59.745</b>
<b>Resultat for perioden</b>		<b>-69.246</b>	<b>-189.744</b>	<b>120.498</b>
<b>Årets aktivitetsresultat</b>				
<b>Tillegg/reduksjon egenkapital</b>				
	Grunnkapital			
	Egenkapital med lovpålagte restriksjoner/bindinger			
	Egenkapital med selvpålagte restriksjoner/bindinger	-25.111	-67.212	42.101
	Egenkapital med eksternt restriksjoner/bindinger	-42.416	-109.759	67.343
	Annen egenkapital			
<b>Endring i fri egenkapital</b>		<b>-1.719</b>	<b>-12.773</b>	<b>11.054</b>

## Vedlegg 3c: Dobbel bokføring 2007

(IB = inngående balanse; UB = utgående balanse; beløp i 1.000 kroner)

### BALANSE 31.12.2006

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Varige driftsmidler</td><td style="text-align: right;">320.559</td></tr> <tr><td>Investeringer i datterselskap</td><td style="text-align: right;">38.200</td></tr> <tr><td>Investeringer i aksjer og obl.</td><td style="text-align: right;">104</td></tr> <tr><td>Andre langsiktige fordringer</td><td style="text-align: right;">52.788</td></tr> <tr><td>Varelager</td><td style="text-align: right;">32.157</td></tr> <tr><td>Kundefordringer</td><td style="text-align: right;">51.802</td></tr> <tr><td>Andre fordringer</td><td style="text-align: right;">27.938</td></tr> <tr><td>Markedsbaserte fin. omløpsmidler</td><td style="text-align: right;">2.026.607</td></tr> <tr><td>Kontanter, banksinnskudd</td><td style="text-align: right;">663.575</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">3.213.730</td></tr> </table>	Varige driftsmidler	320.559	Investeringer i datterselskap	38.200	Investeringer i aksjer og obl.	104	Andre langsiktige fordringer	52.788	Varelager	32.157	Kundefordringer	51.802	Andre fordringer	27.938	Markedsbaserte fin. omløpsmidler	2.026.607	Kontanter, banksinnskudd	663.575		3.213.730	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Formålskapital</td><td style="text-align: right;">2.949.440</td></tr> <tr><td>Annen langsiktig gjeld</td><td style="text-align: right;">647</td></tr> <tr><td>Leverandørgjeld</td><td style="text-align: right;">92.266</td></tr> <tr><td>Skyldige off. avgifter</td><td style="text-align: right;">18.677</td></tr> <tr><td>Ubrukte statsmidler</td><td style="text-align: right;">47.756</td></tr> <tr><td>Annen kortsiktig gjeld</td><td style="text-align: right;">104.944</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">3.213.730</td></tr> </table>	Formålskapital	2.949.440	Annen langsiktig gjeld	647	Leverandørgjeld	92.266	Skyldige off. avgifter	18.677	Ubrukte statsmidler	47.756	Annen kortsiktig gjeld	104.944		3.213.730
Varige driftsmidler	320.559																																		
Investeringer i datterselskap	38.200																																		
Investeringer i aksjer og obl.	104																																		
Andre langsiktige fordringer	52.788																																		
Varelager	32.157																																		
Kundefordringer	51.802																																		
Andre fordringer	27.938																																		
Markedsbaserte fin. omløpsmidler	2.026.607																																		
Kontanter, banksinnskudd	663.575																																		
	3.213.730																																		
Formålskapital	2.949.440																																		
Annen langsiktig gjeld	647																																		
Leverandørgjeld	92.266																																		
Skyldige off. avgifter	18.677																																		
Ubrukte statsmidler	47.756																																		
Annen kortsiktig gjeld	104.944																																		
	3.213.730																																		

#### Kontanter, bankinnskudd (KB)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">663.575</td></tr> <tr><td>1)</td><td style="text-align: right;">422.599</td></tr> <tr><td>2)</td><td style="text-align: right;">128.620</td></tr> <tr><td>3)</td><td style="text-align: right;">469.517</td></tr> <tr><td>4)</td><td style="text-align: right;">27.080</td></tr> <tr><td>15)</td><td style="text-align: right;">6.325</td></tr> <tr><td>16)</td><td style="text-align: right;">11.281</td></tr> <tr><td>19)</td><td style="text-align: right;">28.817</td></tr> <tr><td>20)</td><td style="text-align: right;">23.623</td></tr> <tr><td>22)</td><td style="text-align: right;">22.276</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">1.803.713</td></tr> </table>	IB	663.575	1)	422.599	2)	128.620	3)	469.517	4)	27.080	15)	6.325	16)	11.281	19)	28.817	20)	23.623	22)	22.276		1.803.713	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>7)</td><td style="text-align: right;">210.679</td></tr> <tr><td>9)</td><td style="text-align: right;">172.647</td></tr> <tr><td>10)</td><td style="text-align: right;">617.267</td></tr> <tr><td>12)</td><td style="text-align: right;">13.440</td></tr> <tr><td>14)</td><td style="text-align: right;">21.284</td></tr> <tr><td>17)</td><td style="text-align: right;">3.044</td></tr> <tr><td>21)</td><td style="text-align: right;">2.888</td></tr> <tr><td>23)</td><td style="text-align: right;">185.945</td></tr> <tr><td>24)</td><td style="text-align: right;">8.984</td></tr> <tr><td>25)</td><td style="text-align: right;">16.082</td></tr> <tr><td>26)</td><td style="text-align: right;">4.021</td></tr> <tr><td>28)</td><td style="text-align: right;">14.477</td></tr> <tr><td>29)</td><td style="text-align: right;">51.471</td></tr> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">297.342</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">1.803.714</td></tr> </table>	7)	210.679	9)	172.647	10)	617.267	12)	13.440	14)	21.284	17)	3.044	21)	2.888	23)	185.945	24)	8.984	25)	16.082	26)	4.021	28)	14.477	29)	51.471	UB	297.342		1.803.714
IB	663.575																																																				
1)	422.599																																																				
2)	128.620																																																				
3)	469.517																																																				
4)	27.080																																																				
15)	6.325																																																				
16)	11.281																																																				
19)	28.817																																																				
20)	23.623																																																				
22)	22.276																																																				
	1.803.713																																																				
7)	210.679																																																				
9)	172.647																																																				
10)	617.267																																																				
12)	13.440																																																				
14)	21.284																																																				
17)	3.044																																																				
21)	2.888																																																				
23)	185.945																																																				
24)	8.984																																																				
25)	16.082																																																				
26)	4.021																																																				
28)	14.477																																																				
29)	51.471																																																				
UB	297.342																																																				
	1.803.714																																																				

#### Aktivitetsregnskap (AR)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>6)</td><td style="text-align: right;">146.247</td></tr> <tr><td>7)</td><td style="text-align: right;">207.658</td></tr> <tr><td>8)</td><td style="text-align: right;">12.960</td></tr> <tr><td>9)</td><td style="text-align: right;">172.647</td></tr> <tr><td>10)</td><td style="text-align: right;">617.267</td></tr> <tr><td>11)</td><td style="text-align: right;">3.705</td></tr> <tr><td>12)</td><td style="text-align: right;">13.440</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">1.187.664</td></tr> </table>	6)	146.247	7)	207.658	8)	12.960	9)	172.647	10)	617.267	11)	3.705	12)	13.440		1.187.664	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>1)</td><td style="text-align: right;">422.599</td></tr> <tr><td>2)</td><td style="text-align: right;">128.620</td></tr> <tr><td>3)</td><td style="text-align: right;">479.576</td></tr> <tr><td>4)</td><td style="text-align: right;">27.703</td></tr> <tr><td>5)</td><td style="text-align: right;">59.919</td></tr> <tr><td>13)</td><td style="text-align: right;">69.247</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">1.187.664</td></tr> </table>	1)	422.599	2)	128.620	3)	479.576	4)	27.703	5)	59.919	13)	69.247		1.187.664
6)	146.247																														
7)	207.658																														
8)	12.960																														
9)	172.647																														
10)	617.267																														
11)	3.705																														
12)	13.440																														
	1.187.664																														
1)	422.599																														
2)	128.620																														
3)	479.576																														
4)	27.703																														
5)	59.919																														
13)	69.247																														
	1.187.664																														

#### Varige driftsmidler

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">320.559</td></tr> <tr><td>14)</td><td style="text-align: right;">21.284</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">341.843</td></tr> </table>	IB	320.559	14)	21.284		341.843	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>8)</td><td style="text-align: right;">12.960</td></tr> <tr><td>15)</td><td style="text-align: right;">20.065</td></tr> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">308.818</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">341.843</td></tr> </table>	8)	12.960	15)	20.065	UB	308.818		341.843
IB	320.559														
14)	21.284														
	341.843														
8)	12.960														
15)	20.065														
UB	308.818														
	341.843														

#### Formålskapital

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>13)</td><td style="text-align: right;">69.247</td></tr> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">2.880.193</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2.949.440</td></tr> </table>	13)	69.247	UB	2.880.193		2.949.440	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">2.949.440</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">2.949.440</td></tr> </table>	IB	2.949.440		2.949.440
13)	69.247										
UB	2.880.193										
	2.949.440										
IB	2.949.440										
	2.949.440										

#### Investeringer i datterselskap

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">38.200</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">38.200</td></tr> </table>	IB	38.200		38.200	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>16)</td><td style="text-align: right;">11.281</td></tr> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">26.919</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">38.200</td></tr> </table>	16)	11.281	UB	26.919		38.200
IB	38.200										
	38.200										
16)	11.281										
UB	26.919										
	38.200										

#### Annen langsiktig gjeld

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">22.923</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">22.923</td></tr> </table>	UB	22.923		22.923	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">647</td></tr> <tr><td>22)</td><td style="text-align: right;">22.276</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">22.923</td></tr> </table>	IB	647	22)	22.276		22.923
UB	22.923										
	22.923										
IB	647										
22)	22.276										
	22.923										

#### Investeringer i aksjer og obl.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">104</td></tr> <tr><td>17)</td><td style="text-align: right;">3.044</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">3.148</td></tr> </table>	IB	104	17)	3.044		3.148	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">3.148</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">3.148</td></tr> </table>	UB	3.148		3.148
IB	104										
17)	3.044										
	3.148										
UB	3.148										
	3.148										

#### Leverandørgjeld

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>23)</td><td style="text-align: right;">185.945</td></tr> <tr><td>UB</td><td style="text-align: right;">51.407</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">237.352</td></tr> </table>	23)	185.945	UB	51.407		237.352	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>IB</td><td style="text-align: right;">92.266</td></tr> <tr><td>18)</td><td style="text-align: right;">145.086</td></tr> <tr><td style="border-top: 1px solid black;"></td><td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">237.352</td></tr> </table>	IB	92.266	18)	145.086		237.352
23)	185.945												
UB	51.407												
	237.352												
IB	92.266												
18)	145.086												
	237.352												

Andre langsiktige fordringer			
IB	52.788		
3)	7.006	UB	59.794
	59.794		59.794

Varelager			
IB	32.157	6)	146.247
18)	145.086	UB	30.996
	177.243		177.243

Kundefordringer			
IB	51.802	19)	28.817
		UB	22.985
	51.802		51.802

Andre fordringer			
IB	27.938	20)	23.623
		UB	4.315
	27.938		27.938

Markedsbaserte fin. omløpsmidler			
IB	2.026.607		
5)	59.919	11)	3.705
21)	2.888	UB	2.085.709
	2.089.414		2.089.414

Skyldige off. avgifter			
24)	8.984	IB	18.677
UB	9.693		
	18.677		18.677

Ubrukte statsmidler			
25)	16.082	IB	47.756
UB	31.674		
	47.756		47.756

Annen kortsiktig gjeld			
26)	4.021	IB	104.944
7)	3.021		
4)	623		
3)	3.053		
28)	14.477		
29)	51.471		
UB	28.278		
	104.944		104.944


BALANSE 31.12.2007

Varige driftsmidler	308.818	Formålskapital	2.880.193
Investeringer i datterselskap	26.919	Annen langsiktig gjeld	22.923
Investeringer i aksjer og obl.	3.148	Leverandørgjeld	51.407
Andre langsiktige fordringer	59.794	Skyldige off. avgifter	9.693
Varelager	30.996	Ubrukte statsmidler	31.674
Kundefordringer	22.985	Annen kortsiktig gjeld	28.278
Andre fordringer	4.315		
Markedsbaserte fin. omløpsmidler	2.085.709		
Kontanter, banksinnskudd	481.485		
	3.024.169		3.024.168

- 1) Statsinntekter (422.599) (D-KB, K-AR)
- 2) Gaver og bidrag (128.620) (D-KB, R-AR)
- 3) Annen driftsinntekt (K-AR: 479.576, D-Andre langsiktige fordringer: 7.006, D-Annen kortsiktig gjeld: 3.053 og D-KB: 469.517). Forutsetter at reduksjonen i Andre langsiktige fordringer på 7.006 og reduksjonen på forskuddsbetalte inntekter på 3.053 ligger inni posten Annen driftsinntekt
- 4) Renteinntekter (K-AR: 27.703, D-Annen kortsiktig gjeld: 623\* og D-KB: 27.080). \*Beløpet på 623 er reduksjon i påløpte renter NORAD/UD-midler
- 5) Verdiøkning finansielle omløpsmidler (59.919) (K-AR og D-Markedsbaserte fin. omløpsmidler) I henhold til RL § 5-8 skal urealisert verdiøkning resultatføres
- 6) Varekostnader (146.247) (D-AR og K-Varelager)
- 7) Lønn (K-KB: 210.679, D-AR 207.658 og D-Annen kortsiktig gjeld: 3.021\*) \*Beløpet på 3.021 er reduksjon i avsatte feriepenger.
- 8) Avskrivninger (12.960) (K-Varige driftsmidler og D-AR)
- 9) Annen driftskostnad (172.647\*) (D-AR og K-KB). \*I det offisielle regnskapet er denne posten 13.740 høyere (totalt 186.387), men jeg har forutsatt at dette beløpet kommer fra et RM tap ved salg av varige driftsmidler, jf. moment 15.
- 10) Kontante bidrag (617.267) (K-KB og D-AR)
- 11) Nedskrivninger aksjer (3.705) (D-AR og K-Markedsbaserte fin. omløpsmidler)
- 12) Renteutgifter (13.440) (K-KB og D-AR)
- 13) Aktivitetsresultat (69.247) (K-AR og D-Formålskapital)
- 14) Tilgang (kjøp) varige driftsmidler (21.284) (D-Varige driftsmidler og K-KB)
- 15) Salg varige driftsmidler (K-varige driftsmidler: (20.065), D-AR: 13.740\*) og D-KB (6.325\*\*). \*Beløpet på 13.740 er tap ved salg av anleggsmidler og jeg forutsetter at denne ligger inni posten Annen driftskostnad i AR i det offisielle regnskapet, jf. note 9. Jeg har skilt denne ut fra Annen driftskostnad for å synliggjøre dette bedre. \*\*Beløpet på 6.325 er salgssummen ved salg av varige driftsmidler, jf. kontantstrømoppstillingen.
- 16) Avhendelse i plasseringer (salg av investeringer) (11.281) (K-Investeringer i datterselskap og D-KB)
- 17) Investeringer i aksjer og obligasjoner (3.044) (D-investeringer i aksjer og obligasjoner og K-KB)
- 18) Varekjøp (145.086) (D-Varelager og K-Leverandørgjeld)
- 19) Innbetaling fra kundefordringer (28.817) (K-Kundefordringer og D-KB)
- 20) Innbetaling fra andre fordringer (23.623) (K-Andre fordringer og D-KB)
- 21) Kjøp av markedsbaserte fin. omløpsmidler (2.888) (D-Markedsbaserte fin omløpsmidler og K-KB)
- 22) Innbetaling nytt langsiktig lån (22.276) (K-Annen langsiktig gjeld og D-KB)
- 23) Nedbetaling av leverandørgjeld (185.945) (D-Leverandørgjeld og K-KB)
- 24) Avdrag skyldige off. avgifter (8.984) (D-Skyldige offentlige avgifter, K-KB)
- 25) Reduksjon av ubrukte statsmidler (16.082) (D-Ubrukte statsmidler og K-KB)
- 26) Nedbetaling av påløpte agent- og lokalinnhaverprovisjoner (4.021) (D-Annen kortsiktig gjeld og K-KB)
- 27) Mellomregning agenter (14.477) (D-Annen kortsiktig gjeld og K-KB)
- 28) Nedbetaling av annen kortsiktig gjeld (51.471) (D-Annen kortsiktig gjeld og K-KB)

### Vedlegg 3d: Kameralistisk enkel bokføring

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
<b>FORDRINGER</b>								
Statsinntekter		422.599	422.599					
Gaver og bidrag		128.620	128.620					
Annen driftsinntekt	79.740	469.517	521.957	27.300				
Renteinntekter		27.080	27.080					
Innb. salg varige driftsmidler		6.325	6.325					
Avhendelse plasseringer		11.281	11.281					
Nytt langsiktig lån		22.276	22.276					
<b>Sum (A)</b>	<b>79.740</b>	<b>1.087.698</b>	<b>1.140.138</b>	<b>27.300</b>				
<b>KORTSIKTIG GJELD</b>								
Lønnsutgifter					263.643	210.679	210.679	121.052
Annen driftsutg.						311.659	454.250	
Kontante bidrag						617.267	617.267	
Renteutgifter						13.440	13.440	
Kjøp varige driftsmidler						21.284	21.284	
Investeringer i aksjer og obl.						3.044	3.044	
Kjøp av markedsb. fin. omløpsmidler						2.888	2.888	
<b>Sum (B)</b>					<b>263.643</b>	<b>1.180.261</b>	<b>1.322.852</b>	<b>121.052</b>
<b>AVSLUTNING</b>								
Sum (A) og (B)	79.740	1.087.698	1.140.138	27.300	263.643	1.180.261	1.322.852	121.052
<i>Nettoinntekt</i>		92.563	92.563	92.563				
<i>Kasse- og bank</i>	633.575		182.714	480.861				
	<b>743.315</b>	<b>1.180.261</b>	<b>1.322.852</b>	<b>600.724</b>	<b>263.643</b>	<b>1.180.261</b>	<b>1.322.852</b>	<b>121.052</b>

**Tabell 3d1:** FKAM for Røde Kors for 2007

	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)
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	2.026.607	62.807	3.705	2.085.709				
Varige driftsmidler	320.559	21.284	33.025	308.818				
Finansielle anleggsmidler	91.092	10.050	11.281	89.861				
Varelager	32.157	145.086	146.247	30.996				
Langsiktig gjeld					647	22.276		22.923
Formålskapital					2.949.440		69.247	2.880.193

**Tabell 3d2:** Forenklet BKAM som tilleggsregnskap for Røde Kors for 2007

## Vedlegg 4: Pengeregnskap for 2007-2009

### Vedlegg 4a: Statusregnskap

<b>Statusregnskap</b>			
(Alle beløp oppgitt i NOK 1.000)			
	<b>31.12.2007</b>	<b>31.12.2008</b>	<b>31.12.2009</b>
<b>LIKVIDE MIDLER OG FORDRINGER</b>			
Kundefordringer	22.985	32.776	11.671
Andre fordringer	4.315	4.677	3.668
Kontanter, bankinskudd og lignende	481.485	179.680	192.942
<b>Sum (A)</b>	<b>508.785</b>	<b>217.133</b>	<b>208.281</b>
<b>KORTSIKTIG GJELD</b>			
Leverandørgjeld	51.407	52.899	36.266
Skyldige offentlige avgifter	9.693	14.906	13.988
Ubrukte statsmidler	31.674	31.411	20.408
Annen kortsiktig gjeld	28.278	38.087	31.093
<b>Sum (B)</b>	<b>121.052</b>	<b>137.303</b>	<b>101.755</b>
<b>PENGEBEHOLDNING</b>			
Netto pengebeholdning pr. 01.01 (A-B)		387.733	79.830
Nettoinntekt		-307.903	26.696
<b>Netto pengebeholdning pr. 31.12</b>		<b>79.830</b>	<b>106.526</b>
<b>TILLEGGSOPPLYSNINGER:</b>			
Markedsbaserte finansielle omløpsmidler	2.085.709	1.843.052	1.897.040
Varige driftsmidler	308.818	308.480	292.968
Finansielle anleggsmidler	89.861	83.320	71.525
Varelager	30.996	30.792	20.768
Langsiktig gjeld	22.923	18.672	16.087
Formålskapital	2.880.194	2.236.801	2.372.719

Statusregnskapet er utarbeidet med utgangspunkt i FKAM og forenklet BKAM som tilleggsregnskap for *Røde Kors* (se vedlegg 1d, 2d og 3d). Følgende fremgangsmåte er benyttet: Beløpene for likvide midler, fordringer og kortsiktig gjeld er hentet fra restkolonnene i tabell 1 (jf kolonnen Rester brakt frem (RF) og kolonnen Rester overført (R) i tabell 1 refererer til hhv. begynnelsen og slutten av år 2009). En tilsvarende fremgangsmåte har vært benyttet for årene 2007 og 2008. På tilsvarende måte er tilleggsopplysningene hentet fra restkolonnene i tabell 1d2 for år 2009 (og fra tilsvarende kolonner i tilsvarende tabeller for årene 2007 og 2008).





hentet fra AO-kolonnene. De anordnede inntektene for 2009 er hentet fra AO-kolonnen på kameralkontoens inntektsside, mens de anordnede utgiftene for 2009 er hentet fra AO-kolonnen på kameralkontoens utgiftsside. En tilsvarende fremgangsmåte har vært benyttet for årene 2008 og 2007. Budsjetterte inntekter og utgifter kan ikke brukes, jf. avsnitt 7.2.5. De enkelte postene som forklarer endringen i likvide midler (se nederste del av Inntekts- og utgiftsregnskapet), er hentet fra statusregnskapet (jf. endringer fra begynnelsen til slutten av året i Statusregnskapet).

## Referanser

Dalland, O. (2000): *Metode og oppgaveskriving for studenter*. Oslo: Gyldendal akademisk.

Fladstad, H.N. og Tofteland, A. (2005): *Finansregnskap: vurdering og analyse*. Bergen: Fagbokforlaget.

Ghauri, P.N. og Grønhaug, K. (2010): *Research methods in business studies*. 4th ed. Harlow: Financial Times Prentice Hall.

Havstein, B. og Moen, T-G. (2004): *Finansregnskap: teori og metode*. Bergen: Fagbokforlaget.

Monsen N. (1987): *Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper*. Oslo: Universitetsforlaget.

Monsen, N. (2007): Kommuneregnskapet i Norge: Behov for endringer? *Magma* (2007), nr. 6.

Monsen, N. (2008): Økonomistyring og regnskap i offentlige organisasjoner, *Magma*, 2008, nr. 6 i *Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner*, artikkelsamling i BUS 435 – Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner, januar 2010. Norges Handelshøyskole: Kompendium.

Monsen, N. (2009a): *Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge*. Norges Handelshøyskole: Kompendium.

Monsen N. (2009b): Forvaltningskameralistikk – et alternativ til statsregnskapet og kommuneregnskapet, *Magma*, 2009, nr. ? i *Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner*, artikkelsamling i BUS 435 – Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner, januar 2010. Norges Handelshøyskole: Kompendium.

Monsen, N. (2010): *Regnskap for boligbyggelag og borettslag*. 2. utgave. Norges

## Handelshøyskole: Kompendium

Monsen, N. (2011): *Utarbeidelse av pengeregnskap for offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning: empirisk og teoretisk argumentasjon*. (Litteratur i BUS 435 – Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner. Hentet fra its learning.

Solbakken, K.B. og Monsen, N. (2008): Regnskapsregler for hjelpeorganisasjoner – en kritisk analyse med forslag til videreutvikling (del 1), *Magma* 2008, nr. 1.

### Andre referanser:

Aktivitetsregnskap og formålskapital. Tilgjengelig fra:

<<http://www.mamut.net/ideellokonomi/RR0409.PDF>> [Nedlastet 06.01.2011].

NRS(F) *Kontantstrømoppstilling* (2008b)

[http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/\\_img/9431379.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9431379.pdf) [Nedlastet 10.02.2011]NRS(F)

*God regnskapsstandard for ideelle organisasjoner* (2008a)

<[http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/\\_img/9433906.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9433906.pdf)> [Nedlastet 04.01.2011].

NRS(F) *God regnskapsstandard for ideelle organisasjoner - vedlegg* (2006)

<[http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/\\_img/9289668.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9289668.pdf)> [Nedlastet 04.01.2011].

Røde Kors sine nettsider <[www.rødekors.no](http://www.rødekors.no)>.

Store norske leksikon sine nettsider: <[www.snø.no](http://www.snø.no)>