

Handelshøgskolen

Hvordan presenterer stiftelser utdeling i regnskapet?

En studie av nåværende praksis og hvordan denne henger sammen med regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk

—

Eirik Bakkan Ekran
Hanna Hoel

Masteroppgave i økonomi og administrasjon – mai 2019



Forord

Denne masteroppgaven representerer avslutningen på våre fem år på Handelshøgskolen ved UiT. Oppgaven er innenfor emnet økonomi og administrasjon og omfatter 30 studiepoeng. Vi har begge hatt profilering regnskap på både bachelor- og masternivå, og det var derfor et naturlig valg å skrive masteroppgaven basert på profileringen regnskap.

Dagens regnskap er tilpasset profittmaksimerende bedrifter og regnskapet og årsresultatet er med på å fortelle om bedriften gjør det bra eller dårlig. Det samme gjelder ikke for stiftelser som ikke har mål om å tjene penger. For alminnelige pengeutdelende stiftelser vil ikke årsresultatet ha samme betydning som for profittmaksimerende bedrifter. Her vil derimot det betydningsfulle være om og hvor mye stiftelsen har delt ut av midler gjennom året, og det fremkommer ikke nødvendigvis av å lese regnskapet eller av å se om årsresultatet viser overskudd eller ikke. Oppgaven vil derfor ta for seg hvordan slike stiftelser presenterer regnskapet og hvilken informasjon det gir leseren.

Arbeidet med denne masteroppgaven har vært utfordrende, men samtidig lærerikt og givende. Vi håper at valgte tema vil kunne være interessant lesning for andre, og at det er med på å sette fokus på et område som er lite skrevet om tidligere til sammenligning med regnskap for profittmaksimerende bedrifter.

Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder førsteamanuensis Tine Degerstrøm Stenvold for gode tilbakemeldinger og veiledning gjennom hele prosessen. Vi vil samtidig takke førstelektor Henning Sollid for gode råd og informasjon om temaet. Våre medstudenter skal også få sin del av takken. Vi har hatt et fantastisk studie- og kontormiljø der hvor vi har kunnet delt både frustrasjon og ideer med våre medstudenter. Avslutningsvis vil vi takke hverandre for et godt samarbeid og en fantastisk studietid.

Tromsø, 31. mai 2019

Eirik Bakkan Ekran

Hanna Hoel

Sammendrag

Denne studien skal undersøke presentasjonen av formålsrealiseringen i regnskapet til mindre, alminnelige, pengeutdelende stiftelser. Vi vil fokusere på rapporteringen av den økonomiske informasjonen. I den sammenheng vil kvalitetskravene sammenlignbarhet og forståelighet ha stor betydning for kvaliteten på rapporteringen. Et regnskap kan ses på som et informasjonssystem som består av innsamling, måling og rapportering av økonomisk informasjon fra en organisasjon til brukerne av regnskapet (Kristoffersen, 2008). Formålet med regnskapet er blant annet å gi beslutningsnyttig informasjon til brukerne. For at informasjonen skal kunne være beslutningsnyttig kreves det at informasjonen både er relevant og betydningsfull (Stenheim, Sundkvist & Opsahl, 2017). For pengeutdelende stiftelser vil derfor informasjon om formålsrealisering (pengeutdelinger) være relevant og betydningsfull informasjon å ha med i regnskapet, og dette bør fremkomme på en forståelig måte. Følgende problemstilling er utarbeidet for studien:

Hvordan presenterer alminnelige stiftelser formålsrealiseringen i regnskapet, og hvordan samsvarer dette med regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk?

Studien har fokus på informasjonen regnskapet skal gi til brukerne. Regnskapet betraktes som et viktig hjelpemiddel for å vurdere en organisasjons økonomiske utvikling og stilling, og det er derfor avgjørende for brukerne at regnskapet blir utarbeidet med en tilfredsstillende kvalitet og er relevant for organisasjonens aktiviteter.

Denne studien har et deskriptiv forskningsdesign og benytter kvantitativ metode.

Datainnsamlingen er gjennomført ved hjelp av innhenting av offentlige kilder i form av årsregnskap fra Brønnøysundregistrene. Analysen går ut på å tallfeste og lage tabeller på hvor mange stiftelser som presenterer formålsrealiseringen i årsregnskapet, om det er foretatt utdelinger eller ikke og forskjellen på de leverte regnskapene.

Studien konkluderer med at dagens praksis er varierende og av ulik kvalitet. Funnene tilsier at det ikke er etablert en fast regnskapspraksis for hvordan formålsrealisering skal fremkomme i regnskapet. Det resulterer i en uensartet praksis og ulike regnskap. Konsekvensen av dette er at sammenlignbarheten og forståeligheten av regnskapene svekkes. Det skal likevel nevnes at flere regnskap er av tilfredsstillende kvalitet og at formålsrealisering fremkommer tydelig i regnskapet. Problemet er bare at det ikke gjelder samtlige regnskap, og at formen formålsrealiseringen blir presentert på er ulik. Slik praktisering av ulike regnskapsrapportering

gjør at brukerne i mange av tilfellene ikke får dekket sitt informasjonsbehov, og rapporteringen dermed ikke tilfredsstillende kvalitetskravene sammenlignbarhet og forståelighet eller god regnskapsskikk. Vi foreslår avslutningsvis at den foreløpige standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* blir gjort endelig og obligatorisk å følge. Dette vil medføre at vi oppnår en ensartet praksis når alle alminnelige stiftelser følger samme oppsett, aktivitetsregnskapet, og det vil igjen øke sammenlignbarheten og forståeligheten til regnskapene for regnskapsbrukerne.

Nøkkelord: årsregnskap, alminnelige stiftelser, formålsrealisering, utdeling, kvalitetskrav, god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner.

Forkortelser

EK	=	Egenkapital
STIFTL.	=	Stiftelsesloven
RSKL.	=	Regnskapsloven
NRS	=	Norsk regnskapsstandard
NOU	=	Norges offentlige utredninger
Ot.prp.	=	Odelstingsproposisjon

Innholdsfortegnelse

Forord	ii
Sammendrag	iii
Forkortelser	v
1 Innledning.....	1
1.1 Bakgrunn og aktualisering	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Formål og avgrensning	3
1.4 Struktur.....	4
2 Regnskapet som informasjonskilde.....	5
2.1 Regnskapets formål	5
2.1.1 Redusere asymmetrisk informasjon	6
2.1.2 Gi beslutningsnyttig informasjon.....	6
2.1.3 Gjenspeile foretakets økonomiske realiteter	8
2.2 Regnskapsbrukere	9
2.3 Regnskapets kvalitetskrav	10
2.4 God regnskapsskikk	13
3 Stiftelser	15
3.1 Organisasjonsformen stiftelse	15
3.2 Ulike typer stiftelser	16
3.3 Stiftelsesdokument med vedtekter	17
3.4 Styret og deres oppgaver i en stiftelse.....	18
3.5 Tilsynsmyndigheter	18
3.6 Stiftelsesregisteret	19
3.7 Dagens stiftelser	20
4 Regnskapet til stiftelser	23
4.1 Gjeldende regler	23
4.2 Regnskapsbrukere til stiftelser	23

4.3	Resultatregnskapet	25
4.4	Aktivitetsregnskapet	27
4.5	Notekrav	29
4.6	Overgang fra resultatregnskap til aktivitetsregnskap	29
4.7	Forslag til ny stiftelseslov	31
5	Tidligere undersøkelser	33
5.1	Kartlegging av pengeutdelinger i norske stiftelser	33
6	Metode.....	35
6.1	Forskningsdesign.....	35
6.2	Datainnsamling.....	35
6.3	Utfordringer.....	37
6.4	Validitet og reliabilitet	39
7	Empiriske funn	41
7.1	Overordnede funn.....	41
7.2	Stiftelsenes originale regnskap	43
7.2.1	Spesifikasjon i linje/note	43
7.2.2	Regnskapseksemples	46
7.3	Elektronisk regnskap fra Brønnøysundregistrene	54
7.3.1	Spesifikasjon i linje	54
7.3.2	Regnskapseksemples	55
7.4	Oppsummering av funn.....	61
8	Diskusjon.....	62
8.1	Problemstillingen	62
8.2	Forskningsspørsmålene	65
9	Konklusjon	70
10	Forslag til videre studier.....	71
11	Litteraturliste	72
12	Vedlegg	75

Tabelloversikt

Tabell 2-1 – Interessentmodellen	10
Tabell 3-1 - Registrerte stiftelser i Norge per 26.01.19	20
Tabell 3-2 - Største stiftelser etter EK per 26.01.19.....	21
Tabell 4-1 - Interessentmodell for alminnelige stiftelser	24
Tabell 5-1 - Stiftelser med utdeling som eneste formål - spesifikasjon i linje eller note.....	34
Tabell 5-2 - Stiftelser med utdeling som ett av flere formål - spesifikasjon i linje eller note..	34
Tabell 6-1 - Intervaller i populasjon.....	36
Tabell 7-1 - Type regnskap	42
Tabell 7-2 - Sammenheng mellom originalt og elektronisk regnskap	42
Tabell 7-3 - Spesifikasjon i årsregnskapet uavhengig av utdeling	44
Tabell 7-4 - Spesifikasjon i årsregnskapet avhengig av utdeling	45
Tabell 7-5 - Utdeling i linje i originalt regnskap sammenlignet med brreg	54
Tabell 13-1 - Utvalg	75

Figuroversikt

Figur 4-1 - Resultatregnskap etter art.....	25
Figur 4-2 - Resultatregnskap etter funksjon.....	26
Figur 4-3 - Aktivitetsregnskapet	28
Figur 7-1 - Fijistiftelsens regnskap.....	46
Figur 7-2 - Fijistiftelsens noter	47
Figur 7-3 - Kirsten Wilbergs Minnefonds regnskap	48
Figur 7-4 - Kirsten Wilbergs Minnefonds noter.....	48
Figur 7-5 - Rolf Geir Gjertsens Minnefonds regnskap	49
Figur 7-6 - Einar L. Yggseths Legats regnskap	50
Figur 7-7 - Einar L. Yggseths Legats noter.....	51
Figur 7-8 - Guro Tønjum Olsens Legats regnskap.....	52
Figur 7-9 - Stiftelsen Friluftssykehusets regnskap	53
Figur 7-10 - Stiftelsen Noractas elektroniske regnskap	55
Figur 7-11 - Stiftelsen Noractas noter	56
Figur 7-12 - Stiftelsen Noractas regnskap.....	57
Figur 7-13 - Stiftelsen Sana Fondets elektroniske regnskap	59
Figur 7-14 - Stiftelsen Sana Fondets regnskap.....	60

1 Innledning

1.1 Bakgrunn og aktualisering

En stiftelse er en «formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art» (Stiftelsesloven, 2001, § 2). Rundt tre milliarder kroner er per år de seneste årene delt ut til samfunnsnyttige formål. Forskning er den sektoren som får mest penger, men også kultur, utdanning og sosiale formål er store mottakere av penger fra norske stiftelser (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2018a). Stiftelsers regnskap er ikke noe som er forsket mye på til tross for relativt store bidrag i Norge. Det er med jevne mellomrom de siste årene diskuterte blant forskjellige lovutvalg om det i det hele tatt er nødvendig med regnskapsplikt for de minste stiftelsene (NOU 2016: 21, 2016). Dette er en helt legitim diskusjon når vi ser hvor lite poster de minste stiftelsene har i sine regnskap. Det som allikevel er sikkert er at så lenge det enda er regnskapsplikt for alle stiftelser, må regnskapet være av tilfredsstillende kvalitet sett i forhold til regnskapets formål for at det i det hele tatt skal ha noen hensikt å fortsette med regnskapsplikten.

I dag gjelder samme regler for oppsett av resultatregnskap for stiftelser som for noe annet selskap, til tross for at disse reglene i stor grad er laget for selskaper med økonomisk vinning som formål. For alminnelige stiftelser uten økonomisk vinning som formål kan dette i mange tilfeller gi et regnskap med dårligere kvalitet som ikke tilfredsstillende selve formålet med å ha regnskapsplikt. For eksempel ender hele resultatregnskapet opp med linjen årsresultat, som skal vise hvor mye et selskap har tjent i løpet av året. Hva da med stiftelser som ikke en gang prøver å tjene penger, hvor relevant er et årsresultat for dem? Med denne oppgaven ønsker vi å finne ut av hvordan dagens regler og praksis er, og hvordan informasjon regnskapet gir til brukerne av det. Det finnes en alternativ oppstillingsplan for ideelle organisasjoner som vi skal komme tilbake til senere i oppgaven. Et sentralt spørsmål for oppgaven blir derfor også å finne ut hvor utbredt denne alternative oppstillingsplanen er, og om det er et godt alternativ til resultatregnskapet.

1.2 Problemstilling

For å undersøke hvordan det faktisk står til med regnskapene til dagens stiftelser vil vi se på konkrete regnskap og stille de opp mot generelle kvalitetskrav og god regnskapsskikk. Vi vil spesielt se på utdelingene, som representerer formålsrealiseringen, fordi det er dette som er selve grunnen for at mange stiftelser er opprettet. Vi har derfor utarbeidet følgende problemstilling for vår studie:

Hvordan presenterer alminnelige stiftelser formålsrealiseringen i regnskapet, og hvordan samsvarer dette med regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk?

For å svare på problemstillingen har vi utarbeidet følgende forskningsspørsmål:

1. Følger alminnelige stiftelser god regnskapsskikk?
2. I hvilken grad oppfyller dagens regnskapsregler og praksis de generelle kvalitetskravene forståelighet og sammenlignbarhet?
3. Hvordan bør regnskapsreglene utformes dersom de per i dag ikke er optimale?

Problemstillingen skal løses ved å analysere 100 utvalgte årsregnskap til mindre, alminnelige, pengeutdelende stiftelser med hensyn på hvordan formålsrealiseringen kommer frem i årsregnskapet. Vi ser på hele årsregnskapet for å finne informasjon om utdelingen, men det er i all hovedsak resultatregnskapet vi ser på og dette vi refererer til når vi skriver regnskap, med mindre annet er nevnt. Det vil si at balansen og kontantstrømmen ikke vil være noe vi ser på i denne oppgaven. Forskningsspørsmål 1 skal besvares ved å se på om stiftelsene benytter seg av den foreløpige standarden fra Norsk RegnskapsStiftelse, NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*. Denne standarden er tilpasset ideelle organisasjoner og vil dermed passe for alminnelige stiftelser og vil samtidig være et godt utgangspunkt for å oppnå god regnskapsskikk. Forskningsspørsmål 2 skal besvares ved at vi ser om de utvalgte regnskapene er forståelige og sammenlignbare. Med forståelighet menes det om en regnskapsbruker lykkes med å forstå hvordan stiftelsen har forvaltet midlene og om det er delt ut midler. Med sammenlignbarhet menes det om regnskapsbrukeren evner å forstå rapporten, og da om den er gjenstand for sammenligning med andre stiftelser. For å besvare forskningsspørsmål 3 vil resultatene av forskningsspørsmål 1 og 2 være grunnlaget. Vi vil ut ifra resultatene eventuelt komme med forslag til en endret praksis.

1.3 Formål og avgrensning

Vi har med denne studien et ønske om å få et innblikk i presentasjonen av regnskapet til stiftelser som ikke har økonomisk vinning som formål. Formålet med studien har vært å få frem fokuset på regnskap til organisasjoner uten økonomisk vinning som formål, og tydeliggjøre at relevansen til regnskapet til stiftelser ikke er godt nok ivaretatt av dagens praksis.

Studien inneholder en rekke avgrensninger. For det første gjelder studien kun for mindre, alminnelige, pengeutdelende stiftelser. Vi har bestemt at stiftelser med inntil 2 millioner kroner i egenkapital skal regnes som mindre stiftelser. Det vil også innebære at alle stiftelsene i studien vår faller inn under definisjonen små foretak i regnskapsloven. Begrunnelsen for å undersøke mindre stiftelser kontra de store er at de store stiftelsene i større grad har et relevant regnskap med tilfredsstillende kvalitet. Det at vi velger å se på alminnelige stiftelser og ikke næringsdrivende stiftelser, begrunner vi med at næringsdrivende ofte har formål som er overordnet pengeutdeling, som kan gjøre at gjeldene resultatregnskap er det beste for de. Vi ønsker bare å se på stiftelsene som ikke har økonomiske formål, som er allmenntytige og med pengeutdeling som fremste formål. Vi vil ytterligere avgrense studien til stiftelser som er stiftet før 2018, da stiftelser som er stiftet i 2018 ikke vil ha årsregnskap for 2017 som er året vi vil se på, da dette er det nyeste som ligger ute på Brønnøysundregistrene for samtlige stiftelser. Innleveringsfristen for årsregnskap for 2018 vil være 31. juli 2019 jf. rskl. §§ 3-1 og 8-2. Vi har en populasjon på 1 853 stiftelser mens utvalget vårt vil være på 100.

Fokuset til studien vår vil ikke ligge på selve innsamlingen eller målingen av regnskapsinformasjonen, men heller på presentasjonen/rapporteringen av den. Derfor vil kvalitetskravene forståelighet og sammenlignbarhet som vedrører presentasjonen bli vektlagt over kvalitetskravene relevans og pålitelighet som vedrører målereglene. Studien avgrenser seg også til dagens praksis, og derfor er ikke alternative regnskapsmodeller gjort rede for. Valgene vi har tatt forsvares ut ifra studiens tidsperspektiv og omfang.

1.4 Struktur

Oppgaven vil begynne med en teoretisk del som først tar for seg overordnet teori før det blir mer spesifisert mot vår problemstilling. Kapittel 2 vil omhandle regnskapet som informasjonskilde og vil bære preg av fokuset på organisasjoner med økonomisk vinning som formål. Kapittelet vil redegjøre for regnskapets formål, regnskapsbrukere, regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk. Dette for å gi en overordnet forståelse av regnskapet som informasjonskilde. I kapittel 3 vil vi fokusere på organisasjonsformen stiftelser, og kapitlet vil dermed inneholde informasjon om stiftelsers kjennetegn. Kapittel 4 er en fortsettelse til kapittel 3 og vil omhandle regnskapet til stiftelser. Her vil vi gå nærmere inn på de spesifikke regler som gjelder for organisasjonsformen stiftelse. Kapittel 5 vil redegjøre for tidligere forskning. Kapittel 6 vil omhandle metoden som er benyttet og vi vil her gå nærmere inn på forskningsdesign, datainnsamling, utfordringer og studiens validitet og reliabilitet. Kapittel 7 vil ta for seg empirien i studien og det er her vi vil presentere dataene vi har samlet inn. Kapittel 8 skal diskutere empirien med teorien og svare på problemstillingen vi har stilt oss, mens det kommer en konklusjon for studien i kapittel 9. Kapittel 10 vil inneholde forslag til videre studier, kapittel 11 inneholder litteraturlisten og kapittel 12 inneholder vedlegg.

2 Regnskapet som informasjonskilde

2.1 Regnskapets formål

Et regnskap ses på som et informasjonssystem som består av innsamling, måling og rapportering av økonomisk informasjon fra en organisasjon til brukerne av regnskapet. Regnskapet må dermed være utarbeidet slik at informasjonen som skal videreformidles er forståelig for de som leser det. Når vi benytter benevnelsen regnskap i dette kapitlet, mener vi finansregnskapet, også kalt for årsregnskapet i Norge. Det er det regnskapet som er ment for allmennheten og dermed også eksterne brukere (Kristoffersen, 2008).

For å kunne bedømme om et regnskap er utarbeidet med tilfredsstillende kvalitet, er det viktig å vite hva regnskapets formål er. Regnskapets formål fremkommer imidlertid ikke direkte av regnskapsloven (Baksaas & Stenheim, 2016). Heller ikke i forarbeidene til regnskapsloven er formålet særlig diskutert, men i Ot.prp. nr. 42 (1997-98) om lov om årsregnskap m.v. i kapittel 14.3 andre avsnitt fremkommer følgende:

Det er et hovedmål for regnskapslovgivningen at den gir det mest mulig effektive bidrag til at norske regnskaper skal avspeile foretakenes reelle resultat og stilling. Regnskapene må bl.a. være presentert i en form som gjør informasjonen tilgjengelig, sammenlignbar og brukbar for de ulike regnskapsbrukerne. (Finans- og tolldepartementet, 1998, kapittel 14.3, avsnitt 2)

Å avspeile reell økonomisk inntjening og reelle økonomiske verdier kan ut ifra forarbeidene til regnskapsloven synes å være det overordnede formålet med regnskapet. Det er likevel liten tvil om at regnskapet også har som mål å bidra med beslutningsnyttig informasjon på bakgrunn av at regnskapet skal gi tilgjengelig, sammenlignbar og brukbar informasjon for de ulike regnskapsbrukerne (Baksaas & Stenheim, 2016). I regnskapsretten og regnskapslitteraturen er formålet til regnskapet ofte forstått ut ifra tre forskjellige, men i noen grad overlappende måter (Stenheim et al., 2017):

1. Regnskapet skal redusere asymmetrisk informasjon mellom foretaket og regnskapsbrukerne
2. Regnskapet skal gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne
3. Regnskapet skal gjenspeile foretakets økonomiske realiteter, gjerne avgrenset til økonomisk resultat og økonomiske verdier.

Regnskapet skal dermed spre informasjon ut til alle interessentene som skal være beslutningsnyttig og som samtidig skal gjenspeile de økonomiske realitetene til organisasjonen (Stenheim et al., 2017).

2.1.1 Redusere asymmetrisk informasjon

Regnskapsbrukere utenfor organisasjonen mangler gjerne informasjon som ledelsen derimot sitter på. Ledelsen vil naturlig nok ha direkte tilgang til all informasjon omhandlende organisasjonen, og det omfatter dermed i tillegg informasjon som er mindre tilgjengelig for andre interessenter. Denne asymmetriske informasjonstilgangen skal regnskapet redusere ved å gjøre informasjonen tilgjengelig for de øvrige interessentene (Stenheim et al., 2017).

Informasjonsasymmetrien trenger ikke nødvendigvis å være problematisk, det er derimot uheldig hvis for eksempel ledelsen og eierne har motstridende interesser. Da kan ledelsen dra fordel av informasjonssymmetrien gjennom å manipulere regnskapet slik at eierne får et annet bilde enn virkeligheten, og da vil informasjonsasymmetrien bli misbrukt og i dette eksempelet skade eierne (Stenheim & Blakstad, 2007).

2.1.2 Gi beslutningsnyttig informasjon

Interessentene til et regnskap vil være ute etter å fatte gode beslutninger og derfor er de avhengig av at informasjonen de får av regnskapet kan bidra til nettopp dette. Informasjonen kan sies å være beslutningsnyttig dersom den utgjør en forskjell i en konkret beslutningssituasjon. For at informasjonen skal kunne utgjøre denne forskjellen stilles det noen grunnleggende krav til den. Informasjonen må være ny for den som skal ta beslutningen, dette innebærer også at den kan bekrefte tidligere antakelser. Informasjonen må også være aktuell, troverdig og betydningsfull for den gitte beslutningssituasjon. Innehar informasjonen disse kvalitetene, har den potensiale til å påvirke beslutningen, og vil derav regnes for å være beslutningsnyttig (Stenheim et al., 2017).

For å fastsette hva som faktisk skal anses for å være beslutningsnyttig informasjon, er det en betingelse å vite noe om informasjonsbehovet til brukerne av regnskapet. Dette kan ses i sammenheng med to andre formål som regnskapet skal realisere, prediksjonsformålet (prognoseformålet) og kontrollformålet (Stenheim et al., 2017). Prognoseformålet er knyttet opp mot regnskapsbrukernes behov for informasjon til investeringsbeslutninger og derav egen ressursallokering. For å kunne tilfredsstillere prognoseformålet må regnskapet kunne gi informasjon som er fremtidsrettet. Andre navn på prognoseformålet er verdsettingsformålet og beslutningsformålet, og vektlegger behovet nåværende og potensielle eiere og långivere har for informasjon til verdsetting, men også behovet til informasjon om fremtidige forhold (Baksaas & Stenheim, 2016). Regnskapets prognoseformål skal dermed kunne gi informasjon om organisasjonen er et lønnsomt investeringsobjekt for potensielle eiere (Kvifte & Johnsen, 2008).

Kontrollformålet er betegnelsen på det informasjonsbehovet regnskapsbrukerne har til kontroll og oppfølging av ressursallokeringen. Oppfølgingsformålet eller styringsformålet er andre navn som kontrollformålet kan betegnes som (Baksaas & Stenheim, 2016).

Kontrollformålet er i motsetning til prognoseformålet, rettet mot fortiden. Eierne vil ha behov for å kontrollere om ledelsen har forvaltet deres interesser på en tilfredsstillende måte (Kristoffersen, 2008). Det samme vil gjelde for tilsynsmyndigheter, de vil bruke kontrollformålet til å påse at regnskapet er utarbeidet i tråd med god regnskapsskikk og gjeldende lover og regler.

Kort oppsummert vil det som skiller prognoseformålet og kontrollformålet fra hverandre være at prognoseformålet skal hjelpe interessentene i å gjennomføre gode ressursallokeringer, mens kontrollformålet skal bekrefte om ressursallokeringene har gitt de forventede resultatene.

Fordelingsformålet er et tredje formål som regnskapet skal realisere for å gi informasjon til fordelingsbeslutninger. Fordelingsformålet omhandler fordelingen av verdiskapningen mellom interessentene i en organisasjon. Hvor mye som skal deles ut i utbytte eller hvor mye lønn ledelsen skal motta ses ofte i sammenheng med organisasjonens regnskap og resultat. Regnskapet skal dermed bidra med informasjon som skal kunne brukes til å fordele verdiskapningen i organisasjonen (Baksaas & Stenheim, 2016).

2.1.3 Gjenspeile foretakets økonomiske realiteter

Regnskapet skal ikke bare redusere asymmetrisk informasjon og gi beslutningsnyttig informasjon. Det skal også gi informasjon om organisasjonens faktiske økonomiske resultater og verdier. For å kunne gjenspeile de økonomiske realiteter på en tilfredsstillende måte, vil en korrekt resultatmåling måtte være i fokus. Inntektene skal ikke rapporteres høyere enn hva de faktisk er, og kostnadene skal ikke rapporteres lavere enn hva de faktisk er. Desto mer korrekt gjenspeiling av den faktiske økonomien i organisasjonen, desto mer informert blir de som leser regnskapet (Baksaas & Stenheim, 2016). Det er i praksis utfordrende å få til en perfekt gjenspeiling av virkeligheten, da det ofte eksisterer måleusikkerhet og gjerne mangel på informasjon. Å få til en så sikker avbildning som mulig, innebærer å få bort regnskapsmessig støy (Stenheim et al., 2017). Regnskapsmessig støy er usikkerhet knyttet til hvor godt rapporterte regnskapstall faktisk reflekterer de økonomiske realiteter til en organisasjon (Baksaas & Stenheim, 2016; Langli, 2005). Regnskapsreglenes utforming kan skape en type støy. Virkelig verdi vil for eksempel gi en annen verdi enn hvis det benyttes historisk kost. Historisk kost kan ofte resultere i at den rapporterte verdien i regnskapet er lavere enn den virkelige verdien (markedsverdien) (Baksaas & Stenheim, 2016; Stenheim et al., 2017). Usikkerhet om fremtiden kan skape en annen type støy. Denne støyen innebærer ikke måleusikkerhet i forbindelse med virkelig verdi og markedsverdi, men usikkerhet i form av hvilken kontantstrøm som faktisk blir realisert i fremtiden. Den tredje typen støy er regnskapsprodusentenes rapporteringsstrategi. Denne støyen har regnskapsprodusentene selv kontroll på, og kan velge selv hvor mye de vil informere om. Det kan både føre til regnskaper som gir god informasjon og kvalitet, men også til regnskaper med dårlig kvalitet og/eller misvisende informasjon. Derfor er det nyttig å registrere om organisasjonens ledelse er i en situasjon der de kan ha incentiver til å gjennomføre en regnskapsmanipulasjon. Er det tilfellet, bør regnskapsbrukeren være kritisk når de leser regnskapet (Langli, 2005). Lav kompetanse, dårlige rutiner, dårlige skjønnsmessige vurderinger og lignende kan også bidra til misvisende rapportering av de økonomiske realitetene slik at det fremkommer utilsiktet regnskapsmessig støy (Stenheim et al., 2017).

2.2 Regnskapsbrukere

Det finnes ulike regnskapsbrukere og de kan grovt sett deles inn i to grupper. Eksterne regnskapsbrukere og interne regnskapsbrukere. De eksterne regnskapsbrukerne er de utenfor organisasjonen som for eksempel kunder, långivere, leverandører og offentlige myndigheter. Informasjonsbehovet til de eksterne brukerne ivaretas i første rekke gjennom regnskapsloven (Moen & Havstein, 2015). Interne regnskapsbrukere omfatter ledelsen i organisasjonen og de øvrige ansatte. Disse brukerne vil ha en helt annen mulighet enn de eksterne til å få informasjon som er tilpasset deres behov (Moen & Havstein, 2015). De ulike regnskapsbrukere vil etterspørre noe av den samme informasjonen, men de vil også ha forskjellige behov for regnskapsinformasjon. Et regnskap vil aldri kunne tilfredsstille alle de ulike behovene til de ulike brukerne, og konsekvensen blir dermed at det må prioriteres hvilken informasjon som skal fremkomme på bekostning av annen informasjon. Enkelte grupper av regnskapsbrukerne har derfor blitt vektlagt, og det er i hovedsak investorer og långivere, og de blir ofte betegnet som primærbrukere. Begrunnelsen er at de har et særlig behov for regnskapsinformasjon, og at de samtidig har begrenset tilgang til informasjon om organisasjonen (Baksaas & Stenheim, 2016). For eksempel vil en eier ikke etterspørre samme informasjon som en ansatt vil gjøre, og da er det ofte eieren som blir prioritert siden det er der kapitalen kommer fra.

Felles for samtlige regnskapsbrukere er at de har en form for interesse av organisasjonen og kalles også for interessenter. En organisasjon vil være avhengig av interessentene sine i form av at de gjerne sitter på ressurser som organisasjon har bruk for, ofte kapital, arbeidskraft og lignende (Baksaas & Stenheim, 2016). Interessentene på sin side ønsker også å få noe igjen for sine ytelser til organisasjonen. Ansatte og ledelse bidrar med arbeid og kunnskap, eiere og långivere bidrar med kapital, kunder bidrar med penger som betaling for varer og tjenester de kjøper, og leverandører bidrar med varer og tjenester. Bidragene fra de ulike interessentene er forskjellige, og det er også deres ønsker og mål for organisasjonen (Ottesen & Øyen, 2008). Vi har derfor valgt å ta med en interessentmodell som viser denne sammenhengen:

Tabell 2-1 – Interessentmodellen (Kristoffersen, 2008, s. 140)

Interessentgruppe	Organisasjonen mottar	Organisasjonen yter
Passive eiere	Egenkapital	Utbytte og gevinst ved salg
Aktive eiere	Arbeid og egenkapital	Lønn og utbytte
Långivere	Lån	Renter og avdrag
Ansatte inkludert ledelsen	Arbeid	Lønn og tilleggssytelser
Leverandører	Varer og tjenester	Betaling (inkludert fortjeneste)
Kunder	Betaling (inkludert fortjeneste)	Varer og tjenester
Offentlige	Offentlige goder	Skatter og avgifter
Allmennheten	Offentlige goder og støtte	Jobbmuligheter og veldedighet

Som vi ser av interessentmodellen vil de ulike interessentene motta og yte ulike produkter/tjenester, og derav ha ulike mål og informasjonsbehov vedrørende organisasjonen.

2.3 Regnskapets kvalitetskrav

Det er i litteraturen ingen klar og entydig definisjon på hva regnskapskvalitet er. Når det gjelder regnskap har begrepet kvalitet derfor en rekke tilnærminger knyttet til seg. For å forstå hvorfor regnskapskvalitet er viktig og for å få en nærmere forståelse av hva begrepet regnskapskvalitet innebærer, må det ses i sammenheng med formålet til regnskapet. En kan da lettere definere hva regnskapskvalitet innebærer ved å se på hvordan regnskapet evner å oppnå formålet (Stenheim et al., 2017).

For at regnskapet skal kunne gi den beslutningsnyttige informasjonen til brukerne må det oppfylle visse kvalitetskrav. Kvalitetskravene er til for å gjøre regnskapet til en pålitelig informasjonskilde, og det er avgjørende at det stilles krav til kvaliteten på de opplysningene regnskapet skal gi. Slike kvalitetskrav er ikke direkte nedfelt i regnskapsloven, men vi kan forstå de ut ifra kravet om et rettviseende bilde av økonomien i en organisasjon jf. regnskapsloven § 3-2a, og ut ifra de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapslovens kapittel 4 (Baksaas & Stenheim, 2016). Regnskapslovens §3-2a sier følgende om kravet til rettviseende bilde:

Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat.

Hvis anvendelsen av en bestemmelse i kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller er uforenlig med plikten etter første ledd, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettviseende bilde som fastsatt i første ledd. (Regnskapsloven, 1998, § 3-2a)

Det fremkommer at rettviseende bilde er et overstyringskriterium da regnskapslovens regler i kapittel 4 til 7 skal fravikes hvis de er i strid med kravet om å gi et rettviseende bilde. Hva som er et «rettviseende bilde» er vanskelig å definere og vil være avhengig av situasjonen. Det kravet er ment for å uttrykke er at det ikke alltid vil være tilstrekkelig å avlegge et regnskap etter gjeldende lover og regler. Er det informasjon som er av betydning for organisasjonen, men som ikke direkte fremkommer av regnskapet, skal denne informasjonen likevel tas med for å gi et rettviseende bilde av organisasjonens stilling og resultat (Baksaas & Hansen, 2013). Bestemmelsen om et rettviseende bilde vil dermed i praksis medføre at organisasjonen må gi ytterligere informasjon hvis kravet skal kunne oppfylles. Regnskapsloven inneholder derfor et eksplisitt krav om tilleggsopplysninger i § 7-1 der hvor det fremkommer at hvis anvendelsen av bestemmelsene i regnskapsloven ikke er tilstrekkelig for å gi et rettviseende bilde, skal det gis tilleggsopplysninger (Schwencke, Haugen, Baksaas, Stenheim & Avlesen-Østli, 2018).

I Norges offentlige utredninger om ny regnskapslov fra 1995 i kapittel 2.1.2 om det konseptuelle rammeverket er det omtalt følgende om kvalitetskrav til regnskapsinformasjonen:

Den enkelte brukers informasjonsbehov er heller ikke blitt tilstrekkelig avklart. En vet i dag for lite om hvordan regnskapsinformasjon inngår i brukernes beslutnings- og prediksjonsmodeller. Brukerorienteringen har derfor foreløpig ført til få endringer i vurderingsprinsipper og regnskapsføring. Informasjonsbehovet er i stedet søkt dekket gjennom tilleggsopplysninger. Det er likevel forsøkt utledet en del kvalitative krav til regnskapsinformasjon på grunnlag av antakelser om brukerne og deres beslutningsatferd. Eksempler på slike generelle kvalitetskrav er relevans, pålitelighet, sammenlignbarhet og forståelighet. (NOU 1995: 30, 1995, s. 27)

Kristoffersen (2008) deler kvalitetskravene inn i tre nivåer:

- Et generelt/overordnet krav om at informasjonen skal gi et rettviseende bilde
- Krav til relevans og pålitelighet
- Krav til sammenlignbarhet og forståelighet

Det overordnede kvalitetskravet til regnskapsinformasjonen er å gi et rettviseende bilde. Det innebærer som nevnt over en plikt til å gi supplerende informasjon dersom regnskapet ikke gir et rettviseende bilde fra før, og eventuelt fravike enkeltbestemmelser i regelverket for å oppnå et rettviseende bilde jf. overstyringskriteriet. Det er brukerorientert begrep og orientert mot årsregnskapet som skal gi brukerne et korrekt helhetsinntrykk (Kristoffersen, 2008).

Regnskapsinformasjonen skal i tillegg tilfredsstillende fire hovedkrav. Pålitelighet, relevans, sammenlignbarhet og forståelighet. Pålitelighet og relevans vil i hovedsak gjelde innholdet i de enkelte postene i regnskapet, og omhandler derfor måleregler. Brukerne til regnskapet må ha tiltro til at informasjonen som legges frem gir et pålitelig bilde av virkeligheten for organisasjonen. For at regnskapsinformasjonen skal være pålitelig vil den samtidig måtte være fullstendig, og i det legges det vekt på at all relevant informasjon må være tatt med. Alle hendelser som har ført til inntekter og kostnader må følgelig være tatt med i rapporteringen. I tillegg må alle hendelser være i overensstemmelse med virkeligheten, de må være reelle. Når informasjonen er fullstendig og samtidig reell, er det viktig med en riktig verdsettelse av de ulike hendelsene/verdiene. Hva som er riktig verdi av en post i regnskapet omhandler måleregler og er nedfelt i regnskapsloven (Moen & Havstein, 2015). Sammenlignbarhet og forståelighet gjelder presentasjonen av årsregnskapet (Kristoffersen, 2008).

Sammenlignbarhet må være til stede for at brukeren skal være i stand til å vurdere utviklingen og endringer i en organisasjon over tid. Brukeren må også kunne sammenligne ulike organisasjoner, og da spesielt hvis de er i samme bransje. For å sikre best mulig sammenlignbarhet er det gunstig at alle organisasjoner praktiserer like regnskapsprinsipper. Hvis det eksisterer valgmuligheter, vil disse være med på å redusere sammenlignbarheten (Schwencke et al., 2018). Forståelighet innebærer at brukeren av regnskapet evner å forstå informasjonen det skal gi. Det forutsettes at brukeren har et rimelig kunnskapsnivå vedrørende økonomi og regnskap, og vilje til settes seg inn i den informasjonen som regnskapet gir. Informasjonen i årsregnskapet skal presenteres på en oversiktlig måte og i et språk som er tilpasset brukerne for å tilfredsstillende forståelighetskravet (Schwencke et al., 2018).

Ikke alle kvalitetskravene er like sentrale i enhver sammenheng. De gir på ulike måter uttrykk for forskjellige kvaliteter som må være tilknyttet regnskapsinformasjonen. For vår studie vil ikke måleregler være like relevante som informasjonsregler, og derfor vil vektleggingen av de forskjellige kravene være ulik. Vår studie omhandler informasjonsregler, og det som vil være relevant for informasjonsreglene er presentasjonen av regnskapsinformasjonen, og ikke hvordan den er målt. En regnskapsbruker vil være avhengig av at informasjonen som presenteres i regnskapet fremstår som forståelig og sammenlignbar for å oppnå god informasjonskvalitet.

Det er også en viktig faktor å bemerke at regnskapet må utarbeides innenfor rammene av en kost-nytte-vurdering. Kostnaden ved å fremlegge regnskapsinformasjonen må ikke overstige nytten av slik informasjon. En organisasjon kan ikke la vesentlig informasjon ligge utenfor regnskapet basert på kost-nytte, men hvis regnskapsreguleringen gir flere valgmuligheter, vil en vurdering av kost-nytte være aktuell (Baksaas & Stenheim, 2016).

2.4 God regnskapsskikk

Årsregnskapet skal avlegges i samsvar med god regnskapsskikk jf. regnskapsloven § 4-6. Loven sier ikke noe konkret om hva god regnskapsskikk er, men det er en rettslig standard som regnes å være oppfylt når regnskapslovens regler og grunnleggende regnskapsprinsipper er fulgt. En rettslig standard karakteriseres ved at man i liten grad kan fastsette omfanget og innholdet i den direkte ut ifra loven eller forarbeidene. Innholdet og omfanget formes dermed oftest gjennom praksis, teori og andre områder det er naturlig å ta hensyn til (Kvifte, Bernhoft & Tofteland, 2011). God regnskapsskikk innebærer derfor at regnskapet utarbeides i samsvar med regnskapslovgivningen og autoritative anbefalinger og normer, etablert regnskapsteori forankret i anerkjent forskning, anerkjent god regnskapspraksis og grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper (Schwencke et al., 2018). En slik åpen beskrivelse av hva god regnskapsskikk innebærer, vil derfor i praksis kunne være vanskelig å følge hvis to eller flere av de ovennevnte kriteriene gir ulike løsninger til samme problem. Noe som kan skje hvis en regnskapsstandard for eksempel avviker fra hva som er å anse som god regnskapspraksis.

Hva som nærmere er god regnskapsskikk for bestemte regnskapsposter er utdypet nærmere i regnskapsstandarder, høringsnotater og veiledninger fra Norsk RegnskapsStiftelse (NRS), og også i internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) for de organisasjoner som avlegger regnskap etter disse standardene (Moen & Havstein, 2015). Denne utdypningen gjelder ikke for alle tenkelige regnskapsposter som kan oppstå, og derfor er flere løsninger begrunnet i eget skjønn, som naturlig nok skaper ulik håndtering av regnskapsmessige hendelser. God regnskapsskikk er i tillegg et dynamisk begrep som tillater at regnskapspraksis endres over tid og dermed tilpasser seg endringen. Det vil si at god regnskapsskikk i dag ikke nødvendigvis vil være god regnskapsskikk i morgen (Kristoffersen, 2008). God regnskapsskikk skiller seg også fra regnskapslovens krav om et rettviseende bilde når det gjelder overstyringskriteriet til §3-2a. Kravet om rettviseende bilde kan sette regnskapslovens bestemmelser til side, mens god regnskapsskikk derimot må ligge innenfor lovens bestemmelser.

3 Stiftelser

3.1 Organisasjonsformen stiftelse

Det finnes mange måter å organisere en virksomhet på. Skal du drive næringsvirksomhet i Norge kan du enten gjøre det personlig i kraft av et enkeltpersonforetak eller gjennom en juridisk person. Næringsvirksomhet gjennom en juridisk person blir gjerne organisert som enten et selskap, et samvirkeforetak eller en stiftelse (Bråthen, 2017). Valg av organisasjonsform vil være avhengig av målsetningen. Ofte vil målsetningen være at eieren eller eierne skal oppnå økonomisk profitt, og da vil enkeltpersonforetak eller selskap være de mest hensiktsmessige eierformene da det er bare disse som vil ha tilgang til at eiere kan få overskuddet fra virksomheten. Under selskap har vi kjente selskapsformer som aksjeselskap, ansvarlig selskap og selskap med delt ansvar. Er målsettingen ikke økonomisk grunnet, men å fremme politiske eller kulturelle interesser, kan foreninger være en mer passende organisasjonsform. Stiftelsesformen blir brukt både for å fremme økonomiske og ideelle formål.

En stiftelse er en «formuesverdi som ved testament, gave eller annen rettslig disposisjon selvstendig er stilt til rådighet for et bestemt formål av ideell, humanitær, kulturell, sosial, utdanningsmessig, økonomisk eller annen art» (Stiftelsesloven, 2001, § 2). Andre betegnelser som legat, institusjon eller fond kan være brukt om en rettsdannelse men defineres likeså som en stiftelse så lenge vilkårene i stiftelsesloven er oppfylt. Rundt tre milliarder kroner er per år de seneste årene delt ut til samfunnsnyttige formål. Forskning er den sektoren som får mest penger, men også kultur, utdanning og sosiale formål er store mottakere av penger fra norske stiftelser (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2018a). Tradisjonelt har ideelle formål vært grunnen til å opprette stiftelser. Stiftelsene har da drevet passiv kapitalforvaltning og brukt avkastningen til å dele ut penger til formålet. De senere årene er det blitt mer vanlig å bruke stiftelsesformen til å organisere næringsvirksomhet (Bråthen, 2017).

Det er spesielt selvstendighetskriteriet som skiller stiftelser fra selskap. Formuesverdien skal være stilt selvstendig til rådighet for formålet og stiftelser er dermed selveiende (Bråthen, 2017). Oppretteren av en stiftelse avgir eiendomsretten til formuesverdien som da overtas av stiftelsen, av dette følger at det ikke kan gjøres utdelinger til oppretteren. I et selskap eier selskapsdeltakerne en andel av selskapets formue og har på den måten rett til en andel av

selskapets overskudd. Selskaper blir som en følge av eierposisjonen mer eller mindre direkte styrt av eierne til tross for ledelsen i selskapet. En grunn til stiftelsesformen blir valgt er oppretterens ønske om at virksomheten ikke skal kunne påvirkes av endringer i eierforholdene i fremtiden, dette for å sikre ivaretagelsen av det opprinnelige formålet.

I Norge reguleres stiftelser av lov om stiftelser (stiftelsesloven) fra 15. juni 2001 som trådte i kraft 1. januar 2005. Reglene i stiftelsesloven er spesielt ment for å verne om stiftelsenes selvstendighet, verne om stiftelsenes kapital og å sørge for et effektivt offentlig tilsyn med stiftelsene. Reglene beskytter på denne måten stiftelsesformen (Bråthen, 2017). Stiftelsesloven er i NOU 2016:21 foreslått erstattet med en ny stiftelseslov.

3.2 Ulike typer stiftelser

Stiftelser kan både ha ideelle og økonomiske formål. Stiftelsesloven skiller mellom alminnelige stiftelser og næringsdrivende stiftelser. Næringsdrivende stiftelser omfattes for det første av stiftelser som har til formål å drive næringsdrivende virksomhet selv. For det andre omfattes det stiftelser som driver næringsvirksomhet selv, men uten at dette er vedtektsbestemt formål. Til slutt regnes stiftelser som på grunn av avtale, eller som eier aksjer eller selskapsandeler, har bestemmende innflytelse over næringsvirksomhet utenfor stiftelsen, også kalt «holdingstiftelser» som næringsdrivende stiftelser (Stiftelsesloven, 2001, § 4 annet ledd). Næringsdrivende stiftelser som ikke er «holdingstiftelser» har noe forskjellig regler i loven, men felles for alle næringsdrivende er at det må være virksomhet av økonomisk karakter, med det menes omsetning av varer og tjenester av økonomisk verdi. Aktiviteten må være av en viss varighet og et visst omfang, og objektivt sett være egnet til å gi økonomisk utbytte (Bråthen, 2017). Alminnelige stiftelser er stiftelser som ikke er næringsdrivende (Stiftelsesloven, 2001, § 4 fjerde ledd) og er de vi vanligvis forbinder med stiftelser. Det er disse som har støtter veldedige og allmenntilgode formål.

Alminnelige- og næringsdrivende stiftelser er oppdelingen som er brukt i stiftelsesloven, men det kan være hensiktsmessig i andre tilfeller å skille mellom stiftelser med andre begrep og definisjoner. Med stiftelsers store bidrag til veldedige og allmenntilgode formål kan det være greit å ha en benevnelse for akkurat de stiftelsene som deler ut penger. Pengeutdeling trenger ikke være formålet til en stiftelse og vi har alminnelige stiftelser uten utdeling som formål og motsatt har vi næringsdrivende stiftelser med utdeling som formål. Stiftelsestilsynet brukte i

sin kartlegging av pengeutdelinger i norske stiftelser (2012) begrepet pengeutdelende stiftelser og definerte de som «Stiftelser som etter sitt formål foretar pengeutdelinger». Pengeutdeling kan her være eneste formål eller ett av flere. Som Stiftelsestilsynet kom fram til av sine undersøkelser finnes det stiftelser som ikke har utdeling som formål, men fremdeles deler ut penger. På den andre siden finnes det stiftelser med utdeling som formål, men som ikke har delt ut på flere år. Det er derfor vanskelig å si hvem som er pengeutdelende stiftelser og hvor mange de er. Det er tidligere tatt utgangspunkt i Statistisk Sentralbyrå (SSB) sin næringskodeinndeling. For de fleste pengeutdelende stiftelser vil det være naturlig å ha næringskode 94992 som beskrives som «Fond/legater som støtter veldedige og allmennyttige formål» (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012) Men også her kan stiftelser som har pengeutdeling som et av flere formål få en annen næringskode.

Pengeutdelende stiftelser kan vi dele inn i innsamlingsstiftelser som deler ut penger som er samlet inn og andre stiftelser som deler ut penger som er avkastning av egenkapitalen (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012). I tillegg er finans- og sparebankstiftelser et begrep som det er greit å gjøre rede for. Dette er stiftelser med særregler i finansforetaksloven. Stiftelsestilsynet fører ikke tilsyn med disse stiftelsene, den oppgaven er overlatt til Finanstilsynet (NOU 2016: 21, 2016).

3.3 Stiftelsesdokument med vedtekter

Når en stiftelse blir opprettet ved for eksempel gave eller testament av oppretteren, skal det være utarbeidet et stiftelsesdokument jf. stiftl. § 9 første ledd. Dette stiftelsesdokumentet skal blant annet inneholde vedtektene som igjen skal inneholde stiftelsens navn, formål, valg av styre og grunnkapitalens størrelse jf. stiftl. § 10 første ledd. Dersom stiftelsesdokumentet eller vedtektene ikke oppfyller minstekravene, må dokumentet eller vedtektene utarbeides på nytt eller suppleres av styret. Alminnelige stiftelser og «holdingstiftelser» skal ved opprettelsen ha en grunnkapital på minst 100 000 kroner jf. stiftl. § 14 første ledd. Næringsdrivende stiftelser unntatt «holdingstiftelser» skal ha en grunnkapital på minst 200 000 kroner jf. stiftl. § 22.

3.4 Styret og deres oppgaver i en stiftelse

Styret er alltid øverste, og ofte eneste obligatoriske organ i en stiftelse jf. stiftl §§ 26 og 30. Det skal fremgå av stiftelsens vedtekter hvem som har myndighet til å oppnevne styremedlemmer, eventuelt hvem som skal være styremedlemmer jf. stiftl. § 10 første ledd bokstav c. Forvaltningen av stiftelsen er styrets ansvar og deres viktigste oppgave er at formålet ivaretas. På kort sikt ivaretas formålet gjennom utdelinger jf. stiftl. §§ 19 og 30. På lengre sikt er det viktig at stiftelsens kapital forvaltes på en forsvarlig måte jf. stiftl. § 18. Dette er kritisk for at stiftelsen også i fremtiden skal kunne dele ut penger som støtter opp under deres formål. Vi har ingen fullstendig oversikt over hvordan styret i stiftelser forvalter kapitalen sin, men vi vet at større stiftelser forvalter kapitalen aktivt av profesjonelle aktører. Mellomstore og mindre stiftelser har derimot en mer passiv holdning til kapitalforvaltning hvor det ikke er uvanlig at kapitalen forvaltes kun i form av bankinnskudd (Ditlev-Simonsen & Næss, 2018). Styret skal i tillegg påse at regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll jf. stiftl. § 30 tredje ledd. Styret kan ansette en daglig leder som står for den daglige ledelse av stiftelsens virksomhet og som skal følge de retningslinjer og pålegg styret har gitt jf. stiftl. §§ 34 og 35.

3.5 Tilsynsmyndigheter

Siden en stiftelse er selveiende og derfor ikke har eiere som fører tilsyn til at styrets forvaltning av kapitalen er i henhold til gjeldene formål i vedtektene, må dette gjøres av andre. Stiftelsesloven legger opp til en tredelt fordeling av kontroll og tilsyn av stiftelser i Norge (Gammersvik & Axelsson, 2012). Det forutsettes at stiftelsens styre selv utøver en form for egenkontroll i forhold til sitt ansvar, deretter skal ekstern revisor utøve kontroll gjennom revisjon av virksomheten. En stiftelse er regnskaps- og revisjonspliktig jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 10 samt revisorloven § 1-2 første ledd. Av revisorloven § 1-2 tredje ledd nr. 5 fremgår det at revisjonsplikten gjelder uavhengig av stiftelsens virksomhet og omsetning. I siste ledd skal Stiftelsestilsynet føre tilsyn og kontroll med at forvaltningen av stiftelsene skjer i samsvar med stiftelsens vedtekter og stiftelsesloven jf. stiftl. § 7 første ledd bokstav b. På mange måter vil informasjonsbehovet til Stiftelsestilsynet erstatte det en generalforsamling vil ha ovenfor et vanlig aksjeselskap.

Stiftelsestilsynet er et fagtilsyn under det statlige organet Lotteri- og stiftelsestilsynet, med Kulturdepartementet som overordnet fagdepartement (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2019a). I tillegg til den overnevnte oppgaven om å føre tilsyn og kontroll med at forvaltningen av stiftelser skjer i samsvar med stiftelsen vedtekter og stiftelsesloven, skal Stiftelsestilsynet føre et stiftelsesregister hvor alle stiftelser skal være registrert jf. stiftl. §§ 7 første ledd bokstav a og 8. Stiftelsestilsynet skal også virke rådgivende og gi relevant informasjon til både stiftelser, publikum og styresmakter (Gammersvik & Axelsson, 2012). Det sentrale samfunnsoppdraget er å skape trygghet og tillitt til stiftelser som organisasjonsform gjennom legalitetskontroll og veiledning (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2018b).

3.6 Stiftelsesregisteret

I stiftelsesregisteret ført av Stiftelsestilsynet finner vi en oversikt over alle stiftelser i Norge. I stiftelsesloven § 8 blir det listet opp en del minstekrav om hva stiftelsesregisteret skal inneholde, for eksempel stiftelsesdato, navn på oppretter, adresse, styre og vedtekter. I tillegg har Stiftelsestilsynet inkludert informasjon som type stiftelse, næringskode og egenkapital. Alt dette er offentlig og en kan søke på og filtrere søket slik at registeret fremstår som veldig oversiktlig og lett å bruke for å finne informasjon. Når en stiftelse blir opprettet har styret tre måneder på seg til å melde stiftelsen til stiftelsestilsynet for registrering i stiftelsesregisteret jf. stiftl. § 11. Per Ole Sollie, seniorrådgiver i Stiftelsestilsynet, påpeker riktignok at stiftelsesregisteret ikke er fullstendig og at de hvert år mottar registrering av «historiske enheter», altså stiftelser som er opprettet for mange år siden, men har unnlatt å registrere seg. Det understrekes at slike tilfeller er avtakende (Gammersvik & Axelsson, 2012).

3.7 Dagens stiftelser

Per 26.01.2019 er det registrert 6 712 stiftelser i Norge med en samlet egenkapital på over 171 milliarder kroner (Lotteri- og stiftelsestilsynet). Som vi ser av tabell 3-1 nedenfor er de aller fleste av disse alminnelige stiftelser, noe som utgjør hele 88 prosent. Vi legger merke til at selv om de alminnelige stiftelsene er i klart flertall har de næringsdrivende stiftelsene 68 prosent av den samlede egenkapitalen. Går vi enda dypere i tallene har de ti største næringsdrivende stiftelsene 51 prosent av den samlede egenkapitalen (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2019c). Disse tallene forteller oss at stiftelser i Norge domineres av store næringsdrivende stiftelser. Videre har 59 prosent av alle stiftelser en egenkapital på under to millioner kroner.

Tabell 3-1 - Registrerte stiftelser i Norge per 26.01.19 (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2019c)

Type	Antall	Egenkapital
Alminnelige	5893	kr 54 385 685 128
Næringsdrivende	819	kr 117 086 566 408
Totalt	6712	kr 171 472 251 536

Siden 2010 har samlet bokført egenkapital doblet seg i norske stiftelser samtidig som registrerte stiftelser har gått ned (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2019b). Det er god grunn til å tro at dette skyldes en lovendring i 2009 som ga sparebanker en økt adgang til å velge mellom forskjellige modeller for omdanning, sammenslåing og kapitalstruktur (Sparebankstiftelsen Tingvoll, u.å). Det som tidligere var eierløs kapital i den enkelte sparebank ble nå overført en egen sparebankstiftelse, mens selve bankvirksomheten ble videreført ny sparebank. Sparebankstiftelser har som regel en eierandel i den tilknyttede sparebanken.

Tabell 3-2 - Største stiftelser etter EK per 26.01.19 (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2019c)

Navn	Egenkapital	Næringsdrivende	Stiftelsesdato
Gjensidigestiftelsen	kr 32 724 000 000	Ja	30.10.2007
Olav Thon Stiftelsen	kr 25 535 245 020	Ja	10.12.2013
Sparebankstiftelsen Dnb	kr 13 747 567 286	Ja	10.09.2002
Sparebankstiftelsen Hedmark	kr 4 611 045 001	Ja	29.10.2015
Sparebankstiftelsen Sr-Bank	kr 3 529 417 000	Ja	30.12.2011
Stiftelsen Fritt Ord	kr 3 166 000 000	Nei	07.06.1974
Bergens Forskningsstiftelse	kr 2 224 157 458	Nei	22.12.2004
Stiftelsen Sintef	kr 2 111 665 000	Ja	26.01.1950
Kristiansand Kommunes Energiverksstiftelse	kr 1 898 892 257	Nei	06.12.2000
Tore H Hagelands Legat	kr 1 883 351 000	Nei	31.12.1993
Sparebankstiftinga Sogn Og Fjordane	kr 1 873 642 838	Ja	17.08.2010
Stiftelsen UNI	kr 1 538 000 000	Ja	04.12.1990
Stiftelsen Hans Rasmus Astrup	kr 1 519 475 412	Nei	25.06.2013
Grieg Foundation	kr 1 482 778 118	Nei	15.04.2002
Stiftelsen Det Norske Veritas	kr 1 187 000 000	Ja	20.12.1978

Tabell 3-2 viser en oversikt over de 15 største stiftelsene i Norge etter egenkapital per 26.01.19. De største er betydelig større enn de andre, og øverst finner vi Gjensidigestiftelsen med en egenkapital på nesten 33 milliarder kroner. Stiftelsen ble etablert i 2007 som en alminnelig stiftelse, men omdannet i 2010 til en finansstiftelse i forbindelse med børsnoteringen av Gjensidige Forsikring ASA (Gjensidigestiftelsen, u.å). Stiftelsen eier 62,24 prosent av aksjene i Gjensidige Forsikring ASA og det er nettopp dette som først og fremst er formålet til stiftelsen. Det er bestemt i vedtektene at stiftelsen skal være en langsiktig og forutsigbar eier som alltid har en eierandel på minst 60 prosent. Eierskapet er ikke det eneste formålet, «stiftelsen skal gjennom gavetildelinger fremme trygghet, helse og ande allmennyttige formål i samsvar med stiftelsens grunnverdier» (Gjensidigestiftelsen, 2018). I underkant av 40 prosent av aksjene til Gjensidige Forsikring ASA ble solgt og utgjør i dag verdier for rundt 20 milliarder kroner og er grunnlaget for gavevirksomhet.

Gjensidigestiftelsen deler hvert år ut rundt 215 millioner kroner til allmenntilgode formål og har siden 2007 delt ut over 2 milliarder kroner til omtrent 500 prosjekter (Gjensidigestiftelsen, u.å).

Neste på listen er Olav Thon Stiftelsen med egenkapital på over 25 milliarder kroner. I 2013 overførte Olav Thon mesteparten av sin eiendom, aksjer i Olav Thon Gruppen AS til stiftelsen (Olav Thon Stiftelsen, u.å). Som med Gjensidigestiftelsen er formålet til Olav Thon Stiftelsen å drive et stabilt og langsiktig eierskap i Olav Thon Gruppen AS og deres underliggende virksomheter. Eierskapet skal alltid være 100 prosent. I tillegg til dette skal stiftelsen dele ut midler til allmenntilgode formål, inntil 50 millioner kroner til formål definert i vedtektene. De største tildelingene av pengene går til forskning og fremragende undervisning innen de matematisk-naturvitenskapelige og medisinske fagområdene. Det ble naturlignok stor oppmerksomhet rundt Olav Thon når han valgte å gi bort hele formuen sin, han forklarte det slik:

Det er viktig for meg at Olav Thon Gruppen forvaltes best mulig i framtiden, slik at virksomheten gir sikre arbeidsplasser for alle ansatte, og samtidig kan virke for de allmenntilgode formål som jeg ønsker å støtte og for samfunnet for øvrig. Min konklusjon er at det å sikre en fortsatt samlet utvikling av Olav Thon Gruppen, samtidig som deler av det resultatet virksomheten skaper utdeles til ulike allmenntilgode formål, er det beste samfunnsbyggende bidrag jeg kan gi. (Olav Thon Stiftelsen, u.å)

Listen over de største stiftelsene preges av sparebankstiftelser som i likhet med de to største søker stabilt og langsiktig eierskap av datterselskapet samtidig som de skal dele ut midler til allmenntilgode formål. Den største alminnelige stiftelsen er Stiftelsen Fritt Ord med en egenkapital på litt over 3 milliarder kroner. Stiftelsen strekker seg langt tilbake i tid. I årene etter andre verdenskrig var Narvenes Kioskkompani eneste åpne distribusjonskanal for aviser og tidsskrifter (Stiftelsen Fritt Ord, u.å). Ledelsen ville gi ytringsfriheten et vern i form av en langsiktig og uavhengig eier og opprettet til slutt Stiftelsen Fritt Ord i 1974. Stiftelsen har etterhvert solgt sine aksjer i Narvesen, men formålet er fortsatt vedtektsfestet for å «verne om og styrke ytringsfriheten og dens vilkår i Norge, særlig ved å stimulere den levende debatt og den uredde bruk av det frie ord» (Stiftelsen Fritt Ord, 1974). Stiftelsen delte i 2017 ut nesten 92 millioner kroner til vedtektsfestede formål ifølge årsregnskapet.

4 Regnskapet til stiftelser

4.1 Gjeldende regler

Alle stiftelser er regnskapspliktige jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 10. Dette betyr at de hvert år må utarbeide årsregnskap inneholdende resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger som skal gi et rettviseende bilde av stiftelsens eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat jf. rskl. §§ 3-1, 3-2 og 3-2a. Regnskapsloven § 4-1 tredje ledd åpner for at stiftelser kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling når dette samsvarer med god regnskapsskikk. Oppstillingsplaner og nærmere regler for resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling finner vi i kapittel 6 i regnskapsloven hvor det også finnes et unntak som blant annet blir gjeldende for alminnelige stiftelser. Stiftelser sammen med andre regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan avvike fra oppstillingsplanene for resultatregnskapet dersom dette ansees som god regnskapsskikk jf. rskl. § 6-3 tredje ledd. De regnskapspliktige står ikke fritt til selv å bestemme innholdet i en slik oppstillingsplan, den alternative oppstillingsplanen fremgår av NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b). Denne alternative oppstillingsplanen kalles aktivitetsregnskap, som vi gjør rede for i kapittel 4.4, men først ser vi nærmere på regnskapsbrukerne til stiftelser i kapittel 4.2 og resultatregnskapet i kapittel 4.3.

4.2 Regnskapsbrukere til stiftelser

En ideell organisasjon vil ha en annen sammensetning av regnskapsbrukere enn foretak med økonomisk virksomhet (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b). Resultatregnskapet prøver å dekke informasjonsbehovet ut ifra et investorperspektiv, stiftelser har verken investorer eller eiere og disse er derfor ikke relevante regnskapsbrukere for denne organisasjonsformen.

For stiftelser med allmennyttig formål er det mest sentrale nettopp om formålet blir oppfylt, det er derfor dette regnskapsbrukerne ønsker å få informasjon om. Sentrale regnskapsbrukere for stiftelser med ideelt formål vil følgelig være private og offentlige bidragsytere i tillegg til bidragsmottakere (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b). Stiftelsestilsynet som skal føre tilsyn vil aktivt bruke regnskapet i sin kontrollvirksomhet. Samfunnet forøvrig ønsker også god regnskapsinformasjon for å opprettholde tilliten til stiftelser som organisasjonsform. Vi sitter da igjen med bidragsytere, bidragsmottakere, stiftelsestilsynet og samfunnet generelt som regnskapsbrukere til stiftelser. Disse regnskapsbrukere ønsker et regnskap som viser

informasjon om hvordan egenkapitalen er forvaltet, hvor mye og til hvem det er delt ut penger, kostnader relatert til formålsrealiseringen og honorarer til styre og revisor. Vi har nedenfor utarbeidet en tilpasset interessentmodell for brukerne av regnskapet til alminnelige stiftelser.

Tabell 4-1 - Interessentmodell for alminnelige stiftelser

Interessentgruppe	Stiftelsen mottar	Stiftelsen yter
Stiftere	Formue	Utdeling til formål
Brukere	Søknader	Penger
Styret	Forvaltning av formuesmasse og formålsrealisering	Styrehonorar
Stiftelsestilsynet	Tilsyn, kontroll og veiledning	Avgift og informasjon
Allmennheten	Potensielle bidrag	Utdeling til formål
Revisor	Revisjon	Lønn

4.3 Resultatregnskapet

Resultatregnskapet er en oppstilling av opptjente inntekter og påløpte kostnader, med formål å måle resultatet i en bestemt periode (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018a). Regnskapspliktige kan velge enten artsinndelt eller funksjonsinndelt oppstillingsplan for resultatregnskapet jf. rskl. §§ 6-1 og 6-1a. Det tradisjonelle resultatregnskapet deler de ulike inntektene og kostnadene etter art, altså type inntekt og kostnad som driftsinntekt og finansinntekt (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b). Resultatregnskap etter art skal ha følgende oppstillingsplan:

§ 6-1. Resultatregnskap etter art

Resultatregnskapet etter art skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt
2. Annen driftsinntekt
3. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
5. Varekostnad
6. Lønnskostnad
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
9. Annen driftskostnad
10. Driftsresultat
11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
12. Inntekt på andre investeringer
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
14. Annen finansinntekt
15. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler
17. Rentekostnad til foretak i samme konsern
18. Annen finanskostnad
19. Ordinært resultat før skattekostnad
20. Skattekostnad på ordinært resultat
21. Ordinært resultat
22. Ekstraordinære poster
23. Skattekostnad på ekstraordinære poster
24. Årsresultat

Figur 4-1 - Resultatregnskap etter art (Regnskapsloven, 1998)

På den andre siden vil et funksjonsinndelt resultatregnskap dele inntekter og kostnader ut ifra de forskjellige funksjonene i en virksomhet. Lønnskostnadene kan for eksempel være fordelt på produksjon, salg, og marked. Få norske foretak følger funksjonsinndelt resultatregnskap (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018a). Vi velger likevel å ta med denne oppstillingsplanen da det kan bli aktuelt senere i oppgaven siden stiftelser kan ha valgt den.

§ 6-1a. Resultatregnskap etter funksjon

Resultatregnskapet etter funksjon skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt
2. Kostnad solgte varer
3. Brutto resultat
4. Distribusjonskostnader
5. Administrative kostnader
6. Driftsresultat
7. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
8. Inntekt på andre investeringer
9. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
10. Rentekostnad til foretak i samme konsern
11. Annen finansinntekt
12. Annen finanskostnad
13. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
14. Ordinært resultat før skattekostnad
15. Skattekostnad på ordinært resultat
16. Ordinært resultat
17. Ekstraordinære poster
18. Skattekostnad på ekstraordinære poster
19. Årsresultat

Figur 4-2 - Resultatregnskap etter funksjon (Regnskapsloven, 1998)

Regnskapslovens artsinndelte og funksjonsinndelte oppstillingsplaner er utarbeidet for å dekke informasjonsbehovet ut fra et investorperspektiv. Som vi ser vil ikke en utdeling til et allmennyttig formål komme direkte ut av disse oppstillingsplanene, denne type oppstilling er derfor ikke anbefalt for ideelle organisasjoner av Norsk Regnskapsstiftelse (2018b). Skulle en stiftelse likevel benytte seg av resultatregnskapet kan et notekrav i loven gjøre seg gjeldende, det skal «gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig» jf. rskl. § 7-1 andre ledd. Dette er ikke direkte krav om å opplyse om pengeutdelinger i notene, men kan

absolutt tolkes slik at for en stiftelse er det noe som er såpass sentralt for virksomheten at det skal spesifiseres.

4.4 Aktivitetsregnskapet

Et av formålene med regnskapet å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne og gjøre dette lett tilgjengelig. En stiftelse kan ha negativt årsresultat i resultatregnskapet, som ville vært dårlig nytt for en virksomhet med økonomisk formål, men det sier ingenting om en stiftelse med ideelt formål har lykket eller ikke med formålsrealiseringen sin. Norsk Regnskapsstiftelse har listet opp fire hensyn som er tillagt størst vekt i utformingen av aktivitetsregnskapet og standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* for øvrig (2018b):

- 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

For regnskapsbrukerne til en stiftelse med ideelt formål er det viktig å flytte fokuset fra det tradisjonelle årsresultatbegrepet til de aktiviteter som er gjennomført siste regnskapsår og hvordan aktivitetene har vært finansiert (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b). Som vi ser av figur 4-3 under er formålet med aktivitetsregnskapet å vise anskaffede midler fordelt på hovedtyper, og hvordan disse er forbrukt i løpet av regnskapsåret. Anskaffede midler er delt opp i medlemsinntekter, tilskudd, innsamlede midler, opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter, finans- og investeringsinntekter og andre inntekter. For stiftelser er det kanskje spesielt tilskudd, innsamlede midler og finans- og investeringsinntekter som vil gjøre seg gjeldende. Under finans- og investeringsinntekter vil avkastningen av kapitalen i stiftelsen fremkomme. Forbrukte midler ser vi er delt inn i kostnader til anskaffelse av midler, kostnader til organisasjonens formål og administrasjonskostnader. Under kostnader til organisasjonens formål vil pengeutdelingen fremkomme. Det kan være aktuelt å spesifisere posten «kostnader til organisasjonens formål» på flere linjer i henhold til organisasjonens hovedformål (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b). Hvis det er nødvendig for å gi et rettvise bilde kan linjer legges til, men det kan ikke endres på rekkefølgen. Er det ikke linjer på den aktuelle posten kan overskriften utelates. Norsk Regnskapsstiftelse anbefaler bruk av

aktivitetsregnskapet for ideelle organisasjoner. Nedfor i figur 4-3 er linjene i aktivitetsregnskapet slik de er presentert i NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*.

- 1) Anskaffede midler (Kapittel 5)**
 - a) Medlemsinntekter (5.2)
 - b) Tilskudd (5.3)
 - i) Offentlige
 - ii) Andre
 - c) Innsamlede midler, gaver mv. (5.4)
 - d) Opptjente inntekter fra operasjonelle aktiviteter fordelt på (5.5):
 - i) aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål
 - ii) aktiviteter som skaper inntekter (2.3)
 - e) Finans og investeringsinntekter (5.6)
 - f) Andre inntekter (som gevinst ved salg av driftsmidler) (5.7)
- 2) Forbrukte midler (Kapittel 6)**
 - a) Kostnader til anskaffelse av midler (6.3/2.3)
 - b) Kostnader til organisasjonens formål (6.4):
 - i) tilskudd, bevilgninger mv. til oppfyllelse av organisasjonens formål
 - ii) kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet
 - c) Administrasjonskostnader (6.5)
- 3) Årets aktivitetsresultat**
- 4) Tillegg/reduksjon formålskapital (Kapittel 8)**
 - a) Grunnkapital
 - b) Formålskapital med lovpålagte restriksjoner
 - c) Formålskapital med eksternt pålagte restriksjoner
 - d) Formålskapital med selvpålagte restriksjoner
 - e) Annen formåls-kapital

Figur 4-3 - Aktivitetsregnskapet (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b)

4.5 Notekrav

Når det gjelder noteopplysninger vil kravene til noteopplysninger i regnskapsloven i hovedsak være rettet mot organisasjoner som har økonomisk formål og er derfor ikke tilpasset ideelle organisasjoner som ikke har økonomisk formål. Regnskapslovens § 7-1 annet ledd sier dog følgende som er relevant for ideelle organisasjoner: «I tillegg til opplysninger som nevnt i første ledd skal det gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig. Små foretak som ikke utarbeider konsernregnskap kan unnlate å gi slike tilleggsopplysninger om forhold knyttet til konsernets stilling og resultat». NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* har derfor utarbeidet fire obligatoriske notekrav som er aktuelle for ideelle organisasjoner (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b):

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

Standarden sier i tillegg at andre noteopplysninger enn de fire obligatoriske skal utarbeides dersom opplysningene er av betydning for å kunne bedømme organisasjonens stilling og resultat, jf. notekravet i regnskapslovens § 7-1 annet ledd. Jf. regnskapslovens § 7-1 tredje ledd står det blant annet at det kan utelates opplysninger som ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges stilling eller resultat. Det vil si at ideelle organisasjoner heller kan se bort fra enkelte opplysninger knyttet til enkelte notekrav som fremkommer direkte av regnskapsloven, men isteden ta med opplysninger som er av betydning for å forstå aktivitetene som organisasjonen driver med (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b).

4.6 Overgang fra resultatregnskap til aktivitetsregnskap

Som nevnt i kapittel 4.1 kan stiftelser avvike fra oppstillingsplanene for resultatregnskapet dersom dette ansees som god regnskapsskikk jf. rskl. § 6-3 tredje ledd, og da heller velge aktivitetsregnskapet som er bedre tilpasset ideelle organisasjoner. Hvis stiftelsen velger å benytte aktivitetsregnskapet vil det kunne medføre noen endringer i forhold til utarbeidelsen av regnskapet tidligere år. Regnskapsloven pålegger at regnskapene skal utarbeides slik at de kan sammenlignes, små foretak er imidlertid fritatt fra dette kravet om å omarbeide

sammenligningstall. Det innebærer at små foretak kan presentere tallene slik de var i regnskapet året før. NRS (F) *God regnskapskikk for ideelle organisasjoner* gir også store (øvrige) foretak mulighet til å unnlate kravet om omarbeidelse av sammenligningstall i overgangsåret. Dette er begrunnet i at det skal gjøre overgangen lettere og for å få organisasjoner til å ta i bruk standarden uten at det kreves store kostnader. Er kostnadene derimot liten ved å omarbeide sammenligningstall, oppfordres dette likevel til å gjøres. Det kreves derimot at fjorårets resultatregnskap vedlegges hvis sammenligningstall ikke blir utarbeidet.

Det må i forbindelse med overgangen utarbeides en inngående balanse i overgangsåret slik at balansen er i samsvar med reglene i standarden. Regnskapslovens §4-3 sier at virkningen av prinsippendringer og korrigeringer av feil i tidligere års regnskap skal føres direkte mot egenkapitalen/formålskapitalen. Små foretak har her en unntaksregel de kan benytte seg av da de kan resultatføre slike virkninger, mens for øvrige foretak må det settes opp en inngående balanse. Små organisasjoner kan velge om de vil innarbeide endringene i aktivtetsregnskapet i overgangsåret. Da må de samtidig beskrive hvilke engangsvirkninger som er innarbeidet i årets aktivtets-/resultatregnskap i note. For øvrige foretak og små foretak som ikke resultatfører virkningene i overgangsåret, men heller utarbeider en inngående balanse, må vise en oppstilling som forklarer endringene i formålskapitalen fra sist avlagte regnskap til overgangsårets inngående balanse i note tilknyttet formålskapitalen eller i en egen note.

Kravet til hvilke poster som skal omarbeides i inngående balanse er listet opp i standarden og gjelder tilskudd, gaver, finansielle omløpsmidler, bevilgninger, avsetning av midler til fremtidig aktivitet, formålskapital (egenkapital) og bevaringsverdige eiendeler og formålskapital med restriksjoner. Det er i utgangspunktet bare disse postene som skal omarbeides hvis ikke andre poster må omarbeides for å ta hensyn til å vise et rettviseende bilde av regnskapet (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018b).

4.7 Forslag til ny stiftelseslov

I NOU 2016:21 *Forslag til ny stiftelseslov* kommer utvalget inn på et par interessante poeng i forhold til regnskapsplikten til stiftelser som kan være relevant for vår oppgave. Spesielt diskuterer de behovet for regnskapsplikt for stiftelser uansett størrelse og eventuelt om reglene bør differensiere mellom store og små stiftelser. Spørsmålet har vært oppe tidligere uten at det er blitt gitt noe tydelig eller endelig svar. Utvalget som la frem forslag til ny stiftelseslov i NOU 1998:7 *Om stiftelser* kom ikke med noen konkrete forslag, men uttrykte at næringsdrivende stiftelser og større alminnelige stiftelser burde være underlagt alminnelige regnskapsregler, og at det kunne være behov for særregler eller tilpasninger for mindre alminnelige stiftelser. Justis- og politidepartementet følger spørsmålene videre opp i Ot.prp. nr. 15 (2000-2001) *Om lov om stiftelser*. Også her blir spørsmålet lagt litt til siden da de ikke legger den generelle regnskapsplikten for alle stiftelser frem for grundig vurdering, men ser et behov for særregler for små alminnelige stiftelser.

Utvalget i NOU 2016:21 er av den klare oppfatning at hovedregelen fortsatt må være at stiftelser uansett størrelse har regnskapsplikt. Årsaken for at de ønsker regnskapsplikt for mindre stiftelser begrunner de med flere argumenter. For det første er alminnelig regnskapsplikt en forutsetning for at styret skal kunne ivareta sitt ansvar i stiftelsen på en forsvarlig måte (NOU 2016: 21, 2016). Regnskapsplikten virker både disiplinerende for stiftelsen og gir styret den nødvendige oversikten over stiftelsens økonomiske situasjon. Et annet argument for at stiftelser ikke bør fritas fra regnskapsplikten er vanskeliggjøringen av tilsynsvirksomheten. For Stiftelsestilsynet er regnskapet til stiftelsene en viktig kilde for deres arbeid. Utvalget peker også på at regnskapsplikten er en forutsetning for revisjon av stiftelsen og at den sørger for å ivareta allmennhetens tillitt til stiftelser som organisasjonsform.

Når det gjelder spørsmålet om differensiering av regnskapsreglene viser utvalget til NOU 2015:10 *Lov om regnskapsplikt* kapittel 10 som legger frem et forslag om å gruppere de regnskapspliktige i fire grupper som blant annet vil skille næringsdrivende- og alminnelige stiftelser. I tillegg ser de et behov for å forenkle regnskapsreglene til små alminnelige stiftelser, men mener at denne vurderingen burde gjøres nettopp i tilknytning til revidering av stiftelsesloven (NOU 2016: 21, 2016).

Utvalget legger seg bak regnskapsutvalgets forslag om å differensiere regnskapsreglene, men er i tvil om egne regler for små ideelle stiftelser som forvalter og disponerer en begrenset formue plassert med begrenset finansiell risiko (NOU 2016: 21, 2016). Dette begrunner de med at disse stiftelsene allerede er under forenklede regnskapsregler og at regnskapet deres vil være enkelt å fremstille på grunn av deres oversiktlige økonomi. Utvalgets avsluttende kommentar til disse spørsmålene er interessant for vårt videre arbeid med denne oppgaven:

Selv om utvalget ikke her foreslår egne særregler for små ideelle stiftelser som nevnt, vil utvalget påpeke at stiftelsene bør involveres i et eventuelt arbeid med å identifisere utfordringene knyttet til dagens regnskapsregler. På den måten vil arbeidet imøtekomme et eventuelt behov for tilpassede regnskapsregler. Et slikt arbeid kan for eksempel resultere i en forenklet versjon av standarden for ideelle organisasjoner eller en ny standard tilpasset disse stiftelsene. Generelt mener utvalget at det bør vurderes å tilpasse regnskapsreglene slik at stiftelsenes formålsrealisering blir rapportert på hensiktsmessig vis. En slik rapportering bør omfatte utdelinger, både samlet beløp, utbetalt i året og avsatt til utbetaling senere år, samt kategorisering av eventuelle formålsbaserte investeringer. (NOU 2016: 21, 2016, s. 69)

Denne kommentaren viser at etter mange år hvor spørsmålet har blitt tilsidesatt vil utvalget nå få stiftelser involvert i et eventuelt arbeidet med å identifisere utfordringene knyttet til dagens regnskapsregler. Den viser i tillegg, til tross for anerkjennelsen av problemet, at det ikke er satt av ressurser til å gjøre noe konkret med det. Vi håper vår oppgave kan være med å starte dette arbeidet, da vi vil få et innblikk i hvordan praksisen til mindre alminnelige stiftelser er når det gjelder utformingen av regnskapet.

5 Tidligere undersøkelser

5.1 Kartlegging av pengeutdelinger i norske stiftelser

Som en del av Stiftelsestilsynets arbeid med kontroll og tilsyn er deres formål å øke stiftelsenenes bevissthet rundt organisasjonsformen, slik at brudd på stiftelsenenes vedtekter, stiftelsesloven og annen lovgivning kan forebygges (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012). I bakgrunn av dette utførte Stiftelsestilsynet i 2012 en kartlegging av pengeutdelinger i norske stiftelser. Målet med undersøkelsen var å kartlegge hvor mange stiftelser som er pengeutdelende og hvor mye de deler ut. I tillegg så de på hvilke sektorer som mottar disse pengeutdelingene. Stiftelsestilsynet valgte å gjøre dette ved hjelp av en spørreundersøkelse, blant annet på grunn av at en manuell gjennomgang av vedtekter og årsregnskap ville vært for ressurskrevende. Dessuten ville ikke en manuell gjennomgang av utdelinger i årsregnskapene gitt troverdige tall, ettersom det ikke er regnskapspliktig og stiftelser har forskjellig praksis for hvordan dette presenteres i regnskapet, som er en interessant betraktning av Stiftelsestilsynet for det videre arbeidet med oppgaven vår. Hadde det vært klarere regler for dette kunne kontroll av pengeutdeling vært utført på en mer hensiktsmessig måte. Spørreundersøkelsen hadde en svarprosent på 77 av alle stiftelser, som utgjorde 93 prosent av den samlede bokførte egenkapitalen til alle stiftelser.

Resultatene fra spørreundersøkelsen viste først og fremst at i årene før 2012 var det delt ut rundt 3 milliarder kroner til ulike formål, som var betydelig mer en først antatt (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012). Mer interessant for vår oppgave er funnene om hvordan pengeutdelingene kom frem i regnskapet til stiftelsene. Som ledd i tilsynsarbeidet til Stiftelsestilsynet tar de utgangspunkt i årsregnskapet når de har behov for informasjon om pengeutdelinger, men dette gir ikke fullstendig informasjon da opplysningene er mangelfullt spesifisert. Stiftelsene ble derfor spurt om utdeling i siste årsregnskap ble spesifisert i linje og/eller note i årsregnskapet (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012).

Svarene ble delt inn i stiftelser med utdeling som eneste formål, og stiftelser med utdeling som ett av flere formål. Resultatene ser vi i tabell 6-1 og 6-2 nedenfor. Det kanskje mest oppsiktsvekkende vi kan se av tabellene er at av til sammen 3514 stiftelser hadde 788 av dem verken spesifisert utdeling på linje eller note i årsregnskapet. Vi bemerker oss også at hele 1 245 stiftelser kun hadde spesifisering i note og ikke linje. Dette er en åpenbar svakhet at noe så sentralt som pengeutdeling ikke kommer frem i selve regnskapet.

Tabell 5-1 - Stiftelser med utdeling som eneste formål - spesifikasjon i linje eller note (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012)

Spesifikasjon i årsregnskapet	linje: ja	linje: nei	vet ikke	sum
note: ja	831	1 038	54	1 923
note: nei	109	491	3	603
vet ikke	8	2	45	55
sum	948	1 531	102	2 581

Tabell 5-2 - Stiftelser med utdeling som ett av flere formål - spesifikasjon i linje eller note (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012)

Spesifikasjon i årsregnskapet	linje: ja	linje: nei	vet ikke	sum
note: ja	268	207	28	503
note: nei	93	297	1	391
vet ikke	1	5	33	39
sum	362	509	62	933

Stiftelsestilsynet erkjenner at det kan by på problemer for stiftelsene å bestemme hvordan utdelinger skal fremgå i årsregnskapet (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012). Når det gjelder valget mellom resultatregnskapet og aktivitetsregnskapet mener de at stiftelsene må ta en vurdering av hva som er mest hensiktsmessig. Men dersom aktivitetsregnskapet ikke blir brukt burde utdelinger komme frem i enten linje i resultatregnskapet, eller i noter. De fleste stiftelser vil forholde seg til NRS 8 *God regnskapsskikk for små foretak* om de velger resultatregnskapet, problemet her er at standarden ikke behandler spørsmålet om hvordan utdelinger eller gaver skal presenteres i regnskapet. Resultatet, som Stiftelsestilsynet fant i sin kartlegging, er at utdelingene ble presentert på flere forskjellige måter. De vanligste var å presentere på egen linje i resultatregnskapet, på linje for andre driftskostnader og på egen linje med resultatdisponering (utbytte). Dersom resultatregnskapet blir brukt, anbefaler Stiftelsestilsynet det første alternativet, utdeling spesifisert på egen linje (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012).

6 Metode

6.1 Forskningsdesign

Å velge riktig forskningsdesign er med på å gjøre forskningen av bedre kvalitet. Det er forskningsdesignet som legger rammene rundt studien. Det vil innebære alt fra hva og hvem vi vil undersøke og til hvordan vi vil undersøke (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2010).

Hensikten med studien vår er å undersøke hvordan mindre, alminnelige, pengeutdelende stiftelser presenterer formålsrealiseringen i regnskapet, og om det er i samsvar med regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk. Forskningen innebærer en datainnsamling og analyse av 100 tilfeldig utvalgte regnskaper innenfor denne kategorien for å se hvordan de presenterer regnskapet. De sentrale informasjonskildene i studien er derfor årsregnskapene som vi har plukket ut for analyse. Vi vil undersøke hvordan utdelingen fremkommer i de utvalgte regnskapene, og derav undersøke hvordan praksisen for dette er. Vi vil få tallfestet hvor mange som fører utdelinger i linje, note eller ikke i det hele tatt. Vi kan derfor i denne studien forsvare valget av et deskriptiv design. Det som er formålet med et slikt design er å beskrive en situasjon på et bestemt område (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2016). Og det er nettopp det vi er ute etter å gjøre i denne studien. Vi vil benytte oss av en kvantitativ metode for å samle inn dataene. Det som kjennetegner en slik metode er at dataene foreligger i en form slik at de kan telles (Johannessen et al., 2010).

6.2 Datainnsamling

Den 6. mars 2019 hadde Stiftelsesregisteret 6 688 registrerte stiftelser. Tallet gjelder alle stiftelser, men siden vi bare er ute etter mindre, alminnelige, pengeutdelende stiftelser, har vi filtrert ut dette. Vi har i vår studie valgt å definere mindre stiftelser som stiftelser med inntil 2 000 000 i egenkapital. Alminnelige stiftelser innebærer de som ikke driver næringsvirksomhet, og at de er pengeutdelende innebærer at de har som formål å dele ut penger. Vi benyttet næringskode 94992 for å skille ut de ønskede pengeutdelende stiftelsene. Næringskode 94992 beskrives som «Fond/legater som støtter veldedige og allmenntilgitt formål» og vil således passe de fleste stiftelser (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012). Stiftelsesregisteret har et avansert søk som lar oss velge hvilke faktorer vi vil filtrere ut på de stiftelsene vi vil ha med i populasjonen. Vi filtrerte med hensyn på alminnelige stiftelser, stiftelser med egenkapital fra og med 0 og til og med 2 millioner kroner, og stiftelser med

næringskode 94992. Vi har i tillegg tatt bort stiftelser som er stiftet etter 2017 da de ikke har årsregnskap fra 2017. Vi har valgt å se på årsregnskapene fra 2017 da det er det nyeste regnskapet som alle stiftelsene har ute på Brønnøysund nå. Noen stiftelser har regnskap for 2018, men fristen for å levere årsregnskapet for 2018 er ikke før 31. juli 2019 jf. rskl. §§3-1 og 8-2, og derfor er ikke alle regnskapene offentliggjort for 2018. Etter vi hadde utført alle ovennevnte filtreringer, stod vi igjen med en populasjon på 1 853 stiftelser. Denne populasjonen fikk vi eksportert til Excel ved hjelp av Stiftelsesregisteret. Excel-filen inneholdt da organisasjonsnummer, navn, egenkapital og stiftelsesdato, hvor vi valgte å la kolonnetallene representere hver enkelt stiftelse i den påfølgende utvelgelsen. Vi plukket ut 100 tilfeldige stiftelser som vi ville undersøke årsregnskapene til, og de utgjorde dermed utvalget for vår studie. Disse stiftelsene ble plukket ut ved hjelp av nettsiden «<https://www.random.org/integers/>» som genererer tilfeldige tall mellom ønskede intervaller. De 100 stiftelsene ble plukket ut ved hjelp av stratifisert utvalg. Det innebærer at vi sikrer oss at utvalget innehar den samme andelen av en bestemt egenskap som populasjonen har (Johannessen, Christoffersen & Tuft, 2004). Egenskapen vi valgte å ta med var størrelsen på egenkapitalen. Dette kunne vi gjøre siden vi hadde delt inn de 1 853 stiftelsene i 4 ulike intervaller. Intervall 1 hadde EK mellom 0 og 500 000, intervall 2 EK mellom 500 001 og 1 000 000, intervall 3 EK mellom 1 000 001 og 1 500 000 og intervall 4 EK mellom 1 500 001 og 2 000 000. Vi fant ut ifra dette hvor mange stiftelser som tilhørte hvert intervall, og plukket derfra ut tilsvarende prosent i det intervallet slik at samlet utvalg ble 100 prosent. Utvalget vårt består dermed i flest stiftelser med EK mellom 0 og 500 000. Vi fikk et duplikat i intervall 3, og måtte derfor plukke ut en ny stiftelse.

Tabell 6-1 - Intervaller i populasjon

	Egenkapital	Stk.	%
Intervall 1	0 – 500 000	852	46 % / (45,979)
Intervall 2	500 001 – 1 000 000	486	26 % / (26,228)
Intervall 3	1 000 001 – 1 500 000	312	17 % / (16,838)
Intervall 4	1 500 001 – 2 000 000	203	11 % / (10,955)
		1 853	100 %

Etter at de 100 stiftelsene var valgt ut, hentet vi årsregnskapene deres i Brønnøysundregistrene ved hjelp av organisasjonsnumrene. Under innsamlingen av datasettet via Brønnøysundregistrene oppdaget vi at to stiftelser tilhørende intervall 1 ikke hadde levert årsregnskap for 2017. Vi måtte derfor plukke ut to nye stiftelser, men passet på å trekke de tilfeldig fra samme intervall som de forrige tilhørte.

Vi har i datainnsamlingen sett på de leverte årsregnskapene til de 100 stiftelsene og notert de som har benyttet art, funksjon, aktivitet eller eget oppsett. Det er også stiftelser som har flere regnskap liggende i Brønnøysundregistrene. Dette er et resultat av Brønnøysunds krav om elektroniske utfylling av regnskap, og dermed blir det elektroniske levert i tillegg til det originale regnskapet stiftelsen selv har laget. Vi har vært i telefonkontakt med Brønnøysund og fått dette bekreftet. Flere stiftelser får dermed ulike regnskap, fordi det de har fylt ut elektronisk ikke er likt det de selv har laget. Vi har derfor valgt å ta med en kolonne i datasettet hvor vi kommenterer om regnskapene er like eller ulike. Noen har kun fylt inn regnskapet digitalt, og har dermed bare ett regnskap, dette er da kommentert under samme kolonne. Vi har tatt med en kolonne om utdeling er ført i original regnskapet (stiftelsens eget regnskap) i egen linje, og en kolonne om det er ført i linje i det elektroniske regnskapet fra Brønnøysund. Vi har også en egen kolonne for om utdelinger er spesifisert i note. Det er flere stiftelser som har utdeling i linje, men med linje som står i null, og derfor har ikke stiftelsen delt ut penger, men likevel fått «ja» på at det er oppgitt i linje. Vi har av den grunn tatt med en kolonne om det er foretatt utdelinger eller ikke, slik at vi får klare tall på hvor mange stiftelser som faktisk har delt ut midler. Vi har også en kolonne for hvis det ikke er utdeling, om det da er spesifisert i regnskapet i tillegg til en kolonne for usikker utdeling. Og til slutt har vi en kolonne for kommentarer, dette for å blant annet skrive ned hvordan eventuelle utdelinger blir presentert, dermed får vi sett de ulike måtene som eksisterer.

6.3 utfordringer

For å belyse problemstillingen vår, «*hvordan presenterer alminnelige stiftelser formålsrealiseringen i regnskapet, og hvordan samsvarer dette med regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk?*», har vi plukket ut 100 regnskaper hentet fra Brønnøysundregistrene. Datainnsamlingen vil dermed basere seg på de eksisterende årsregnskapene fra de utvalgte stiftelsene som hentes fra Brønnøysundregistrene. Dataene vil være representative for oppgaven da vi er ute etter hvordan stiftelsene presenterer formålsrealiseringen i regnskapet. I

tillegg er det både kostnads- og tidsbesparende å benytte seg av allerede eksisterende data. Svakheten med å benytte slike data er at de ikke gir noen form for kontroll over dataen, målemetoder som er benyttet eller av informasjonen som presenteres. Vi får derfor ikke konstatert om stiftelser som ikke har utdeling spesifisert i regnskapet i linje og/eller note eller i årsberetning likevel har gjennomført utdelinger, noe som kan være en mulighet. Vi har derfor måttet nøye oss med å skrive «vet ikke» på slike stiftelser, og dermed vil dette være med å påvirke resultatet. Vi kunne ha funnet ut av dette hvis vi hadde sendt ut spørreundersøkelser til de utvalgte stiftelsene, men med tanke på tidsperspektivet og omfanget av denne studien fant vi ikke anledning til det.

En annen utfordring med undersøkelsen er at ikke alle stiftelser har til formål å dele ut penger. Tidligere når en har undersøkt pengeutdelende stiftelser har der vært vanlig å ta utgangspunkt i næringskode 94992 i Statistisk Sentralbyrå (SSB) sin næringskodeinndeling (Lotteri- og stiftelsestilsynet, 2012). Alle virksomheter i privat og offentlig sektor i Norge tildeles næringskoder basert på Standard for næringsgruppering (SN). Næringskoden eies av SSB. Tildeling ved registrering av nye virksomheter er delegert til Enhetsregisteret, og bygger på stiftelsenes beskrivelse av egen virksomhet. Næringskode 94992 beskrives som «Fond/legater som støtter veldedige og allmenntilgode formål» og vil således passe de fleste stiftelser. Næringskoden er derimot ingen fasit på hvor mange stiftelser som deler ut penger. Mange stiftelser som ikke har pengeutdeling som sitt primærformål vil få en annen næringskode, og dermed havne utenfor vår undersøkelse. Det er dermed stiftelser som deler ut penger, men som ikke har sjanse til å komme med i vårt utvalg. Dette kan ses på som en svakhet. På den andre siden sikrer bruk av næringskode 94992 at alle i vårt utvalg faktisk har til formål å dele ut penger.

En annen utfordring er om utvalget på 100 stiftelser kan sies å være representativt for populasjonen på 1 853 stiftelser. Det vil alltid eksistere en viss utvalgsfeil grunnet at utvalget ikke er et nøyaktig sammenfall av populasjonen. Ved store utvalg vil sannsynligheten for utvalgsfeil bli mindre, og det vil dermed være større risiko for utvalgsfeil ved små utvalg (Johannessen et al., 2004). Det vi har gjort for å øke representativiteten av utvalget var at vi benyttet oss av stratifisert utvelgning som nevnt i kapittel 6.2, for på den måten fikk vi med den samme sammensetningen av størrelsen på egenkapitalen til stiftelsene i utvalget som til populasjonen.

6.4 Validitet og reliabilitet

Det er viktig for resultatet av studien at dataene vi benytter er gyldig for å svare på problemstillingen. Innenfor kvantitative undersøkelser er en vanlig definisjon på validitet om vi måler det vi tror vi måler. Denne definisjonen blir betegnet som begrepsvaliditet (Johannessen et al., 2004). For å svare på problemstillingen er målet dermed å samle inn relevante data slik at svaret vi får frembringer gyldighet. Det vil innebære å inkludere alle data av betydning (Everett & Furseth, 2012). Det vil derfor styrke validiteten til oppgaven vår at vi har filtrert ut stiftelser på næringskode 94992, for på den måten sikrer vi at stiftelsene i utvalget har formål om å dele ut penger, og at de dermed passer inn under vår problemstilling. Det vil på en annen side være en svakhet ved validiteten ved å benytte en slik næringskode. Det vil fortsatt være noen stiftelser som deler ut penger, men som ikke vil ha mulighet til å havne i utvalget vårt grunnet at de har en annen næringskode.

Det at vi også ser på noter og årsberetning, og ikke bare resultatregnskapet er med på å styrke validiteten da vi inkluderer flere data som har betydning for studien. Siden en utdeling kan være spesifisert i note eller årsberetning, og ikke bare i linje i resultatregnskapet, er det viktig for resultatet at også disse blir med i innsamlingen av data. Vi benytter oss av årsregnskapene til stiftelsene som data, og det er relevant for det vi ønsker å undersøke, som nettopp er hvordan utdelingen fremkommer i regnskapet. Det er derfor liten tvil om relevansen til våre innsamlede data.

Det vil samtidig med fokuset på å frembringe gyldige data, også være vesentlig for forskningen å frembringe pålitelige data. I forskningssammenheng brukes begrepet reliabilitet. Reliabilitet relaterer seg til undersøkelsens data, og da hvilke data som benyttes, måten de blir samlet inn på og hvordan dataene bearbeides (Johannessen et al., 2004). Hvis dataene ikke er reliable vil de ikke egne seg til å svare på problemstillingen, og det er derfor viktig med kildekritikk for å forsikre seg om dataene er pålitelige (Everett & Furseth, 2012). Det er ulike måter vi kan teste dataenes reliabilitet på. En av måtene er å se om samme måling på et senere tidspunkt vil gi samme svar eller tilnærmet samme svar som i dag. Blir dette bekreftet er det et uttrykk for høy reliabilitet. En annen måte er å la flere forskere undersøke samme fenomen, hvis flere da kommer fram til samme svar, vil det være et uttrykk for høy reliabilitet (Johannessen et al., 2004).

Skal andre forskere kunne gjøre samme studie krever det samme tilgang til alt av kildemateriale. Samtidig kreves det en grundig beskrivelse av undersøkelsens kontekst og hvordan forskningen er gjennomført. Det innebærer informasjon om design, metode, utvalg, datainnsamling og analyse (Johannessen et al., 2004). Årsregnskapene som er datagrunnlaget vi har benyttet oss av i studien baserer seg på offentlig tilgjengelig informasjon hentet fra Brønnøysundregistrene. Det vil derfor være tilgjengelig for andre forskere å få tilgang til samme kildematerialet som studien vår har benyttet. Reliabiliteten i vår oppgave har vi derfor forsøkt styrket ved at vi har utarbeidet en utdypende beskrivelse av forskningsprosessen slik at en leser selv kan vurdere reliabiliteten av forskningen. Vi har i tillegg lagt ved en tabell med de utvalgte stiftelsene med tilhørende organisasjonsnummer, egenkapital og stiftelsesdato som vedlegg slik at det kan finnes frem til de tilhørende årsregnskapene via Brønnøysundregistrene og derav mulighet til å utføre samme undersøkelse.

7 Empiriske funn

Det har vært varierende hva stiftelsene har levert inn til Brønnøysund. Regnskapslovens § 3-1. første ledd plikter alle regnskapspliktige å utarbeide årsregnskap. Jf. rskl. § 3-1. andre ledd skal det også utarbeides en årsberetning. Denne plikten gjelder imidlertid ikke for små foretak, de kan dermed velge å bare utarbeide årsregnskap. Jf. rskl. § 8-2. skal årsregnskapet og årsberetningen sendes til Regnskapsregisteret. I regnskapslovens § 3-2. første ledd fremkommer det at årsresultatet skal inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. I andre ledd gis små foretak anledning til å unnlate å utarbeide kontantstrømoppstilling. I utvalget vårt har noen stiftelser levert inn resultatregnskap, balanse, noter og årsberetning, mens andre har levert resultatregnskap, balanse og mangelfulle noter og utelatt årsberetning. De som har levert årsberetning har ofte kommentert i den om det har blitt foretatt utdelinger i løpet av året.

7.1 Overordnede funn

Vi begynner med å presentere de overordnede funnen våre før vi senere går nærmere inn på spesifikke eksempler fra regnskapene vi har analysert. Før vi begynte å analysere regnskapene i utvalget vårt hadde vi en antagelse om at måten utdelinger ble presentert på i regnskapet ble praktisert på ulike og ikke alltid like hensiktsmessige måter. Det var denne antagelsen som resulterte i vår problemstilling. I tillegg til å analysere regnskapene basert på de spesifikke punktene våre som spesifisering i linje og note, har vi også hatt kvalitetskravene og god regnskapsskikk generelt i bakhodet. Når det gjelder kvalitetskravene til regnskapet står de generelle kravene knyttet til rapportering av regnskapsinformasjon, forståelighet og sammenlignbarhet, sentral til vår problemstilling. Når det gjelder god regnskapsskikk er det den foreløpige standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* det vi vil sammenligne regnskapene mot. Da er det naturlig å starte med hvor mange stiftelser i vårt utvalg som bruker regnskapsoppstillingen aktivitetsregnskapet som anbefales av standarden og Stiftelsestilsynet, og regnes følgelig som god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. Vi viser tallene i tabellen under:

Tabell 7-1 - Type regnskap

Type regnskap	Antall
Resultat	86
Aktivitet	1
Diverse	13
Sum	100

Det mest oppsiktsvekkende er at kun 1 av 100 stiftelser har brukt aktivitetsregnskapet, altså regnskapsoppstillingen som er anbefalt for ideelle organisasjoner. Vi har 86 stiftelser som bruker en form for resultatregnskap, mens 13 stiftelser har andre varianter som vi ikke klarer å plassere inn i beskrivelsene til de to alternativene som regnskapsloven åpner opp for, selv om disse skal være de eneste alternativene. Flere av de 13 regnskapene er like maler som for så vidt er oversiktlige og fine med likhetstrekk til aktivitetsregnskapet, men de bidrar til at en allerede uensartet praksis blir enda mer forskjellig. Det medfører følgelig en svekkelse av sammenlignbarheten til regnskapene. For de 86 stiftelsene som benyttet en form for resultatregnskap eksisterte det mange varianter for hvordan stiftelsene faktisk presenterte og sorterte de forskjellige linjene og overskriftene i resultatregnskapet. Sammenlignbarheten og forståeligheten er derfor jevnt over dårlig. Det er ofte flere regnskap i årsregnskapene en kan laste ned fra nettsidene til Brønnøysundregisteret. Dette er fordi stiftelsene er pålagt å levere regnskapet elektronisk, og som da kommer i tillegg til det originale regnskapet. Stiftelsens «eget» regnskap er ofte ulikt det elektroniske regnskapet som fremkommer øverst i dokumentet, og er med på å gjøre forståeligheten og sammenlignbarheten enda dårligere. Dette forekommer fordi stiftelsene fyller ut faste maler som ikke nødvendigvis tilsvarer oppsettet de i utgangspunktet har brukt. Stiftelsene kan velge mellom resultat- og aktivitetsregnskap, hvor det for resultatregnskapet er mulig å legge til egne linjer. Under viser vi hvor mange stiftelser som hadde et regnskap som var likt eller tilnærmet likt det elektroniske regnskapet:

Tabell 7-2 - Sammenheng mellom originalt og elektronisk regnskap

Er det originale regnskapet likt det som blir registrert hos Brønnøysundregisteret?	Antall
Likt	26
Ulikt	54
Bare regnskap fra Breg.	20
Sum	100

Som tabellen viser var det bare 26 tilfeller hvor stiftelsens regnskap var likt eller i stor grad samsvarte med det elektroniske regnskapet fra Brønnøysundregisteret. I 54 tilfeller var det ulikt mens det var 20 tilfeller hvor det eneste regnskapet i dokumentet var det som er laget ved å fylle inn informasjon i regnskapsmalen til Brønnøysundregisteret, det vil si elektronisk. Det er i utgangspunktet dårlig for sammenlignbarheten at regnskapene til stiftelser ser forskjellige ut, når i tillegg samme stiftelse har flere regnskap for samme år som ser forskjellig ut blir det en ytterligere svekkelse av sammenlignbarheten. Når også det elektroniske regnskapet fra Brønnøysund fremkommer først når vi åpner årsregnskapet, er det veldig uheldig at disse er mindre informative og forståelige enn stiftelsens originale regnskap som fremkommer lengre ned i dokumentet.

Vi vil nedenfor presentere funnene gjort med hensyn på stiftelsenes originale regnskaper i kapittel 7.2, så vil vi presenterer funnene med hensyn på regnskapsmalene fra Brønnøysund i kapittel 7.3 før vi avslutter med en oppsummering av funnene i kapittel 7.4.

7.2 Stiftelsenes originale regnskap

7.2.1 Spesifikasjon i linje/note

Det er ingen krav om at utdelinger skal spesifiseres i verken linje eller note ifølge dagens regnskapslov. I tillegg har vi allerede slått fast at loven er tilpasset organisasjoner med økonomisk vinning som formål, og dermed ikke egnet alminnelige stiftelser. Standarden for ideelle organisasjoner er per dags dato en foreløpig standard og ikke en endelig, derfor er det ingen krav om å følge den. Det var bare 1 stiftelse av totalt 100 utvalgte som fulgte standarden. Aktivitetsregnskapet har utdeling med i egne linje. Det fremkommer tydelig om det er delt ut hvis en stiftelse benytter seg av dette. Notekravene til standarden innebærer ikke krav om opplysninger omhandlende utdeling.

Nedenfor har vi laget en tabell som viser hvordan utdeling er spesifisert i årsregnskapet, uavhengig av om det er foretatt utdelinger eller ikke. Det er vesentlig å påpeke at denne tabellen ikke tar hensyn til om det har vært en utdeling, tabellen tar bare hensyn til om informasjon om utdelingen fremkommer i linje og/eller note. Det vil si at noen av stiftelsene som har med spesifikasjon om utdeling i linje og/eller note, ikke nødvendigvis har foretatt en utdeling, men det er med linje og/eller note tilhørende utdeling som er blank eller fremkommer med beløpet null.

Tabell 7-3 - Spesifikasjon i årsregnskapet uavhengig av utdeling

Spesifikasjon i årsregnskapet uavhengig av utdeling			
uavhengig av utdeling	Linje: Ja	Linje: Nei	Sum
Note: Ja	11	16	27
Note: Nei	46	27	73
Sum	57	43	100

Vi ser at totalt 57 stiftelser har tatt med utdeling i linje. Dette vil da utgjøre 57 prosent av utvalget vårt. I 57 prosent av tilfellene ville en regnskapsbruker fått rede på om det var delt ut noe fra stiftelsen. Det innebærer samtidig at 43 prosent ikke har utdeling i linje. Av de 43 stiftelsene som ikke hadde utdeling med i linje, hadde 16 av de likevel med opplysninger om utdeling i note. 16 prosent av de 43 prosent ville likevel gitt en regnskapsbruker informasjon om utdeling hvis de hadde gått i notene og lest. Det vil si at 27 stiftelser verken hadde informasjon om utdeling i linje eller note. I 27 prosent av tilfellene ville dermed ikke en regnskapsbruker fått noen informasjon om utdeling. Bare 11 stiftelser hadde utdeling både i linje og note. For en regnskapsbruker som leser av resultatregnskapet hva stiftelsen har delt ut i løpet av året, kan brukeren samtidig gå i notene å se beløpet og om mulig til hvem utdelinger gjelder for. Det var 46 stiftelser i utvalget vårt som hadde utdeling i linje, men ikke i note. For noen regnskap presenteres utdeling med tilhørende beløp, men ikke til hvem utdelinger gjelder for. Hvis regnskapet heller ikke har tilhørende noter som det er spesifisert hvem utdelingen gjelder til, vil ikke en regnskapsbruker evne å forstå det ut ifra årsregnskapet. Det samme vil gjelde for de stiftelsene som har note, men ikke spesifisert nærmere hvem utdelingen har gått til.

Oppsummert kan vi dermed si at funnene styrker vår antakelse om at dagens praksis ikke er i samsvar med god regnskapsskikk og regnskapets kvalitetskrav med hensyn på rapportering av regnskapsinformasjon. Stiftelsestilsynet har som et ledd i sitt tilsynsarbeid behov for å få kjennskap til om stiftelsene faktisk foretar utdelinger. Det bør det komme tydelig frem, noe det dessverre ikke alltid gjør. Det samme vil gjelde for andre brukere, forståeligheten og informasjonen regnskapene gir er for dårlig, og derfor oppfyller ikke regnskapene kvalitetskravene og formålet på en tilfredsstillende måte, og da er det vanskelig å argumentere for at regnskapet er avlagt med hensyn på god regnskapsskikk. En potensiell giver vil vite om stiftelsen faktisk deler ut de midler de får til formålsrealisering. Hvis regnskapet ikke tydelig

kan vise at stiftelsen gjør dette, vil ikke den potensielle giveren klare å få beslutningsnyttig informasjon ut ifra regnskapet. Og det kan føre til at giveren ikke er villig til å donere midler til stiftelsen ved en senere anledning.

Opplysningene stiftelsene utgir i årsregnskapet er for ofte mangelfullt spesifisert. Dette er noe tabellen nedenfor kan bekrefte. Tabellen viser spesifisering i årsregnskapet, denne gangen avhengig av utdeling:

Tabell 7-4 - Spesifisering i årsregnskapet avhengig av utdeling

Spesifisering i årsregnskapet avhengig av utdeling	Bare linje	Bare Note	Linje og Note	Ingen	Sum
Utdeling: Ja	28	11	9	2	50
Utdeling: Nei	18	5	2	9	34
Utdeling: Vet ikke	0	0	0	16	16
Sum	46	16	11	27	100

Det første vi kan ta med oss fra tabellen er at av 100 stiftelser delte 50 ut penger i regnskapsåret 2017. 34 stiftelser delte ikke ut penger, mens for de resterende 16 stiftelsene er vi usikre på om det har skjedd en utdeling. Vi ser at ingen av disse 16 stiftelsene hadde noe informasjon om utdeling i verken linje eller note. Det er 2 stiftelser som har delt ut penger og 9 stiftelser som ikke har delt ut penger, og som ikke har noen spesifisering i linje eller note. Det betyr at for disse stiftelsene har vi funnet informasjon om utdeling eller ikke utdeling i årsberetningen. Hvis de ikke hadde levert årsberetning, ville disse 11 stiftelsene falt under kategorien «vet ikke» på utdeling og havnet med de 16 stiftelsene som vi er usikre på vedrørende om utdeling har funnet sted. Ellers ser vi tall som vi kjenner igjen fra tabell 7-4, bare nå fordelt på utdeling eller ikke. 11 stiftelser har spesifisert i både linje og note, 46 bare note og 16 bare linje.

7.2.2 Regnskapseksempler

7.2.2.1 Utdeling

Vi kom frem til at totalt 50 stiftelser har gjennomført utdelinger i 2017. Det er 50 prosent av utvalget. 9 av de 50 stiftelsene hadde presentert utdelingen i både linje og note, mens 28 stiftelser bare hadde presentert i linje og 11 stiftelser hadde informert om utdeling i note. 2 stiftelser hadde verken presentert det i linje eller note, men likevel utdelt penger. Dette kom frem i årsberetningen til stiftelsene. Det er ingen tvil om at synliggjøringen av utdelinger fremkommer mest hensiktsmessig ved bruk av linje, og det gjør regnskapet mer forståelig for brukerne. Vi har valgt å plukke ut noen eksempler på stiftelser som har delt ut midler, og hvordan dette fremkommer på ulike måter. Det var kun en stiftelse som benyttet seg av aktivitetsregnskapet i stiftelsenes originale regnskaper. Dette var FijiStiftelsen, og selv om det kan diskuteres om det faktisk er et rent aktivitetsregnskap, som vi kommer tilbake til, har vi valgt å kalle det det. Stiftelsens originale regnskap fremkommer under:

Fijistiftelsen			
Resultatregnskap			
01.01-31.12			
	Note	2017	2016
		NOK	NOK
ANSKAFFEDE MIDLER			
Innsamlede midler, gaver mv.	3	183 442	127 420
Forbrukte midler			
Kostnader til stiftelsens formål	4	99 987	353 286
Administrasjonskostnader	2	150	0
Sum forbrukte midler		100 137	353 286
Arets aktivitetsresultat		83 304	-225 866
FINANSINTEKTER OG FINANSKOSTNADER			
Annen finansinntekt		87	95
ARSRESULTAT		83 391	-225 771
OVERFØRINGER			
Overføring til annen formålskapital	1	83 391	-225 771

Figur 7-1 - Fijistiftelsens regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Vi sier det kan diskuteres om dette faktisk er et aktivitetsregnskap. For det første har stiftelsen selv valgt å kalle det resultatregnskap. Finansinntekter og finanskostnader kommer også som egen overskrift, noe som ikke samsvarer med aktivitetsregnskapet. Ellers minner regnskapet

veldig om et aktivitetsregnskap og vi har altså valgt å telle det som det i vår undersøkelse. Vi har anskaffede midler og forbrukte midler som resulterer i årets aktivitetsresultat. Under anskaffede midler har vi linjen «innsamlede midler, gaver mv.» på kroner 183 442. Under forbrukte midler har vi linjene «kostnader til stiftelsens formål» og «administrasjonskostnader» på til sammen kroner 100 137. Dette gir et aktivitetsresultat på kroner 83 304. Her kommer altså utdelingen frem på egen linje, det henvises også til note som spesifiserer hva det konkret er delt ut penger til. Tilhørende note fremkommer under:

Note 4 Anvendelse av midler etter stiftelses formål		
	2017	2016
Nadi School for Special Education	0	24 490
Wainibuka	29 400	0
Teach to Reach	70 587	117 976
Solcellepanel	0	70 470
Krisehjelp etter sykdom	0	127 500
Annet	0	12 850
Sum	99 987	353 286

Anvendelse av overførte midler er beskrevet i stiftelsens årsberetning.

Figur 7-2 - Fijistiftelsens noter (Brønnøysundregistrene, 2019)

I noten er det ytterligere spesifisert hvilke mottakere som har fått utdelinger fra stiftelsen og beløpet de har mottatt. Et veldig informativt, forståelig og relevant regnskap for de som vil lese det. Her er det ingen tvil om det er foretatt utdelinger og hvem mottakerne av utdelingene er.

Det andre eksempelet vi har valgt å ta med er stiftelsen Kirsten Wilbergs Minnefond som har presentert utdelingen i egen linje under driftskostnad i et resultatregnskap etter art.

KIRSTEN WILBERGS MINNEFOND

Resultatregnskap

	Note	2017	2016
Driftsinntekt			
Gaver/donasjoner		5 330	162 750
Sum driftsinntekt		5 330	162 750
Driftskostnad			
Utdelinger	2	550 000	350 000
Annen driftskostnad	3	72 421	20 954
Sum driftskostnad		622 421	370 954
Driftsresultat		-617 091	-208 204
Finansinntekter og finanskostnad			
Renteinntekt		222	276
Annen finansinntekt		300 000	425 000
Resultat av finansposter		300 222	425 276
Årsresultat		-316 869	217 072
Overføringer			
Overført annen egenkapital	4	-316 869	217 072
Sum overført		-316 869	217 072

Figur 7-3 - Kirsten Wilbergs Minnefonds regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Vi ser at dette regnskapet ligner mye på aktivitetsregnskapet vi så på i eksemplet tidligere. Her har vi driftsinntekt og driftskostnad istedenfor anskaffede midler og forbrukte midler. I tillegg hadde vi et aktivitetsresultat før finansinntektene og finanskostnadene. Som vi ser av regnskapet fremkommer utdelingen i egen linje under driftskostnader. Dette gjør at brukerne enkelt klarer å skille ut hva som er utdelt og hva som er andre driftskostnader. Det er også referert til note 2 som spesifiserer utdelingene ytterligere:

Note 2 - Utdelinger

Kreftomsorgsprisen for 2017 på kr 100 000 ble tildelt Stiftelsen Montebello-Sentret. I tillegg er det utdelt 450 000 til Stiftelsen Innen 48 timer.

Figur 7-4 - Kirsten Wilbergs Minnefonds noter (Brønnøysundregistrene, 2019)

I noten ovenfor er det spesifisert hvem som har fått tildelt midler, noe som er veldig positivt og gir brukerne den informasjonen som er verdt å vite. Et godt informativt regnskap dette også, til tross for at det ikke er et aktivitetsregnskap.

Et tredje eksempel vi har valgt å ta med er stiftelsen Rolf Geir Gjertens Minnefond. Regnskapet til stiftelsen fremkommer under:

Årsregnskap 2017			
Rolf Geir Gjertens Minnefond			
Org.nr. 977 141 664			
Resultatregnskap			
Avkastning på kapital	Note	2017	2016
Avkastning fra investeringer	1	143 840	104 610
Renteinntekter		673	0
Andre finansinntekter		-114	-139
Sum avkastning på kapital		<u>144 398</u>	<u>104 471</u>
Administrasjonskostnader			
Lønnskostnad		4 348	4 286
Honorarer	2	8 251	6 853
Avgift Stiftelsestilsynet		4 640	4 640
Sum administrasjonskostnader		<u>17 239</u>	<u>15 779</u>
Resultat før utdelinger		<u>127 160</u>	<u>88 692</u>
Utdelinger/tilskudd		60 000	0
Årsresultat		<u>67 160</u>	<u>88 692</u>
Overføringer			
Avsatt til bunden egenkapital		13 432	17 738
Avsatt til / overført fra fri egenkapital		53 728	70 953
Sum overføringer		<u>67 160</u>	<u>88 692</u>

Figur 7-5 - Rolf Geir Gjertens Minnefonds regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Dette er et av de 13 regnskapene vi verken har kalt resultat- eller aktivitetsregnskap. Det er flere stiftelser som har fulgt samme oppsettet. Her har vi en egen overskrift for avkastning på kapital hvor vi finner «avkastning på investeringer», «renteinntekter» og «andre finansinntekter». Under administrasjonskostnader har vi linjene «lønskostnad», «honorarer» og «avgift Stiftelsestilsynet». Til slutt kommer det egen linje for «utdelinger/tilskudd» med tilhørende resultat før og etter utdeling. Regnskapet er ikke langt unna å ligne på et aktivitetsregnskap, hadde overskriftene vært innsamlede midler og forbrukte midler, men her er linjen for utdeling helt skilt ut. Det er på ingen måte et dårlig regnskap, det er veldig

oversiktlig, ryddig og forståelig. Stiftelsen viser at de har en kapital de forvalter og får avkastning fra sammen med renteinntekter og rentekostnader, administrasjonskostnadene i forbindelse med dette, og til slutt hva som er utdelt, kroner 60 000. Selv om regnskapet er oversiktlig bidrar det til enda flere variasjoner på hvordan stiftelser setter opp regnskapet og presenterer utdeling. Det er ingen note knyttet til utdelingen som spesifiserer nærmere hvem det er delt ut til.

Det siste eksemplet vi har tatt med når det gjelder stiftelser som har delt ut midler, er stiftelsen Einar L. Yggseths legat til fordel for Oslo og Akershus Skogselskap. Tilhørende regnskap fremkommer under:

Resultatregnskap

Beløp i: NOK	Note	2017	2016
RESULTATREGNSKAP			
Kostnader			
Annen driftskostnad	6	100 793	27 116
Sum kostnader		100 793	27 116
Driftsresultat		-100 793	-27 116
Finansinntekter og finanskostnader			
Annen renteinntekt		13	11
Verdiøkning av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi		107 863	93 332
Sum finansinntekter		107 876	93 343
Netto finans	3	107 876	93 343
Ordinært resultat før skattekostnad		7 083	66 227
Ordinært resultat etter skattekostnad		7 083	66 227
Årsresultat		7 083	66 227
Årsresultat etter minoritetsinteresser		7 083	66 227
Overføringer og disponeringer			
Overført annen egenkapital		7 083	66 227
Sum overføringer og disponeringer		7 083	66 227

Figur 7-6 - Einar L. Yggseths Legats regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Dette er et elektronisk innlevert resultatregnskap, denne stiftelsen hadde ikke lagt ved noe originalt regnskap. Stiftelsen har ingen inntekter utenom finansinntekter og de har derfor gruppert linjene under kostnader og finansinntekter og finanskostnader. Under finansinntekter og finanskostnader har vi «annen renteinntekt» og «verdiøkning av finansielle instrumenter til virkelig verdi» på til sammen kroner 107 676. Under kostnader er den eneste linjen en samlepost for «annen driftskostnad». Hva dette beløpet innebærer finner en ikke ut av ved å se på regnskapet. Stiftelsen har derimot spesifisert linjen i notene:

Note 6 - Driftskostnader

Annen driftskostnad på kr 100.793,- består av legatforvaltning kr 31.250,-
annonser kr 1.341,- legattildeling kr 66.000,- bankgebyr kr 662,- og avgift
til Stiftelsestilsynet på kr 1.540,-

Figur 7-7 - Einar L. Yggseths Legats noter (Brønnøysundregistrene, 2019)

Note 6 viser at driftskostnadene fordeler seg på legatforvaltning, annonser, legattildeling, bankgebyr og avgift til Stiftelsestilsynet. Legattildelingen, altså utdelingen, er på kroner 66 000. Det er imidlertid ikke oppgitt til hvem det er delt ut til. De 66 000 som gjelder utdeling, fremkommer bare ved å se på noten. Denne noten gir dermed utfyllende informasjon til hva «annen driftskostnad» i resultatregnskapet innebærer. Det ville imidlertid vært bedre hvis denne informasjonen hadde fremkommet av resultatregnskapet i linje.

7.2.2.2 Ikke utdeling

Når det gjelder stiftelsene som ikke har delt ut penger til sitt formål, var det 18 stiftelser som bare hadde utdelingen linje, 5 hadde bare i note, 2 hadde både linje og note mens 9 da hadde ingen av delen. Altså har vi funnet bekreftelse på ikke utdeling for de 9 enten i årsberetning eller av at resultat før og etter utdeling er lik, uten at det er en egen linje på det. Nedenfor trekker vi frem et eksempel hvor en stiftelse ikke har delt penger, men har dette spesifisert på egen linje. Resultatregnskapet til Guro Tønjum Olsens Legat fremkommer under:

Guro Tønjum Olsens legat

RESULTATREGNSKAP		2017	2016
		01.01.-31.12	
Inntekter	Note		
Renteinntekter andre plasseringer		7 984	7 646
Renteinntekter bankinnskudd		0	0
Sum inntekter		<u>7 984</u>	<u>7 646</u>
Driftskostnader			
Bokføring/administrasjon BRK		9 375	9 375
Andre driftskostnader		7 515	7 807
Sum driftskostnader	2	<u>16 890</u>	<u>17 182</u>
Driftsresultat		<u>(8 906)</u>	<u>-9 536</u>
Utbetalte porsjoner/stønader			
Legatutbetalinger		-	-
Sum utbetalinger		<u>-</u>	<u>-</u>
Arsresultat		<u>-8 906</u>	<u>-9 536</u>

Figur 7-8 - Guro Tønjum Olsens Legats regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Under inntekter har vi linjene «renteinntekter andre plasseringer» og «renteinntekter bankinnskudd» og under driftskostnader har vi «bokføring/administrasjon BRK» og «andre driftskostnader». Til sammen gir dette et driftsresultat på minus kroner 8 906. Under driftsresultatet har vi en ny overskrift som heter Utbetalte porsjoner/stønader hvor vi har en egen linje for «legatutbetalinger» som står på 0. Denne linjen har hatt en del varianter på navn og hvor den er plassert på de andre regnskapene. Linje under driftskostnader har også vært vanlig. Selv om det ikke er gjort utdelinger, vil det være nyttig å ha linjen med i regnskapet. En regnskapsbruker vil da få informasjon om at det ikke er foretatt utdelinger ved å se at linjen står med 0, istedenfor at brukeren må gå i notene eller eventuelt årsberetningen å lete etter informasjon vedrørende utdeling. Det sparer dermed regnskapsbrukeren for mye tid.

7.2.2.3 Usikker utdeling

Av regnskapene vi har gjennomgått var det 16 stiftelser som vi ikke klarte å bekrefte eller avkrefte utdelinger ut ifra deres årsregnskap. Det har da vært som i eksempelet under fra Stiftelsen Friluftssykehuset. Stiftelsen har kun levert elektronisk, og vi ser det er satt opp som et vanlig resultatregnskap med inntekter, kostnader, finansinntekter og finanskostnader før vi får årsresultatet:

Beløp i: NOK	Note	2017	2016
RESULTATREGNSKAP			
Inntekter			
Salgsinntekt	1	100 930	6 035 000
Annen driftsinntekt	1	270 502	
Sum inntekter		371 432	6 035 000
Kostnader			
Lønnskostnad			200 000
Annen driftskostnad	2, 5	2 410 634	3 728 908
Sum kostnader		2 410 634	3 928 908
Driftsresultat		-2 039 201	2 106 092
Finansinntekter og finanskostnader			
Annen renteinntekt		194	217
Sum finansinntekter		194	217
Annen rentekostnad		219	1 653
Sum finanskostnader		219	1 653
Netto finans		-25	-1 437
Ordinært resultat før skattekostnad		-2 039 226	2 104 655
Ordinært resultat etter skattekostnad		-2 039 226	2 104 655
Årsresultat		-2 039 226	2 104 655
Totalresultat		-2 039 226	2 104 655
Overføringer og disponeringer			
Udekket tap	3	-2 039 226	2 104 655
Sum overføringer og disponeringer		-2 039 226	2 104 655

Figur 7-9 - Stiftelsen Friluftssykehusets regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Her har vi en større post på kroner 2,4 millioner på «annen driftskostnad». I disse tilfellene hvor vi ikke vet om det er delt ut penger er samleposten «andre driftskostnader» enten utelatt eller delvis utelatt i noter og eventuell årsberetning. Beløpene linjen «andre driftskostnader» innebærer, og som heller ikke er gjort rede for i noter, er i flere tilfeller så liten at en kan anta at det ikke er foretatt noen utdelinger. Det er imidlertid ikke gitt tilstrekkelig informasjon til at vi kan trekke en sikker konklusjon. I dette spesifikke eksemplet ovenfor til stiftelsen Friluftssykehuset, har summen til samleposten «annen driftskostnad» vært så stor i forhold til stiftelsens virksomhet og likvide stilling, at revisor har undersøkt det og faktisk avdekket flere større ulovlige lån til styreleder. Er posten mindre er det ikke gitt at revisor vil oppdage slike tilfeller som dette, da det kan være lett å anta at det i tillegg til vanlige kostnader som styrehonorar og revisjonshonorar er delt ut penger. Det er derfor ikke bare viktig med gode regnskap for forståeligheten, men også for å sikre at regnskapet kan legges til grunn for å kontrollere stiftelsen.

7.3 Elektronisk regnskap fra Brønnøysundregistrene

7.3.1 Spesifikasjon i linje

Under har vi laget en tabell som viser utdeling i linje i originalt regnskap sammenlignet med regnskapet som er levert inn elektronisk:

Tabell 7-5 - Utdeling i linje i originalt regnskap sammenlignet med brreg

Utdeling i linje originalt regnskap sammenlignet med brreg	Originalt: Ja	Originalt: Nei	Sum
Brreg: Ja	22	0	22
Brreg: Nei	35	43	78
Sum	57	43	100

Som vi ser av denne tabellen er det 57 stiftelser som har med utdeling i det originale regnskapet, men bare 22 av disse 57 stiftelsene har med utdeling i det elektroniske regnskapet fra Brønnøysund. Det medfører som følger at 35 av stiftelsene som har utdeling med i linje i det originale regnskapet, ikke har det med i det elektroniske. Det som er urovekkende med disse funnene, i tillegg til at linjen med utdeling forsvinner, er at det er det elektroniske regnskapet som vises først. Det vil si at 35 regnskap som viser utdeling i linje blir «ødelagt» og mister forståelighet og sammenlignbarhet i overgangen fra det originale regnskapet til det

blir fylt ut elektronisk for Brønnøysundregistrene. Vi har i kapittel 7.3.2 valgt å vise to eksempler på hvordan informative regnskaper mister informasjonskvalitet når stiftelsene fyller ut maler for å levere elektronisk.

7.3.2 Regnskapseksempler

Stiftelsen Noracta har to ulike regnskap, hvor det elektroniske som kommer først, er mindre forståelig enn stiftelsens originale regnskap. Nedenfor er det elektroniske regnskapet som stiftelsen har brukt malen til Brønnøysundregistrene for å lage.

Resultatregnskap

Beløp i: NOK	Note	2017	2016
RESULTATREGNSKAP			
Inntekter			
Gaveinntekter		792 931	828 256
Sum inntekter		792 931	828 256
Kostnader			
Annen driftskostnad	1	880 938	834 378
Sum kostnader		880 938	834 378
Driftsresultat		-88 007	-6 122
Finansinntekter og finanskostnader			
Annen renteinntekt		837	829
Sum finansinntekter		837	829
Netto finans		837	829
Ordinært resultat før skattekostnad		-87 170	-5 293
Ordinært resultat etter skattekostnad		-87 170	-5 293
Årsresultat		-87 170	-5 293

Figur 7-10 - Stiftelsen Noractas elektroniske regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Vi ser av dette regnskapet at det bare er en stor samlepost med «annen driftskostnad» som utgjør kroner 880 938. Det fremkommer følgende av tilhørende note:

Note 1: Ansatte, godtgjørelser, lån til ansatte mv.

Stiftelsen har ikke hatt ansatte i 2017

Det er i 2017 kostnadsført revisjonshonorar for ordinær revisjon kr 8.250.

Figur 7-11 - Stiftelsen Noractas noter (Brønnøysundregistrene, 2019)

Det var kostnadsført kroner 8 250 til revisjonshonorarer. Av totalt kroner 880 938 er det bare opplyst hva kroner 8 250 utgjør i notene. Det vil medføre at for de resterende kroner 872 688 er det ingen ytterligere informasjon om hva de innebærer. En slik note vil derfor regnes som svært mangelfull.

Nedenfor har vi tatt med det originale regnskapet til samme stiftelse:

Stiftelsen Noracta			
Resultatregnskap 2017			
Driftsinntekter og -kostnader	Note	2017	2016
Gaveinntekter		792 931	828 256
Sum driftsinntekter		<u>792 931</u>	<u>828 256</u>
Andre driftskostnader	1	58 140	62 106
Sum driftskostnader		<u>58 140</u>	<u>62 106</u>
Driftsresultat		734 791	766 150
Finansinntekter og -kostnader			
Renteinntekter		837	829
Resultat av finansposter		<u>837</u>	<u>829</u>
Resultat før utdeling til vedtektsbestemte formål		735 628	766 979
Utdelt til vedtektsbestemte formål		822 798	772 272
Årets resultat		<u>-87 170</u>	<u>-5 293</u>
Overføring			
Avsatt fra annen egenkapital	x	-87 170	-5 293
Sum overføringer		<u>-87 170</u>	<u>-5 293</u>

Figur 7-12 - Stiftelsen Noractas regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

I stiftelsens originale regnskap er linjen «andre driftskostnader» på bare kroner 58 140 sammenlignet med kroner 880 938 som det var i regnskapet ovenfor. Utdeling til vedtektsbestemte formål fremkommer i egen linje etter «Resultat før utdeling til vedtektsbestemte formål». Utdelingen utgjør kroner 822 798, noe som ikke fremkommer i det første elektroniske regnskapet fra Brønnøysund, men som kommer tydelig frem i stiftelsens originale regnskap.

Dette er et godt eksempel på et regnskap som egentlig er forståelig og synliggjør formålsrealiseringen i egen linje. Det eksisterer imidlertid ikke noen note til utdelingen, og det står bare «Utdelt til vedtektsbestemte formål» i linjen i resultatregnskapet. En

regnskapsbruker vil ikke klare å forstå hvem midlene er delt ut til, og om de eventuelt er delt ut til ulike mottakere. Likevel er dette regnskapet langt bedre enn det som vi leser øverst og som ikke viser utdeling i linje i det hele tatt, men heller har med utdelingen i samleposten «annen driftskostnad». Når den tilhørende note bare informerer om revisjonshonorar vil ikke en regnskapsbruker klare å forstå hva de resterende driftskostnadene gjelder, og får derfor ikke informasjon om formålsrealisering av å lese det elektroniske regnskapet. Hvis regnskapsbrukeren leser lenger ned i årsregnskapet, vil brukeren komme til stiftelsens originale regnskap som derimot har med formålsrealisering i linje. Det at stiftelsen leverer to ulike regnskap, der det ene er mindre informativt enn det andre, kan skape problemer, spesielt da det dårligste regnskapet er det som presenteres først. Dette kan medføre at brukere med liten regnskaps erfaring bare leser det øverste regnskapet og derav overser regnskapet som er mer informativt og forståelig lengre ned i dokumentet. Som følger av dette ødelegger det første regnskapet stiftelsens originale regnskap og informasjon om formålsrealisering, og det vil være et problem for informasjonskvaliteten.

Stiftelsen Sana Fondet er et annet eksempel på et originalt, informativt regnskap som mister kvalitet i overgangen til det blir levert inn elektronisk. Nedenfor er det elektroniske resultatregnskapet:

Beløp i: NOK	Note	2017	2016
RESULTATREGNSKAP			
Inntekter			
Salgsinntekt		1 933 285	1 091 504
Sum inntekter	3	1 933 285	1 091 504
Kostnader			
Varekostnad		694 931	902 794
Lønnskostnad	4	764 514	47 500
Annen driftskostnad	4	378 878	104 511
Sum kostnader		1 838 323	1 054 805
Driftsresultat		94 963	36 699
Finansinntekter og finanskostnader			
Annen renteinntekt		200	441
Sum finansinntekter		200	441
Netto finans		200	441
Ordinært resultat før skattekostnad		95 163	37 140
Ordinært resultat etter skattekostnad		95 163	37 140
Årsresultat		95 163	37 140
Årsresultat etter minoritetsinteresser		95 163	37 140
Totalresultat		95 163	37 140
Overføringer og disponeringer			
Overføringer til/fra annen egenkapital		95 163	37 140
Sum overføringer og disponeringer	6	95 163	37 140

Figur 7-13 - Stiftelsen Sana Fondets elektroniske regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Standard oppstilling med inntekter, kostnader og finansinntekter og finanskostnader. Som vi ser av det elektroniske regnskapet fremkommer ikke formålsrealiseringen i linje. Det som er bemerkelsesverdig er at varekostnaden, som utgjør kroner 694 931 faktisk er utdeling. Men det vil ikke en som leser bare dette regnskapet klare å forstå. Det fremkommer i stiftelsens originale regnskap. Der står de kroner 694 931 som «støtte til prosjekter»:

Sana Fondet

Årsregnskap 2017

Resultatregnskap			
	Note	2017	2016
Driftsinntekter og driftskostnader			
Tilskudd		1 933 285	1 091 504
Sum driftsinntekter	3	1 933 285	1 091 504
Støtte prosjekter		694 931	902 794
Lønnskostnad	4	764 514	47 500
Annen driftskostnad	4	378 878	104 511
Sum driftskostnader		1 838 323	1 054 805
Driftsresultat		94 963	36 699
Finansinntekter og finanskostnader			
Annen renteinntekt		200	441
Resultat av finansposter		200	441
Ordinært resultat før skattekostnad		95 163	37 140
Årsresultat		95 163	37 140
Anvendelse			
Avsatt til annen egenkapital		95 163	37 140
Sum anvendelse	6	95 163	37 140

Figur 7-14 - Stiftelsen Sana Fondets regnskap (Brønnøysundregistrene, 2019)

Det er også bemerkelsesverdig at stiftelsen har fylt inn kroner 1 933 285 som er tilskudd i deres originale regnskap, som salgsinntekt i det elektroniske regnskapet fra Brønnøysund. Dette eksemplet er igjen et klart bevis på hvordan et informativt regnskap mister kvalitet når det fylles inn i malen fra Brønnøysund. Tallene er det de samme, men linjene får andre navn. Det er stor forskjell på «salgsinntekter» og «tilskudd», og «varekostnad» og «støtte til prosjekter».

7.4 Oppsummering av funn

Oppsummering av funnene i analysen tilsier at det er en uensartet praksis der noen har informative regnskaper mens andre ikke har dette. Funnene beror seg i tillegg på tre typetilfeller slik som tabellen under viser.

Gjengivelse av Tabell 7-1 - Type regnskap

Type regnskap	Antall
Resultat	86
Aktivitet	1
Diverse	13
Sum	100

Typetilfelle en er ordinært resultatregnskap, typetilfelle to er aktivitetsregnskap og typetilfelle tre er diverse regnskap. Med diverse regnskap menes det de regnskapene vi ikke fant plass til verken under resultat eller aktivitet. De fleste regnskapene tilhørte typetilfelle en og derav et resultatregnskap. Flere av disse var informative og forståelige, mens andre ikke var det.

Typetilfelle to med aktivitetsregnskap var det bare ett regnskap av, og det var informativt og forståelig. Typetilfelle tre med kategorien diverse var også av ulik kvalitet. Flere regnskaper innad i denne kategorien hadde like maler som var veldig fine og forståelige. Problemet er bare at det ikke burde eksistere ulike typer regnskap. Alminnelige stiftelser bør alle følge samme oppsettet slik at det blir en ensartet praksis og slik sammenlignbarheten øker. Dagens praksis bærer preg av liten grad av sammenligningsmuligheter.

Utdeling var i tillegg presentert på ulike måter. Noen stiftelser hadde det på egen linje under kostnader, noen hadde det helt for seg selv før årsresultatet eller som disponering av utbytte mens andre hadde det under samleposten «andre driftskostnader».

Noe overraskende for studien var funnene om at det ofte eksisterte ulike regnskap fra samme stiftelse grunnet elektronisk innlevering. Informasjonskvaliteten og forståeligheten forsvinner når det leveres elektronisk. Når også det elektroniske regnskapet vises først, er det et problem at det ikke fylles inn slik som det fremkommer i det originale regnskapet.

8 Diskusjon

8.1 Problemstillingen

Problemstillingen vi ønsket å svare på i denne studien var følgende:

Hvordan presenterer alminnelige stiftelser formålsrealiseringen i regnskapet, og hvordan samsvarer dette med regnskapets kvalitetskrav og god regnskapsskikk?

For å svare på problemstillingen ble det samlet inn data gjennom årsregnskaper hentet fra Brønnøysundregisteret, og disse ble analysert med hensyn på hvordan stiftelsene presenterte formålsrealiseringen i regnskapene. Svaret på problemstillingen er etter vår analyse at stiftelsene presenterer regnskapet og eventuell formålsrealisering på ulike måter. Enkelte har regnskap som ikke tilsier noe vedrørende formålsrealisering, mens andre har med informasjon enten i resultatregnskapet og/eller i note. Det eksisterer ingen fastsatt praksis under dagens regnskapsregler på hvordan formålsrealiseringen skal fremkomme. Norsk Regnskapsstiftelse anbefaler ideelle organisasjoner å følge den foreløpige standarden tilpasset ideelle organisasjoner, og derav føre et aktivitetsregnskap. De anbefaler ikke å føre et ordinært resultatregnskap, men det er likevel det 99 av de 100 utvalgte stiftelsene i studien vår har valgt å gjøre.

Det hører med at hvis en ideell organisasjon likevel velger å benytte seg av resultatregnskapet, skal et notekrav i regnskapsloven gjøre seg gjeldende, det skal «gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig» jf. rskl. § 7-1 andre ledd. Dette er som tidligere nevnt i kapittel 4.3 ikke et direkte krav om å opplyse om pengeutdelinger i notene, men det kan videre tolkes slik at for en pengeutdelende stiftelse er utdelinger noe som er så sentralt for aktiviteten at det skal spesifiseres i notene.

Regnskapsinformasjonen som presenteres i regnskapet skal gi brukerne nyttig informasjon om organisasjonen. For at informasjonen skal være nyttig må den være av god kvalitet. Det overordnede formålet til regnskapsinformasjonen er å gi et rettviseende bilde av den. Det innebærer en plikt til å gi supplerende informasjon dersom regnskapet ikke gir et rettviseende bilde fra før, og eventuelt fravike enkeltbestemmelser i regelverket for å oppnå et rettviseende

bilde jf. overstyringskriteriet. Kravet er ment for å gi brukerne av regnskapet et korrekt helhetsinntrykk. Hva som er et «rettviseende bilde» er vanskelig å definere og vil være avhengig av situasjonen. Vi er imidlertid av den klare oppfatning at når det gjelder pengeutdelende stiftelser, vil pengeutdelinger være av en slik elementær karakter at hvis det utelates, vil ikke informasjonen regnskapet gir tilfredsstillende kravet om et rettviseende bilde av organisasjonen. Er formålet med stiftelsen å dele ut penger, skal regnskapet følgelig gi informasjon om det. Regnskapet må gi et rettviseende bilde av organisasjonens aktiviteter for å kunne tilfredsstillende formålet med regnskapet og derav frembringe god informasjonskvalitet og opprettholde god regnskapsskikk.

Formålet med regnskapet er blant annet å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne, og informasjon vedrørende utdeling i pengeutdelende stiftelser vil være beslutningsnyttig for brukerne. Det skal bemerkes at i likhet med forskjellen på organisasjonsformen til en gevinstorientert organisasjon og til en ideell organisasjon, er regnskapsbrukerne også forskjellige og har derfor ulike informasjonsbehov. Det eksisterer ikke et like klart brukersyn på brukerne til ideelle organisasjoner slik som det gjør for gevinstorienterte organisasjoner. Likevel vil informasjon om hvordan stiftelsene bruker midlene være av like stor interesse for de fleste regnskapsbrukerne tilhørende stiftelser, som årsresultatet vil være av interesse for eiere til gevinstorienterte organisasjoner. Altså beslutningsnyttig informasjon. Stiftelsestilsynet vil vite om stiftelsene har delt ut midler og derav oppnådd sin formålsrealisering, og ellers hva midlene er blitt benyttet til. Potensielle givere vil vite om utdelinger for å kunne fatte gode beslutninger om fremtidige bidrag. Ingen givere vil gi midler til en stiftelse som ikke bruker midlene til å realisere formålet. Og potensielle mottakere vil vite hvordan muligheten for fremtidige bidrag ligger an, noe de kan få en anelse av ved å se på årets og tidligere års utdelinger. Formålsrealiseringen er derfor viktig og beslutningsnyttig informasjon for brukerne av regnskapet til stiftelser. De har ikke et stort behov for å se på hva årsresultatet ble, alminnelige stiftelser skal ikke tjene penger så dette vil ikke være særlig relevant informasjon for en regnskapsbruker til en slik stiftelse. Og når det i dag ikke eksisterer en regnskapslov som tar informasjonsbehovet til slike brukerne på alvor, og at standarden som nettopp gjør det er valgfri og dermed ikke benyttet i noen særlig grad, vil det skape et problem for informasjonskvaliteten og relevansen til regnskapet til slike stiftelser.

Flere av stiftelsene som likevel har tatt med utdeling i linje i sitt originale resultatregnskap, har ikke gjort det samme når de har fylt ut det elektroniske regnskapet i Brønnøysund. Av totalt 57 stiftelser som hadde utdeling med i linje i sitt originale regnskap, var det bare 22 som også tok med utdeling i linje i det elektroniske regnskapet. Det innebærer at 35 av de 57 stiftelsene som hadde utdeling i det originale, ikke tok det med i det elektroniske. Når det elektroniske regnskapet i tillegg er det første regnskapet som vises, vil det være et problem at denne viktige informasjonen blir utelatt.

De ovennevnte funnene og praksisen som råder i dag når det gjelder regnskapspresentering til mindre pengeutdelende stiftelser resulterer dermed i at flere stiftelser leverer regnskap som ikke samsvarer med god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner og regnskapet kan sies å mangle tilfredsstillende informasjonskvalitet.

Funnene våre underbygger også uttalelsen i NOU 2016:21 *Forslag til ny stiftelseslov* om mulige utfordringer knyttet til dagens regnskapsregler. Utvalget i NOU 2016:21 støtter en differensiering av regnskapsreglene mellom stiftelser som driver næringsvirksomhet og stiftelser som ikke driver næringsvirksomhet, men er i tvil om å differensiere egne regnskapsregler for små ideelle stiftelser som har en begrenset formue plassert med begrenset finansiell risiko. Begrunnelsen til en slik holdning er slike små ideelle stiftelsers allerede forenklede regnskapsregler og at deres regnskap vil være enkelt å presentere på grunn av deres oversiktlige økonomi. Våre funn tyder imidlertid på at slike allerede forenklede regler ikke er nok. Utvalget har av den grunn at det allerede eksisterer forenklede regler for små foretak derfor ikke satt av ressurser til å selv foreslå egne særregler for små ideelle stiftelser, men er interessert i at stiftelsene selv skal involveres i arbeidet om å eventuelt finne slike utfordringer. Utvalget uttaler at det bør vurderes å tilpasse regnskapsreglene slik at formålsrealiseringen blir rapportert på hensiktsmessig vis som da innebærer informasjon om utdelinger der både beløpet som er utbetalt i år og beløp som er avsatt til utbetaling senere skal fremkomme. Dette er vi enige i, og mener at det ikke bare bør vurderes å tilpasse regnskapsreglene, men at det faktisk blir prioritert gjort.

8.2 Forskningsspørsmålene

For å hjelpe til med å svare på problemstillingen vår hadde vi i tillegg utarbeidet tre forskningsspørsmål.

1. Følger alminnelige stiftelser god regnskapsskikk?

God regnskapsskikk fremkommer som nevnt i teorien ikke konkret ut ifra regnskapsloven. Det er en rettslig standard og innholdet formes oftest gjennom teori og praksis. Dagens regnskapsregler er i hovedsak rettet mot organisasjoner med økonomisk vinning som formål. Standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* er derimot tilpasset organisasjoner uten økonomisk vinning som formål. Problemet er derimot at den ikke er lovpålagt å følge, men heller bare en anbefaling. Når den ikke er lovpålagt vil de fleste stiftelser la være å benytte seg av den for enkelthetens skyld og mulig uvitenhetens skyld. I vår studie var det bare 1 av 100 stiftelser som hadde benyttet seg av standarden og tilhørende aktivitetsregnskap. Det var også det regnskapet som gav klar beslutningsnyttig informasjon og var forståelig for brukerne å lese. Det at ikke flere stiftelser har valgt å bruke standarden og det tilpassede oppsettet er forundringsverdig. Kan det skyldes uvitenhet hos styret? Resultatregnskapet er tilpasset gevinstorienterte organisasjoner, alminnelige stiftelser tilhører ikke denne organisasjonsformen, og bruken av det kan være med på å svekke forståeligheten av regnskapsinformasjonen. Presentasjonsformen avhenger av organisasjonsformen. Gevinstorienterte organisasjoner benytter resultatregnskap og ideelle organisasjoner bør benytte aktivitetsregnskap. Hvorfor velge et regnskapsoppsett som ikke passer til organisasjonsformen? Dette er jo noe styret bør ta med i vurderingen, men siden bruken av resultatregnskapet er såpass utbredt som vår studie tilsier, kan det være med å underbygge teorien om styrets uvitenhet rundt temaet.

Den foreløpige standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* har oppsettet til aktivitetsregnskapet hvor det kommer frem hvor utdelinger skal plasseres i linje. Det er dette som regnes som god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner, som er organisasjonsformen alminnelige stiftelser går inn under. Når slike stiftelser fortsatt ikke velger å benytte seg av dette oppsettet, er regnskapet da blitt levert med hensyn på god regnskapsskikk? Det skal nevnes at det var flere regnskap som benyttet seg av alminnelige regnskapsregler, men likevel gav forståelig informasjon om utdeling i både linje og note.

Problemet er at det var mange som likevel ikke gjorde det. Samlet sett er det veldig sprikende resultater, og det kommer av friheten til å selv velge hvilket regnskap de kan benytte seg av. Følgelig kan noen regnskap som har fulgt de alminnelige regnskapsreglene fortsatt være levert med hensyn på god regnskapsskikk, men det er større muligheter for at flere samtidig ikke har levert regnskapet med hensyn på god regnskapsskikk. Dette ville etterfølgelsen av standarden vært med og sørget for, hvis stiftelsene hadde benyttet seg av den fullt ut. I tillegg vil bruken av standarden gjøre det mulig å sammenligne regnskapene til ideelle organisasjoner når samtlige benytter seg av samme oppsett. Oppsummert kan vi derfor si at dagens regnskapsregler og praksis ikke nødvendigvis følger god regnskapsskikk i hvert tilfelle. Det eksisterer ikke en ensartet praksis, og muligheten til å følge NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* er bare veiledende og ikke obligatorisk, slik at de fleste følger de alminnelige regnskapsregnelene med tilhørende resultatregnskap. En etterlevelse av standarden ville derimot i større grad sikret opprettholdelsen av god regnskapsskikk for ideelle organisasjoner enn hva dagens praksis og valgmuligheter gjør.

2. I hvilken grad oppfyller dagens regnskapsregler og praksis de generelle kvalitetskravene forståelighet og sammenlignbarhet?

Når vi laget forskningsspørsmål 2 var det spesielt i forhold til regnskapsbrukerne og deres behov vi tenkte det var relevant. Overordnet her er regnskapets formål som vi hadde tre forskjellige, men noe overlappende definisjoner på. Regnskapet skal redusere asymmetrisk informasjon mellom foretaket og regnskapsbrukerne, regnskapet skal gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne og regnskapet skal gjenspeile foretakets økonomiske realiteter, gjerne avgrenset til økonomisk resultat og økonomiske verdier. I forbindelse med disse definisjonene på regnskapets formål snakket vi også om at de kunne tjene forskjellige behov, som prognoseformålet og kontrollformålet. Når vi snakker om stiftelser og deres regnskapsbrukere har vi konstatert at bidragsytere (givere), bidragsmottakere og Stiftelsestilsynet er de primære regnskapsbrukerne. Disse vil være opptatt av kontrollformålet som er betegnelsen på det informasjonsbehovet regnskapsbrukerne har til kontroll og oppfølging av ressursallokeringen. Altså i all hovedsak sett i lys av vår oppgave hvordan utdeling fremkommer i regnskapet. I tillegg til dette overordnede formålet til regnskapet har vi vært opptatt av å se på hvordan kvalitetskravene sammenlignbarhet og forståelighet er med på å oppnå formålet med hjelp av dagens regler og praksis.

Forståelighet innebærer at regnskapsbrukeren evner å forstå hva regnskapet sier, likevel forutsatt at brukeren innehar en viss kompetanse innenfor regnskap og økonomi. For de små stiftelsene vi har sett på i vår undersøkelse er ikke problemet at regnskapene er avansert å lese, tvert imot skal de i utgangspunktet ha ganske enkle og oversiktlige regnskap. Det er ofte bare tilskudd og avkastning av kapital på inntektssiden, og utdeling og administrasjonskostnader på utgiftssiden. Regnskapene til disse små stiftelsene har vi likevel erfart kan være vanskelig å forstå på grunn av forskjellige og ikke alltid like logiske navn og plasseringer på linje. 43 stiftelser hadde ingen spesifisering av utdeling i linje, mens de resterende 57 plasserer linjen forskjellige steder i regnskapet, og har samtidig forskjellig navn på den. Her er det flere forskjellige varianter. Selve linjen har vi funnet de fleste plasser bortsett fra under inntekter. Under kostnader, under forbrukte midler, under finanskostnader, før årsresultat og etter årsresultat. Navnet på linjen har også flere varianter, forskjellige kombinasjoner av stiftelse, legat og fond sammen med utdeling, overføring, tilskudd og kostnader til formålet er vanlig. Alle de forskjellige variantene å presentere utdelingen på kan gjøre det vanskelig å for eksempel skille kostnader i forbindelse med realiseringen av formålet, med den faktiske utdelingen. Det eksisterer i tillegg flere tilfeller hvor vi ikke vet om det er delt ut penger eller ikke, som følge av en generell samlepost for driftskostnader. Hadde aktivitetsregnskapet blitt benyttet i henhold til NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* hadde ikke dette vært noe problem. Hvor det i resultatregnskapet kan være vanskelig å forstå for en stiftelse hvor de skal plassere disse postene, er det veldig greit med aktivitetsregnskapet. Aktivitetsregnskapet har som vi vet overskriften forbrukte midler som fordeler seg på «kostnader til anskaffelse av midler», «kostnader til organisasjonens formål» og «administrasjonskostnader». Når vi snakker om at alle de forskjellige måtene å presentere utdeling på minsker forståeligheten, begynner vi også å overlape til det andre kvalitetskravet, sammenlignbarheten.

Sammenlignbarhet er viktig for at regnskapsbrukere skal være i stand til å vurdere utvikling og endringer i en organisasjon over tid. For regnskapsbrukerne til stiftelser, og spesielt for Stiftelsestilsynet er det også viktig og kunne sammenligne regnskapene til forskjellige stiftelser. Den dårlige sammenlignbarheten poengterte Stiftelsestilsynet i sin kartlegging av pengeutdelende stiftelser fra 2012. For valg av metode brukte de spørreundersøkelse istedenfor en manuell gjennomgang av regnskapene. Dette begrunnet de med at en manuell gjennomgang var for ressurskrevende, men også at det det ikke ville gi troverdige tall ettersom stiftelser har forskjellig praksis for hvordan de presenterer utdeling i årsregnskapet.

Denne antakelsen kan vi bekrefte. Istedenfor at alle alminnelige stiftelser brukte aktivitetsregnskapet og utdelingen hadde en fast plass i regnskapet, med et beløp som kun gjaldt utdeling, måtte vi i vår gjennomgang lete i både regnskapet, noter og årsberetning for å finne ut om det var delt ut penger, og eventuelt hvor mye. Denne dårlige sammenlignbarheten skyldes som vi har vært inne på tidligere alle de forskjellige måtene å sette opp regnskapet på. Selv om resultatregnskapet og aktivitetsregnskapet skal være de eneste mulighetene, finnes det flere. I tillegg er det ikke klare regler for alminnelige stiftelser for hvordan de skal behandle utdeling i resultatregnskapet, dermed blir også disse ulik hverandre. Legger vi i tillegg til kravet om å levere årsregnskapet elektronisk blir sammenlignbarheten enda dårligere. Per dags dato fungerer hvert fall løsningen dårlig på akkurat dette punktet da de elektroniske regnskapene blir ulik de originale, og ofte med dårligere kvalitet. I tillegg er det det elektroniske regnskapet som vises først. Dagens regler og praksis er altså lite tilfredsstillende sett mot kvalitetskravene sammenlignbarhet og forståelighet.

3. Hvordan bør regnskapsreglene utformes dersom de per i dag ikke er optimale?

Vi har i forskningsspørsmål 2 kommet frem til at dagens regnskapsregler og praksis ikke er optimal i forhold til å frembringe forståelighet og sammenlignbarhet, og årsaken til det er mangelen på en ensartet praksis og ulike valgmuligheter på utformingen av regnskapet. Regnskapsreglene bør utformes slik at alminnelige stiftelser som går under definisjonen ideelle organisasjoner, blir pålagt å følge standarden for ideelle organisasjoner, og dermed også blir pålagt å utarbeide et aktivitetsregnskap. Aktivitetsregnskapet viser en god oversikt over stiftelsens aktiviteter, og det kommer tydelig frem om forbrukte midler er forbundet til organisasjonens formål. Det bør i tillegg bli et ytterligere lovfestet krav til noteopplysningene til denne standarden om at opplysninger vedrørende utdeling og hvem den har gått til skal tas med. Da blir det fem obligatoriske notekrav istedenfor fire som det er i dag, og resultatet vil bli at alle stiftelser kommenterer årets formålsrealisering i notene. I tillegg vil en overgang fra resultatregnskapet til aktivitetsregnskapet ikke være en kostnadsfull eller omfattende prosess da det er lagt til rette for en enkel overgang med forenklingsmuligheter for små foretak som også er redegjort for i kapittel 4.6. Dette bør være en faktor som taler for å gjøre standarden endelig og lovpålagt for alminnelige stiftelser å følge da det ikke vil være for ressurskrevende å bytte. Det kan også gjøres noe med dagens eksisterende regnskapslov. Regnskapslovens kapittel 6 som omhandler blant annet oppstillingsplanene resultatregnskap etter art og resultatregnskap etter funksjon burde fjernes og heller legges til i en egen standard. Det at de

to alternative oppstillingsplanene i dag finnes i regnskapslovens kapittel 6 kan være med på å gjøre at disse oppstillingsplanene blir brukt fremfor aktivtetsregnskapet. Styrene i de mindre alminnelige stiftelsene sitter gjerne på mindre kompetanse vedrørende regnskapsrapportering, slik at de derfor følger det oppstillingsoppsettet som følger av regnskapsloven. Eventuelt bør oppsettet til aktivtetsregnskapet legges til i regnskapsloven i samme kapittel som resultatregnskapsoppstillingene. Det vil være med på å synliggjøre aktivtetsoppsettet og forhåpentligvis føre til en større bruk av det.

Regnskapsinformasjonen skal bidra til å gjøre stiftelsene transparente overfor allmennheten, og det er derfor viktig at reglene legger til rette for at nettopp det skal kunne skje på en forståelig, sammenlignbar og hensiktsmessig måte. Dagens regler og praksis evner ikke å oppnå dette på en tilfredsstillende måte, og det bør derfor gjøres noe med det.

9 Konklusjon

Våre funn viser en svært varierende praksis, og flere regnskap som ikke tilfredsstillende god regnskapsskikk eller gir god regnskapsinformasjon. Det eksisterer ikke en bestemt måte å presentere utdelinger på, annet enn standarden for ideelle organisasjoner med tilhørende aktivitetsregnskap. Standarden er imidlertid bare en anbefaling og ikke et krav, og derfor er det ikke mange som følger den. Studien viser samtidig at det er regnskaper som presenterer utdeling på en oversiktlig og forståelig måte, og derav gir tilfredsstillende informasjon. Poenget er likevel at det ikke gjelder samtlige, og de det gjelder har ulike måter å presentere utdelingene på, hvor de ulike måtene også varierer med hva som er godt nok presentert og hva som kunne vært bedre. Med dagens regler er det forståelig at resultatet blir en varierende praksis og et dårlig grunnlag for sammenligning.

Vi anbefaler derfor at standarden NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner blir* lovpålagt å følge, og derav benytter oppsettet til aktivitetsregnskapet. Vi vil også anbefale at det legges til et ytterligere obligatorisk notekrav til ideelle organisasjoner omhandlende utdelinger. De som ikke har delt ut vil da ifølge notekravet likevel informere om at det ikke er blitt delt ut midler og eventuelt hvorfor. Da vil formålsrealiseringen fremkomme på samme måte for alle stiftelser, og den vil fremkomme tydelig i årsregnskapet. Regnskapsbrukerne vil ikke være i tvil om hvordan stiftelsen forvalter kapitalen og hvor mye de faktisk deler ut. Synliggjøring av utdelinger er en viktig faktor for pengeutdelende stiftelser, og det vil være til det beste for alle brukere at dette blir gjennomført på en ensartet måte. Det gjør det samtidig lettere for Stiftelsestilsynet å føre tilsyn og kontroll med stiftelsene, og lettere for resterende brukere å benytte seg av regnskapet til å innhente beslutningsnyttig informasjon som er et av formålene med regnskapet. Regnskapet skal også gi et rettviseende bilde av organisasjonen, og det vil en ensartet praksis med aktivitetsregnskapet i spissen være med å sørge for, i langt større grad enn hva dagens praksis gjør.

Formålsrealiseringen er tross alt den sentrale grunnen for at alminnelige stiftelser blir etablert, og det bør derfor ikke være noen tvil om synliggjøringen av dette i årsregnskapet. Dette vil også medføre en større tillitt til stiftelsens arbeid, og det er igjen med på å tiltrekke seg flere givere slik at de kan fortsette med å dele ut midler. Alminnelige stiftelser er med sin aktivitet med på å gi midler til blant annet viktig forskning, utdanning og sosiale tiltak som både er positivt og betydningsfullt for hele samfunnet.

10 Forslag til videre studier

Det vil alltid være noen begrensninger i en masteroppgave som blir skrevet på ett enkelt semester. Noen elementer må ofte kuttes ut med hensyn til tidsbegrensningen en har på oppgaven, mens andre elementer velger en å ikke inkludere i forskningen for å gjøre oppgaven og problemstillingen mer fokusert på akkurat det en ønsker å finne ut av. Det vi først og fremst ser på som interessant for vår studie er hvordan kunnskap styrene i stiftelsene sitter på, og hvordan beslutninger de tar i utarbeidelsen og presentasjonen av årsregnskapet. Vi har studert årsregnskapene sett utenfra, og har ikke hatt noen kontakt med de konkrete stiftelsene. Dette er noe som er mulig å gjøre for å få bedre kunnskap om bakgrunnen for at dagens praksis er nettopp slik den er. Hvorfor er for eksempel ikke aktivitetsregnskapet mer utbredt? Er det fordi stiftelsene ser på det som merarbeid, synes de det ikke er viktig nok eller er det rett og slett uvitenhet? Dette er eksempler på spørsmål som kan være interessant å se videre på, enten i form av kvalitativ forskning med dybdeintervju og et lite utvalg av stiftelser, eller som kvantitativ forskning med en spørreundersøkelse som inkluderer flere stiftelser. Det som også kunne vært gjort er og benyttet et casesdesign og studert en spesiell stiftelse som presenterte resultatregnskapet på en måte som ikke tilfredsstillende informasjonen brukerne er ute etter, for så å omarbeide postene til et aktivitetsregnskap. Da vil en kunne se hvordan de ulike regnskapsoppstillingene gir ulik informasjon. Til slutt kan en selvfølgelig velge å inkludere alle stiftelser uansett egenkapital for å undersøke om våre funn også gjelder større stiftelser.

11 Litteraturliste

- Baksaas, K. M. & Hansen, Ø. (2013). *Finansregnskap med analyse* (1. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Baksaas, K. M. & Stenheim, T. (2016). *Regnskapsteori*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Brønnøysundregistrene. (2019). Forsiden. Hentet 6. marts fra <https://www.brreg.no>
- Bråthen, T. (2017). *Selskapsrett* (5. utg. utg.). Oslo: Gyldendal Focus Forlag.
- Ditlev-Simonsen, C. D. & Næss, K. M. (2018). Kapitalforvaltning i stiftelser – styrets oppfatninger av forsvarlig forvaltning. *Magma*, 6(2018), 72-81. Hentet fra <https://www.magma.no/kapitalforvaltning-i-stiftelser-styrets-oppfatninger-av-forsvarlig-forvaltning>
- Everett, E. L. & Furseth, I. (2012). *Masteroppgaven: hvordan begynne - og fullføre* (2. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Finans- og tolldepartementet. (1998). *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)* (Ot.prp. nr. 42 (1997-98)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-42-1997-98-/id120622/sec1>
- Gammersvik, S. F. & Axelsson, S. O. (2012). *En bekymringsfull tilstand? En analyse av risikostyring og internkontroll i norske stiftelser*. (Masteroppgave). Norwegian University of Life Sciences, Ås. Hentet fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/187438/AxelssonGammersvik2012.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Gjensidigestiftelsen. (2018, 25. april). Vedtekter for gjensidigestiftelsen. Hentet fra <https://lottstift.no/stiftelsesregisteret/UploadFile/991896996.pdf>
- Gjensidigestiftelsen. (u.å). Om stiftelsen Hentet fra <http://www.gjensidigestiftelsen.no/om-stiftelsen>
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2016). *Metode og dataanalyse: beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP, Excel og SPSS* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (2. utg.). Oslo: Abstrakt.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (4. utg.). Oslo: Abstrakt.
- Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori: Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)*. Bergen: Fagbokforlaget.

- Kvifte, S. S., Bernhoft, A.-C. & Tofteland, A. (2011). *Finansregnskap: God regnskapsskikk og IFRS* (2. utg. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Kvifte, S. S. & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap* (2 utg.). Oslo: Fagbokforlaget.
- Langli, J. C. (2005). Regnskapskvalitet – om hvordan regnskapsmessig støy svekker kvaliteten på regnskapsinformasjon. *Praktisk økonomi & finans*, 21(1), 49-62. Hentet fra https://www.idunn.no/pof/2005/01/regnskapskvalitet_-_om_hvordan_regnskapsmessig_stoy_svekker_kvaliteten_pa_r
- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2012). *Kartlegging av pengeutdelinger i norske stiftelser*. <https://lottstift.no/wp-content/uploads/2015/12/Pengeutdeling-i-norske-stiftelser-temarapport-des2012.pdf>.
- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2018a, 7. mai). Om stiftelser. Hentet fra <https://lottstift.no/nb/stiftelser/om-stiftelser/>
- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2018b, 20. juni). Tilsyn med stiftelser. Hentet fra <https://lottstift.no/nb/stiftelser/tilsyn-med-stiftelser/>
- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2019a, 18. januar). Om organisasjonen. Hentet fra <https://lottstift.no/nb/om-oss/om-organisasjonen/>
- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2019b, 23. januar). Statistikk for stiftelsessektoren i Norge. Hentet fra <https://lottstift.no/nb/stiftelser/statistikk-stiftelsessektoren-norge/>
- Lotteri- og stiftelsestilsynet. (2019c, 26. januar). Stiftelsesregisteret. Hentet fra <https://lottstift.no/stiftelsesregisteret/vedtektssok>
- Moen, T.-G. & Havstein, B. (2015). *Regnskapsorganisering Bokføring og intern kontroll* (6 utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Norsk Regnskapsstiftelse. (2018a). *NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak*: Norsk Regnskapsstiftelse Hentet fra <http://wpstatic.idium.no/www.regnskapsstiftelsen.no/2018/03/2018-02-NRS-8-God-regnskapsskikk-for-små-foretak-2018.pdf>
- Norsk Regnskapsstiftelse. (2018b). *NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner*: Norsk Regnskapsstiftelse. Hentet fra <http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrsf-god-regnskapsskikk-for-ideelle-organisasjoner/>
- NOU 1995: 30. (1995). *Ny regnskapslov*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1995-30/id115910/sec1>

- NOU 2016: 21. (2016). *Stiftelsesloven — Forslag til ny stiftelseslov*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/1661b031b9c94e7381747b2ade9c194c/no/pdfs/nou201620160021000dddpdfs.pdf>
- Olav Thon Stiftelsen. (u.å). Om Olav Thon Stiftelsen. Hentet fra <https://olavthonstiftelsen.no/om-stiftelsen/>
- Ottesen, L. & Øyen, A. H. (2008). *Økonomistyring*. Bergen Økonomibokforlaget.
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v.* (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Schwencke, H. R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T. & Avlesen-Østli, E. (2018). *Årsregnskapet i teori og praksis 2017* (19 utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Sparebankstiftelsen Tingvoll. (u.å). Sparebankstiftelser i Norge. Hentet fra <http://www.itingvoll.no/Om-stiftelsen/Sparebankstiftelser-i-Norge>
- Stenheim, T. & Blakstad, L. (2007). Regnskapsregulering - offentlig regulering eller markedsløsning? *Magma*, 10(6), 65-72.
- Stenheim, T., Sundkvist, C. H. & Opsahl, A. (2017). Hva menes med regnskapskvalitet? *Magma*, (1), 64-68. <https://www.magma.no/hva-menes-med-regnskapskvalitet1>
- Stiftelsen Fritt Ord. (1974, 7. juni). Vedtekter for Stiftelsen Fritt Ord. Hentet fra <https://lottstift.no/stiftelsesregisteret/UploadFile/840667022.pdf>
- Stiftelsen Fritt Ord. (u.å). Historikk. Hentet fra <http://www.frittord.no/om-fritt-ord/historikk>
- Stiftelsesloven. (2001). *Lov om stiftelser* (LOV-2001-06-15-59). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-59?q=stiftelsesloven>

12 Vedlegg

Under her er utvalget vårt av stiftelser i sin helhet. To stiftelser er markert grå, de hadde ikke levert årsregnskap for 2017, og vi trakk da to nye stiftelser.

Tabell 12-1 - Utvalg

Organisasjonsnr.	Navn	Egenkapital	Stiftelsesdato
977145163	JOHANNE OG KRISTIAN SIMONSENS FOND	1974505	21.05.1943
979551037	JOHN ANDERSENS LEGAT FOR IDRETTE	1948054	01.01.1900
940512050	RASMUS WALLEDAHL OG HUSTRUS LEGAT TIL BESTE FOR BERGENS HANDELSSTAND	1840488	27.12.1896
994469592	OLAUG OG REIDAR RAMBERGS LEGAT	1827913	28.05.2008
977141664	ROLF GEIR GJERTSENS MINNEFOND	1811760	20.01.1989
975257517	MALEREN KRISTIAN VOLDEN OG HUSTRU ELDRIDS MINNE	1778886	29.07.1984
994426257	FORSKNINGSSTIFTELSEN VED DET MEDISINSKE FAKULTATET VED UNIVERSITETET I OSLO	1770501	27.05.2009
992893362	JOHAN LUDWIG OG LAILA MOWINCKELS LEGAT	1681364	06.03.2008
990659133	GURO TAJUM OLSENS LEGAT	1680489	25.10.2006
983602894	BIRGIT SERINE OG REIDAR HELGESENS MINNEFOND V/PORSGRUNN SANITETSFØRENING	1598407	17.02.2001
944020411	LEGAT MARGIT OG HERMAN CHRISTENSENS	1525796	24.09.1969
977121868	BORGERMESTER EDVARD CHRISTIES LEGAT	1437704	17.01.1947
977142350	FELLESDATAS VELFERDSFOND	1431138	22.12.1992
939761462	STUD CHEM HALVDAN WETTRES MINNELEGAT	1395767	17.08.1948
976691393	DR. ALEXANDER MALTHES LEGAT	1392703	01.01.1930
940399580	KRISTIAN SCHJØN OG HUSTRUS LEGAT	1355797	12.12.1979
977157862	DET BRAGE AMELNSKE LEGAT	1284939	01.01.1900
979521030	RETTSPRESIDENT HELGE KLGTAD OG FRU LALLA KLGÅDAS LEGAT	1244993	20.12.1972
980028321	HEMATOLOGISK FORSKNINGSFOND	1233334	20.09.1994
977122511	L A ENGERS LEGAT TIL FREMME AV TEKNISKE OG INDUSTRIELLE FORMØ	1226587	12.01.1912
979864973	MARIT MOSSIGE RYSSDAL OG JON RYSSDAL FOND	1222774	05.12.1991
983989497	SENDAL ALLMENNYTTIGE STIFTELSE	1220236	08.05.2001
977159288	STIFTELSEN BARN AV JORDEN	1204000	11.06.1992
977127351	ALF BJERCKES LEGAT TIL FORSKNINGSSTIPENDIER I ORGANISK KJEMI UNDERLAGT UNIVERSITETETS KJEMISKE INSTITUTT BLINDERN	1149656	27.04.1951

977126347	GENERALKONSUL O J STORMS STIPENDIEFOND	1120561	27.07.1918
982337801	FINN OG NŌT KLEVENES GAVE	1115232	15.05.2000
941087868	STOLT NIELSENS OG HERVIKS LEGAT	1009405	10.02.1992
919341394	STIFTELSEN PRIMJMEDISINSK FORSKNINGSFOND - ROGALAND	1008674	09.06.2017
917347662	EVANGER FORBRUKSFORENING NfINGSFOND	996654	16.12.2004
975635368	EINAR L YGGESETHS LEGAT TIL FORDEL FOR OSLO OG AKERSHUS SKOGSELSKAP	990996	24.10.1957
977122953	FRAMKOMITEENS BEL_NING FOR POLARFORSKNING	978036	23.05.1961
940040639	GUNNAR A KJERRETS LEGAT	973305	31.10.1958
937890451	SANDAR SPAREBANKS JUBILEUMSFOND AV 1960	903094	17.03.1960
979627823	SJUR GAVLE SI STIFTING TIL FEMŌ FOR TRENGANDE ELEVER VED VOSSGYMNAS	889461	01.03.1997
914458862	STIFTELSEN ROSSBU KAPELL	839723	01.09.2014
883217152	HENNING BRESEN KULTURFOND	828944	22.11.2000
987018313	STRENE HOELSTADS LEGAT	813570	14.11.2003
974208695	CARSTEN LEAS LEGAT	762931	27.09.1974
915117511	RIS.TREBRFESTIVAL	750406	31.12.2014
979386206	ODD OG SIGNE LUNDES STIFTELSE FOR BEVARING OG FREMME AV KULTUR OG MILJŌINNENFOR MELBU SKOLEKRETS	748061	15.11.1993
940170362	HANS PETTER MELGAARD OG HUSTRU MARITHS LEGAT	733407	13.12.1960
979638604	TEKNAS TEKNOLOGIPRISFOND	693282	12.12.1997
996543641	FORVALTNINGSSTYRET TYNSET FOLKEHŌSKULE	679226	26.01.2011
883800982	STIFTELSEN VELFERDSFONDET KONGSBERG GRUPPEN ASA	654119	03.07.2001
918035397	STIFTELSEN FRA STAVANGER	647614	23.08.2016
980719774	OLAV STR.MES MINNEFOND	639573	04.03.1999
998348625	STIFTELSEN STORE DAL	638276	23.03.1999
977141621	ADOLF GULLIKSENS LEGAT - OSLO KOMMUNE	622616	28.04.1992
991498729	STIFTELSEN TROLDHAUGENS VENNERS FOND	611094	10.04.2007
983033687	HEMSEDAL KOMMUNE SITT LEGAT	574245	19.10.1995
988567329	KARMS JULEFOND	551024	01.07.2005
977150159	FELLESLEGATET I TJ_E	543724	31.12.1991
998126754	STIFTELSEN VIBRANDS FORSAMLINGSHUS	511256	21.02.1970
975853217	KONG CARL JOHANS LEGAT TIL BESTE FOR ELDRE I MOSS	501139	23.07.1980
919298723	ASKER KOMMUNES LEGAT	493739	14.06.2017
919631724	KONNERUD KINO OG BYDELSHUS	483944	01.09.2017
980712737	STIFTELSEN HEDEMARKSLAGETS KULTURPRIS	465814	17.11.1998

977150035	LARS CHRISTENSEN BYGGMESTER OG HUSTRU ANDREA CHRISTENSENS LEGAT	449001	21.03.1918
940920922	HjON PRYDZ OG MARGRETHE MAREN OG ANNA BJARNE OG LAURA LEGAT	447385	31.12.1970
977149312	MARGIT OG KARL KVAVIKS LEGAT	440312	31.12.1986
980207331	STRENE REGINA OG MARGIT GAHRSENS LEGAT	422837	24.10.1994
938479836	ERIK OG CARL GRONDAHLS FAMILIELEGAT	419077	01.01.1900
987174005	FORUM FOR KULTUR OG INTERNASJONALT SAMARBEID	393698	07.07.2004
977144752	ELISABETH OG KNUT KNUITSEN OAS'S STIPENDIEFOND FOR PEDAGOGISK PERSONALE I GRUNNSKOLEN I HAUGESUND	392246	06.12.1918
977130727	LEGAT TIL MINNE OM OLE EVENSTAD, HAAKON S. WEIDEMANN, NIELS U. STANG OG THORVALD LIE	387493	08.03.1899
915080561	CURAE FOUNDATION	382659	05.03.2015
997495578	STIFTINGA SKULSTUŠI TODALEN	350000	23.08.2011
913359674	STIFTELSEN EN AV OSS	338364	24.02.2014
979147821	SKNENES HASLES MINNEFOND	332593	26.02.1996
916752067	SANA FONDET	332303	16.12.2015
915047882	STIFTELSEN FRAMTIDSBIBLIOTEKET (FUTURE LIBRARY)	313890	13.01.2015
976211820	FELLESLEGATET FOR HOSANGER SOGN	298023	11.11.1994
912625281	STIFTELSEN S I D DDAGUOVDD	276262	23.08.2013
996800636	KIRSTEN WILBERGS MINNEFOND	274855	27.01.2011
987654767	JOHANNES H. BERGS MINNEFOND	267768	01.10.2004
993861227	E STENDAHL OG HUSTRU CAROLINE STENDAHL'S LEGAT	262838	26.05.1888
919077557	STIFTELSEN AUST-AGDER SEILFOND	254326	14.12.2016
982278910	HANS GUNHEIMS LEGAT	249420	01.12.1961
977152518	JOHAN D BEHRENS STIPENDIEFOND	243274	19.08.1926
997722086	FIJISTIFTELSEN	237421	07.12.2011
880941372	STIFTELSEN FOR FREMME AV ETTERUTDANNING AV ANSATTE VED TRONDENES SORENSKRIVEREMBETE	234594	17.03.1999
986524428	LEGAT TIL VEDLIKEHOLD FORNYELSE AV PARKANLEGG MINNESMERKER ANDRE SJEGENHETER OG ALMENNYTTIGE FORHOLD I KRISTIANSUND BY	225033	15.10.1996
977117453	I A GRIMSMO OG HUSTRU ANNA GRIMSMOS LEGAT	216115	01.01.1900
977157315	HENRIK MARTIN FLEISCHER OG HUSTRUS LEGAT	201576	01.01.1900
994312847	INGER OG EINAR SANDMOS LEGAT	189111	27.01.2003
877156982	LARS CHRISTIAN TONNINGS LEGAT	176696	27.07.1878

916473958	STIFTELSEN FRILUFTSSYKEHUSET	165429	18.12.2015
914784883	DETTE ER ET FINT STED	144873	01.12.2014
993290785	STIFTELSEN TELEMARKE TOPPIDRETT	140417	31.10.2008
981408446	KJEMMANN EMIL HEFFERMEHL ANDERSEN OG HUSTRU MAGDALENE FROST DREYERS LEGAT	130119	31.12.1898
977184797	KJEMMANN L A SALVESEN OG HUSTRUS LEGAT	115291	01.01.1900
993297763	NORACTA	107975	28.09.2008
920186238	SOUL ENERGY IN MOTION	100000	05.12.2017
919942339	STIFTELSEN TINGSTUA	100000	29.08.2017
894540192	STIFTINGA NORSK KVERNSTEINSENTER	100000	18.06.2009
940390435	HANS GRIMELUNDS OG JOHAN BRANDTS LEGAT	91513	31.12.1883
940674158	H ROSSING BORCHS LEGAT	77040	20.03.1891
976238214	ASLAUG OG HELENE NIELSENS LEGAT	71270	28.10.1966
982239885	LINE GRONNINGS MINNEFOND	66456	19.06.2000
977148227	GISLE MANN CELIUS OG HUSTRUS LEGAT	38781	31.12.1957
975267261	STRENE KOLSTADS LEGAT	24980	20.01.1955
994337688	THE GONJA DEVELOPMENT FOUNDATION	1464	24.05.2009