

Regnskapsføring av øremerkede midler

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Tone M. Utvik
Manager PwC



Statsautorisert revisor
Øyvind Vadet
Direktør PwC



Statsautorisert revisor
Hans-Christian Berger
Partner PwC

Mange organisasjoner og private selskaper har regnskapsført betydelige forpliktelser knyttet til øremerkede midler i sine balanser. I denne artikkelen **ønsker vi å se nærmere på hvordan slike** forpliktelser oppstår og hvordan de skal innregnes/regnskapsføres, inkludert kjente problemstillinger knyttet til øremerkede midler.

Øremerkede midler stammer i stor grad fra mottatte tilskudd, og som en konsekvens av dette vil vi fokusere på regnskapsmessig behandling av tilskudd.

Regelverk og definisjoner

Regnskapsføring av tilskudd skal følge de grunnleggende regnskapsprinsippene og inntektsføres når de er opptjent, jf. rskl. § 4–1, 2. punkt (opptjeningsprinsippet). Tilskudd som er øremerket, behandles etter reglene i NRS 4 *Offentlige tilskudd* (heretter NRS 4), standarden er også retningsgivende for tilskudd fra andre kilder enn det offentlige. I tillegg finner vi regler for regnskapsføring av tilskudd i NRS (F) *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* (heretter NRS (F) *Ideelle*).

Tilskudd

NRS 4 og NRS (F) *Ideelle* har i praksis samme definisjon av tilskudd. I NRS 4 finner vi følgende definisjon av tilskudd: Offentlige tilskudd er en overføring av et økonomisk gode fra det offentlige til et foretak mot at foretaket oppfyller visse betingelser. Overføring uten betingelser er gaver og faller utenfor tilskuddsbegrepet. Og NRS (F) *Ideelle* har følgende definisjon: Tilskudd er en overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Overføringer uten betingelser er gaver og faller utenfor tilskuddsbegrepet.

Gjeld

Regnskapsloven har ingen eksakt definisjon av gjeld, men definisjonen fra IASBs rammeverk nr. 4.4b) bør kunne legges til grunn

også innenfor god regnskapsskikk i Norge. Ifølge IFRS er *en forpliktelse en aktuell forpliktelse for virksomheten til å gi fra seg fordeler knyttet til selskapets ressurser. Forpliktelsen er dessuten et resultat av en tidligere hendelse.* (Huneide, Pedersen o.fl. (2013), s. 85)

Øremerkede midler

Fra definisjonene av tilskudd og gjeld over kan vi utlede følgende definisjon av øremerkede midler: Øremerkede midler er en forpliktelse til å oppfylle visse betingelser i fremtiden, og forpliktelsen har oppstått som en følge av at virksomheten har mottatt et økonomisk gode fra en tilskuddsgiver som har bestemte vilkår knyttet til anvendelse av mottatte midler.

Type tilskudd og regnskapsmessig behandling

NRS 4 slår fast at tilskudd resultatføres etter de grunnleggende prinsippene for inntekts- og kostnadsføring. Dette innebærer at tilskudd resultatføres samtidig med inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere (omvendt sammenstilling).

Etter definisjonene av tilskudd i NRS 4 og NRS (F) *Ideelle* vil tilskuddene ofte være knyttet opp med flere betingelser, og resultatføring av tilskudd kan først skje når det er sannsynlig at betingelsene er eller vil bli oppfylt. Nedenfor følger eksempler på tilskudd med betingelser og kort omtale om grunnlag for inntektsføring.

Type tilskudd	Regnskapsmessig behandling
Tidsbestemte tilskudd	Tilskudd som er øremerket en spesifikk tidsperiode, skal også inntektsføres i den samme perioden.
Aktivitetsbestemt tilskudd	Tilskudd som er øremerket en spesifikk aktivitet, inntektsføres i den perioden aktiviteten gjennomføres. I henhold til NRS 4 bør tilskudd for aktiviteter som går over flere perioder, inntektsføres i takt med gjennomførte aktiviteter. Når det er sannsynlig at betingelsene for tilskuddet blir oppfylt, antas det ikke å være i tråd med god regnskapsskikk å utsette hele inntektsføringen til aktiviteten er avsluttet. I praksis innebærer dette at regnskapsføringen av aktivitetsbaserte tilskudd bør gjenspeile gjennomførte aktiviteter i perioderegnskaper gjennom året.
Investerings-tilskudd	Tilskudd som er øremerket en spesifikk investering, inntektsføres først når investeringen er fullt ut gjennomført og investeringsobjektet er tatt i bruk. Et investerings-tilskudd kan presenteres brutto eller netto. Bruttometoden innebærer at tilskuddet resultatføres i takt med avskrivningen av investeringen. I nettometoden vil tilskuddet regnskapsføres direkte mot anskaffelseskost for investeringen (balansen).

I tillegg der det foreligger betingelser som ikke er oppfylt på det tidspunktet da tilskuddet mottas, vil virksomheten innregne en

forpliktelse. Mottatt tilskudd som ikke er opptrjent, balanseføres som øremerkede midler (gjeld).

Eksempel

Innregningen av øremerkede midler belyses gjennom et talleksempel. Vi forutsetter at prosjektet fullfinansieres gjennom (eksterne) tilskudd.

En virksomhet mottar kr 600 000 til gjennomføring av et forskningsprosjekt. Tilskuddet mottas pr. 30.11., og virksomheten har så langt kostnadsført kr 250 000 relatert til gjennomførte aktiviteter i prosjektet. Påløpte kostnader er relevante for prosjektet og oppfyller tilskuddsgivers vilkår. Mottak av midlene regnskapsføres på følgende måte:

Bank	Resultat/ Prosjekt- kostnader	Forpliktelse
600 000	250 000	350 000

Virksomheten sammenstiller andel av mottatte midler (kr 250 000) mot gjennomførte prosjektkostnader i resultatregnskapet. Kostnadsføringen av prosjektkostnader blir dermed eliminert i resultatregnskapet og netto resultat effekt blir dermed null. Totalt mottatte midler på kr 600 000 bokføres bank (debet), og residualen på kr 350 000 balanseføres som øremerkede midler (kredit). De øremerkede midlene vil fremover inntektsføres i takt med kostnadspådraget i det aktuelle forskningsprosjektet.

For prosjekter som ikke fullfinansieres ved eksterne tilskudd (dvs. virksomheten bidrar med egenfinansiering), resultatføres tilskuddet forholdsmessig i tråd med påløpte kostnader for prosjektet.

I tillegg til ovennevnte typer tilskudd, kan tilskudd være gitt på generelle vilkår uten at det er direkte relatert til spesifikke resultatposter eller driftsrelaterte hendelser. I slike tilfeller fremholder NRS 4 at det må foretas en vurdering av tilskuddsordningen og tilhørende aktiviteter. Virksomheten må kontinuerlig vurdere om betingelsene for tilskudd er oppfylt og om resultatført tilskudd bør tilbakeføres. En tilbakeføring av tilskudd kan være vesentlig for foretaket. Tilbakeføringen må foretas i samsvar i NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*. Små foretak kan følge unntaksbestemmelsene i NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak*.

Regnskapsmessige problemstillinger

Presentasjon av tilskudd; netto- eller bruttometoden

NRS 4 gir adgang til å regnskapsføre tilskudd på to ulike måter; nettoføring eller bruttoføring:

- Nettoføring innebærer at tilskuddet føres mot den kostnads- eller inntektspost tilskuddet relaterer seg til. Nettoføring vil være spesielt aktuelt for tilskudd med tilknytning til bestemte driftskostnader, og tilskuddet behand-

les da som kostnadsrefusjon. Effekten for regnskapet blir at tilskuddet ikke vises som mottatt tilskudd under inntekter, men reduserer den aktuelle kostnadsposten. Nettoføring av investeringstilskudd vil medføre at bokført verdi av den aktuelle investeringen reduseres med mottatt tilskudd, og fremtidige avskrivninger reduseres tilsvarende.

- Bruttoføring av tilskuddet gir tilsvarende effekt på bunntinjen som ved nettoføring, men mottatt tilskudd vil synliggjøres ved at dette regnskapsføres som inntekt.

Nedenfor presenteres et eksempel på forskjellen i presentasjon mellom bruttoføring og nettoføring der et foretak har mottatt kr 400 000 i tilskudd til å dekke deler av foretakets lønnskostnader som samlet beløper seg til kr 700 000. For enkelhets skyld har vi holdt alle andre resultatposter utenfor eksempelet.

Nettoføring		Bruttoføring	
Tilskudd	0	Tilskudd	400 000
Totale inntekter	0	Totale inntekter	400 000
Lønnskostnader	300 000	Lønnskostnader	700 000
Totale kostnader	300 000	Totale kostnader	700 000
Resultat	-300 000	Resultat	-300 000

NRS 4 nevner at enkelte virksomheter vil kunne være avhengig av tilskudd i betydelig grad, og at nettoføring av driftstilskudd i enkelte tilfeller vil gi et misvisende bilde av aktiviteten. Bruttoføring bør dermed legges til grunn. Denne anbefalingen finner vi igjen i NRS (F) *Ideelle* som anbefaler at tilskudd regnskapsføres brutto. Dette begrunnes med at tilskudd for mange organisasjoner kan utgjøre en vesentlig andel av totale inntekter og nettoføring vil bidra til at store deler av organisasjonenes aktivitet ikke vil være synlige i det offisielle regnskapet.

Ved valg av metode vil det være avgjørende å vurdere hva som gir best informasjon til brukerne av regnskapet. I denne vurderingen må også tilleggsopplysninger som fremkommer i notene til regnskapet inkluderes. NRS 4 fremsetter følgende krav til noteopplysninger knyttet til tilskudd:

- Hvilke typer tilskudd foretaket har og varighet. Det skal gis informasjon om betingede forpliktelser tilknyttet til-



FORSKNINGSPROSJEKT: Virksomheten mottok kr 600 000 til gjennomføring av et forskningsprosjekt.

Regnskap

skuddet, herunder tilbakebetalingsforpliktelser dersom visse forutsetninger ikke oppfylles.

- Regnskapsmessig behandling av tilskudd, herunder brutto- eller nettoføring.
- Tilskuddsbeløpets størrelse. Dersom størrelsen ikke kan estimeres fordi reell markedsverdi ikke foreligger, skal arten og omfanget omtales.
- Opplysninger om tilskudd som ikke direkte fremgår av regnskapet.

Valg av metode for presentasjon i resultatregnskapet bør dermed skje etter en totalvurdering der det ses på:

- tilskuddets art og omfang,
- informasjonen som vil fremkomme av regnskapet ved de to ulike metodene; både gjennom resultatregnskapet og noteopplysningene,
- en konkret vurdering av regnskapsbrukernes behov og forventninger.

Investeringstilskudd kan som nevnt ovenfor presenteres netto eller brutto i regnskapet. Regnskapsstandarden (NRS 4) legger til grunn at bruttometoden benyttes i de fleste tilfeller. For virksomheter som er økonomisk avhengige av tilskuddet, vil nettometoden være preferert løsning.

Nettometoden benyttes for å bringe overensstemmelse mellom virkelig verdi for investeringen og fremtidige kontantstrømmer.

Det er videre verdt å merke seg at virksomheter som går fra bruttoføring til nettoføring (eller omvendt), må omarbeide tidligere års regnskap/balanse, samt gi tilleggsopplysninger i note.

Prosjekter i egen-/fremmedregi

Mottatte tilskudd kan være midler som benyttes i prosjekter internt i virksomheten (egenregi) eller videreformidles til ekstern samarbeidspartner (fremmedregi). For prosjekter i fremmedregi reises enkelte særskilte problemstillinger i forhold til presentasjon i regnskapet.

Når en virksomhet mottar tilskudd som skal formidles videre, må det vurderes om det er en ren videreformidling, eller om tilskuddet kan ses på som en del av aktivitetene til virksomheten som videreformidler. Et tilskudd som er en ren videreformidling kjennetegnes ved at formidlervirksomheten ikke utfører noen aktiviteter i forbindelse med å innhente tilskuddet som mottas og videreformidles ut over admi-

Bank		Øremerkede midler		Fordring på partner							
1.	500 000	500 000	2.	4.	475 000	500 000	1.	2.	500 000	475 000	4.
4.	25 000	25 000	6.	5.	25 000					25 000	5.
		0			0				0		

Inntekter		Kostnader					
4.	25 000	500 000	3.	3.	500 000	25 000	4.
		475 000			475 000		

nistrasjonen forbundet med inn- og utbetaling av tilskuddet. Slike tilskudd skal ikke inntektsføres hos formidlervirksomheten. Dersom en virksomhet utfører aktiviteter i forbindelse med videreformidlingen som kan anses som en aktivitet for virksomheten, skal tilskuddet føres opp i resultatregnskapet.

Når tilskudd som videreformidles er å anse som en aktivitet for virksomheten, skal tilskuddet inntektsføres i formidlervirksomheten. For formidlervirksomheten anses kostnader på prosjektet å være påløpt når midler er utbetalt til ekstern samarbeidspartner og at vilkårene for bruk av midler er overholdt. Resultatføring av tilskuddsmidler forutsetter dermed at det er foretatt rapportering fra ekstern samarbeidspartner hvor det bekreftes at betingelsene for tilskuddet er tilfredsstillt. Dersom det ved sluttrapportering fra samarbeidspartner fremkommer at deler av tilskuddsmidlene ikke er benyttet, vil formidlervirksomheten få en resultatjustering i forbindelse med avslutning av prosjektet. Under følger et eksempel for å illustrere et prosjekt i fremmedregi som skal inntektsføres i formidlervirksomheten.

Eksempel

En virksomhet søker om midler til et prosjekt på vegne av en ekstern samarbeidspartner. Prosjektet er et fremmedregiprojekt der vilkårene for inntektsføring i formidlervirksomheten anses oppfylt og bruttoføring er valgt som presentasjonsform. Totalt innvilges det kr 500 000 til prosjektet, og vi har følgende transaksjoner som skal regnskapsføres (se øverst på siden):

1. Innbetaling av kr 500 000 fra tilskuddsyster
2. Utbetaling til ekstern partner av kr 500 000
3. Rapportering underveis i prosjektet bekrefter at kr 500 000 er benyttet
4. Sluttrapportering fra ekstern partner der det rapporteres at kr 475 000 er benyttet
5. Tilbakebetaling fra ekstern partner av kr 25 000

6. Tilbakebetaling til tilskuddsyster av kr 25 000

Når prosjektet er avsluttet, vil det i regnskapet til formidlerorganisasjonen fremkomme et inntektsført tilskudd på kr 475 000, samt en tilhørende kostnad. Resultatelementene er dermed justert ned med kr 25 000 i forbindelse med sluttrapportering på prosjektet.

I de fleste tilfeller vil formidlervirksomheten være ansvarlig overfor tilskuddsyster for at betingelsene knyttet til tilskuddet oppfylles, uavhengig av om prosjektet er i egenregi eller fremmedregi. En konsekvens av dette vil være at selv om formidlervirksomheten ikke regnskapsfører noe over resultatregnskapet sitt, vil man i prosjektperioden alltid operere med en øremerket forpliktelse til tilskuddsyster, og en tilsvarende fordring på endelig tilskuddsmottaker.

Enkelte prosjekter er samarbeidsprosjekter mellom flere virksomheter og det kan i slike tilfeller oppstå spørsmål knyttet til hvor tilskudd skal inntektsføres. NRS (F) *Ideelle* legger til grunn at alle tilskudd til prosjekter skal inkluderes i organisasjonens offisielle regnskap og ikke presenteres i selvstendige prosjektrengsrapportering. Kostnader til samarbeidsprosjekter skal regnskapsføres i den av de samarbeidende organisasjonene som faktisk utfører aktiviteten. Følgende kriterier bør inngå i vurderingen av hvor hovedansvaret ligger:

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

Ved større samarbeidsprosjekt bør det i note orienteres om hvordan fordelingen mellom samarbeidspartnerne er gjennomført.

Selvpålagte forpliktelser

Det er vanlig å utlede fra definisjonen av forpliktelser, gjengitt over, at en regnskapsmessig forpliktelse representerer en juri-

Drøftelsesmøte ved oppsigelse
Generalforsamling **Stiftelse av selskap**
Omdanning Arbeidsavtale ved nyansettelse
Konsernbidrag Oppfølging i prøvetid
Stiftelse av selskap **Kapitalnedsettelse**
Kapitalforhøyelse Styremøte
Fravalg revisjon **Avvikling av selskap**
Oppsigelse av arbeidstaker
Pendling fra utlandet Tapt aksjekapital
Fusjon og fisjon



Sticos Proff

Praktiske vevisere for deg som er rådgiver

Sticos Proff er en ekstra tjeneste til deg som bruker Sticos Oppslag. Med Sticos Proff får du tilgang til en rekke spesialvevisere i Sticos Oppslag.

Veviserne hjelper deg å utføre ulike arbeidsprosesser. Nødvendige dokumenter blir automatisk generert underveis.

Se www.sticos.no eller ring 07356.

Spar tid med nytt klientregister og arkiv

I Sticos Proff får du klientregister og arkiv med versjonskontroll. Dokumenter som genereres fra veviserne blir lagt i det nye arkivet. Her kan du også laste opp egne dokumenter.

Sticos Proff utvides kontinuerlig med flere vevisere for deg som er regnskapsfører og revisor.

Slik gjør vi jobben lettere for deg. Igjen.

disk bindende forpliktelse. Implisitt i dette ligger at forpliktelser ikke kan oppstå som følge av betingelser den regnskapspliktige stiller til seg selv, da det ikke vil foreligge noen juridisk bindende forpliktelse til å innfri disse betingelsene. Brudd på egne pålagte betingelser vil normalt ikke få noen konsekvens for den regnskapspliktige. Dette er bakgrunnen for at selv pålagte forpliktelser normalt ikke kan balanseføres som en gjeld, og dermed ikke kan gi grunnlag for øremerkede midler i balansen. NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* punkt 3.1 åpner imidlertid for at virksomheter kan pådra seg forpliktelser gjennom etablerte handlings- eller beslutningsmønstre eller ved at de har bekjentgjort en intensjon eller avgitt en spesifikk erklæring. Slikt sett kan det oppstå forpliktelser som må balanseføres som øremerkede midler, men vår erfaring er at dette skjer svært sjelden. Vi drøfter ikke dette videre, men slår fast at det essensielle i en slik diskusjon er at handlingene til eller kommunikasjonen fra virksomheten over tid, har skapt en berettiget forventning hos en tredjepart om et økonomisk ansvar.

Dersom en virksomhet ønsker å legge bindinger på bruken av opptjent egenkapital, kan man etablere fond som anvendes til bestemt angitte formål. Styrende organer kan i forbindelse med årsoppgjørdisposisjonen i årsregnskapet opprette fond innenfor fri egenkapital/formålkapital. Det bør utarbeides retningslinjer knyttet til bruk av fondet. For organisasjoner som følger NRS (F) *Ideelle*, har man i oppstillingsplanen under formålkapitallinjen *Formålkapital med selv pålagte restriksjoner*. Denne fremgangsmåten vil være et lovlig og hensiktsmessig alternativ når virksomheter ønsker å øremerke en del av egenkapitalen til et spesielt formål.

Løpende regnskapsføring og oppfølging

Virksomheter som mottar prosjektmidler, må søke å etablere tilfredsstillende rutiner for bokføring og oppfølging av påløpte prosjektkostnader. Kvalitet i bokførte forpliktelser knyttet til øremerkede midler avhenger av løpende oppfølging av prosjektene.

Alle tilskudd bør bokføres på en slik måte at det er mulig å ta ut regnskapsrapport (eller lignende) over alle transaksjoner relatert til det aktuelle tilskuddet, samt aggregerte saldoer i resultatregnskapet og balansen.

Det er viktig med oppfølgingsrutiner som sikrer at mottatte tilskudd benyttes, og at bruken skjer i henhold til gjeldende betingelser. For tilskudd med tidsbegrensning vil det være sentralt å få utført aktuelt prosjekt i den aktuelle perioden. For virksomheter som mottar tilskudd som skal dekke lønnskostnader, vil det være viktig å ha gode rutiner og systemer for tidsregistrering samt påslag for pensjoner og sosiale kostnader. Generelt er det viktig med gode rutiner og systemer som sikrer at alle prosjektkostnader henføres til prosjekt. Svikt i omtalte rutiner vil kunne føre til at kostnader som kunne vært belastet prosjekt, registreres på virksomhetens øvrige drift. Effektiv oppfølging av prosjektkostnader vil kunne bidra til optimalisering av virksomhetens drift gjennom frigjøring av interne ressurser til andre prosjekter. For alle vesentlige tilskudd med betingelser som medfører innregning av en forpliktelse, bør det foretas regelmessig periodeavslutning.

Rapportering til tilskuddsgiver

God løpende oppfølging som omtalt over, vil bidra til effektiv prosess i forbindelse

med rapportering til tilskuddsgiver. Kravene til rapportering på ulike tilskudd varierer betydelig; fra verbale rapporter til detaljerte prosjektreknskaper med krav om ekstern revisjon. Ved oppstart av et tilskuddsfinansiert prosjekt bør tilskuddsmottaker kartlegge kravene til rapportering slik at man sikrer at regnskapsføring og løpende oppfølging legger til rette for sluttrapportering. På denne måten vil krav til sluttrapportering satt av tilskuddsgiver kunne fungere som en preventiv kvalitetskontroll som i seg selv bidrar til å øke kvaliteten i den løpende oppfølgingen. Krav om hensiktsmessig rapportering fra tilskuddsmottaker vil være verdifullt for både tilskuddsgiver- og mottaker.

Konklusjon

Gjennomgangen har vist oss at det foreligger en rekke utfordringer knyttet til korrekt regnskapsføring og presentasjon av øremerkede midler. Kvalitet i bokførte forpliktelser avhenger av at det foretas gode vurderinger knyttet til presentasjon, løpende oppfølging og rapportering.

Litteraturliste:

L17.07.1998 nr. 56 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven), rettsdata.no/direkte?gmlink=gL19980717z2D56

NRS 4 *Offentlige tilskudd* (juni 2008), rettsdata.no/direkte?gmlink=gNRS4

NRS (F) *God regnskapskikk for ideelle organisasjoner* (november 2008), rettsdata.no/direkte?gmlink=gNRSz28Fz29IDEELL Ez5FORG

Årsregnskapet i teori og praksis 2012 (2013), Jens-Erik Huneide, Kristen Pederesen, Hans Robert Schwencke og Dag Olav Haugen.

Fri frakt

Frankeringspatroner 50–70 % billigere

Vi leverer kompatible patroner til alle typer frankeringsmaskiner.
Patronene er produsert i USA og leveres med 100 % fornøydgaranti.

For mer informasjon: www.postpatron.no

post@postpatron.no • Tlf. 47 96 56 25 • Faks 70 30 01 86

