



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Redovisning i biståndsorganisationer

– En studie av tydlighet och begreppshantering i årsredovisningen

Företagsekonomiska institutionen
Magisteruppsats inom externredovisning
Höstterminen 2006

Författare:

Bengtsson Lisa, 830111
Josefsson Karin, 840413
Lindqvist Frida, 831118

Handledare:

Braun Thomas
Johansson Inga-Lill

Förord

Vi vill rikta ett tack till de biståndsorganisationer som på vår begäran skickat oss kopior av sina årsredovisningar. Vi hoppas att våra slutsatser kan vara till hjälp för dem i framtiden.

Ett stort tack riktas även till Inga-Lill Johansson och Thomas Braun för värdefull handledning då de alltid varit villiga att hjälpa och funnits som ett stöd. Likaså vill vi visa vår uppskattning för de kommentarer andra uppsatsstudenter delat med sig av vid seminarietillfällen under terminen.

Ytterligare en person som spelat en stor roll för utvecklingen av denna uppsats är Agneta Gustafson. Idén till uppsatsen kom utifrån Gustafsons forskning och vi vill tacka henne för att hon tagit sig tid att svara på våra frågor samt kommit med förslag när vi varit osäkra.

Göteborg, den 11 januari 2007

Lisa Bengtsson

Karin Josefsson

Frida Lindqvist

Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,
Externredovisning, Magisteruppsats, HT 2006**

Författare: Lisa Bengtsson, Karin Josefsson & Frida Lindqvist

Handledare: Thomas Braun & Inga-Lill Johansson

Titel: *Redovisning i biståndsorganisationer - En studie av tydlighet och begreppshantering i årsredovisningen*

Bakgrund och problem: Årligen skänker svenskarna miljardbelopp till olika biståndsorganisationer. För dessa organisationer är det därför av stor vikt att i sin redovisning tydliggöra förbrukning och förvaltning av de insamlade medlen. Från och med den första januari 2001 ska ideella föreningar följa Bokföringslagen och därmed också Årsredovisningslagen, som från början utformats och anpassats till vinstdrivande företag. Följande frågeställningar har därför formulerats: På vilket sätt och med vilken tydlighet redovisar biståndsorganisationer hur de använt och planerar att använda sina insamlade medel? Hur redovisas begreppen resultat och eget kapital?

Syfte: Studiens syfte är att ur ett givarperspektiv beskriva hur och med vilken tydlighet biståndsorganisationer redovisar användningen av insamlade medel, samt att förklara hur begreppen resultat och eget kapital redovisas.

Avgränsningar: Studiens problemställning avgränsas genom att endast redovisningen för år 2005 är föremål för undersökningen. Problemställningen undersöks således inte ur ett längre tidsperspektiv.

Metod: En deskriptiv utgångspunkt används, då olika biståndsorganisationers sätt att redovisa beskrivs. Referensramen är uppbyggd på data i form av litteratur, forskningsartiklar och lagtext. Bland annat har vedertagna redovisningsteorier och forskning om värdet av icke-finansiell information samt om normer och praxis för redovisning i ideella föreningar studerats och använts som verktyg för att förstå redovisningens utformning. Som utgångspunkt för studiens empiriavsnitt har en granskningsmall utarbetats för framtagande och bearbetning av data från organisationernas årsredovisningar.

Resultat och slutsatser: Utifrån empiri och analys dras slutsatsen att biståndsorganisationerna redovisar användningen av insamlade medel på olika sätt, med olika tydlighet som följd. Redovisningen förefaller inte alltid vara utformad utifrån ett givarperspektiv. Utförligare finansiell information i årsredovisningen minskar användarens behov av kompletterande icke-finansiell information. Vidare visar studien att begreppen resultat och eget kapital inte har samma innebörd i en biståndsorganisation som i ett vinstdrivande företag. Årets resultat som begrepp är dock vanligt förekommande i årsredovisningens resultaträkning. Begreppet *eget kapital* har vissa organisationer lyckats anpassa till sin verksamhet.

Förslag till fortsatta studier: Att utreda biståndsorganisationers egen inställning till årsredovisningens användbarhet, att jämföra information från årsredovisning med intervjumaterial från biståndsorganisationer, att finna lämpliga resultatmätt för ideell verksamhet samt att jämföra redovisningen mellan ideella föreningar och stiftelser, är samtliga förslag till fortsatta studier.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 PROBLEMFÖRMULERING.....	3
1.4 SYFTE.....	3
1.5 STUDIENS BIDRAG	3
2. METOD	5
2.1 ARBETSPROCESSEN	5
2.2 ANGREPPSSÄTT.....	5
2.3 URVAL AV ORGANISATIONER	5
2.4 METOD FÖR DATAINSAMLING	7
2.5 DATABEARBETNING	8
2.6 RELIABILITET OCH VALIDITET	8
3. REFERENSRAM	10
3.1 IDEELLA FÖRENINGAR	10
3.2 BOKFÖRINGSLAGEN.....	10
3.3 INTÄKTER OCH KOSTNADER FÖR IDEELLA FÖRENINGAR.....	11
3.4 GRUNDLÄGGANDE REDOVISNINGSPRINCIPER	12
3.4.1 Matchningsprincipen.....	13
3.4.2 Förstiktighetsprincipen.....	13
3.5 GOD SED ENLIGT FRIVILLIGORGANISATIONERNAS INSAMLINGSRÅD.....	14
3.6 GOD SED ENLIGT STIFTELSEN FÖR INSAMLINGSKONTROLL	15
3.7 NORMER OCH PRAXIS I IDEELLA FÖRENINGAR	16
3.8 REDOVISNINGSTEORI.....	17
3.8.1 Ägar- och enhetsteorin	17
3.8.2 Fondteorin	18
3.8.3 Enterprise-teorin.....	19
3.9 VÄRDET AV ICKE-FINANSIELL INFORMATION.....	20
4. EMPIRI OCH ANALYS	22
4.1 PRESENTATION OCH ANALYS AV EMPIRISKT MATERIAL	22
4.1.1 Typ av resultaträkning.....	22
4.1.2 Matchning	23
4.1.3 Tydlighet avseende årets användning av insamlade medel.....	24
4.1.4 Redovisning av kvarvarande ändamålsbestämda medel	24
4.1.5 Resultatbegreppet och dess innebörd.....	26
4.1.6 Redovisad förvaltning av kapital.....	27
4.2 FÖRKLARANDE ANALYS	28
4.2.1 Fondteorin som förklaring till redovisningens utformning	28
4.2.2 Enterprise-teorin som förklaring till redovisningens utformning	29
4.2.3 Värdet av kompletterande information	30
5. SLUTSATSER	31
5.1 REDOVISAD ANVÄNDNING AV INSAMLADE MEDEL	31
5.2 BEGREPPEN RESULTAT OCH EGET KAPITAL.....	32
5.3 ÖVRIGA REFLEKTIONER.....	33
5.4 FÖRSLAG TILL FORTSATTA STUDIER.....	34
6. KÄLLFÖRTECKNING	35
ARTIKLAR	35
BÖCKER	35
INTERNETKÄLLOR	36
MAILKONTAKT	37
REGLERING.....	37
ÅRSREDOVISNINGAR	37

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

BILAGA 1 – VERKSAMHETSBEKRIVNING	39
BILAGA 2 - MALL FÖR GRANSKNING AV ÅRSREDOVISNINGAR	41
BILAGA 3 – RESULTAT AV UNDERSÖKNING	42
BILAGA 4 – REDOVISNING AV KVARVARANDE ÄNDAMÅLSBESTÄMDA MEDEL.....	45
BILAGA 5 – RESULTATFÖRDELNING	46

1. Inledning

I detta kapitel ges läsaren en inblick i ämnet som avses undersökas. Kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning och fortsätter sedan med problemdiskussion samt problemformulering. Slutligen beskrivs studiens syfte, bidrag, avgränsningar och disposition.

1.1 Bakgrund

Organisationer vars verksamhet bygger på medel som doneras av privatpersoner och företag med syfte att nå människor i nöd, är i stort behov av allmänhetens förtroende. En tydlighet i hur förbrukning och förvaltning av de insamlade medlen redovisas är nödvändigt för att givarna ska förstå verksamheten och är därmed hörnstenar för förtroendet. Utan detta går hela verksamheten förlorad. (Gustafson, 2006:2) Årligen skänker svenskarna miljardbelopp till olika biståndsorganisationer, och intresset är särskilt stort under rådande högkonjunktur. Det finns dock oseriösa aktörer på marknaden och frågan aktualiserades nyligen då branschorganisationer varnade för att skänka pengar till utpekade verksamheter. (Svensson, 2006) En undersökning visar att människor är mer benägna att skänka pengar om de med större säkerhet vet att pengarna når sitt mål. Idag anser dock en klar majoritet att de inte känner något större förtroende för insamlingsorganisationerna. Förtroendet skulle dock öka om det tydliggjordes hur pengarna används. (ÖhrlingsPricewaterhouseCoopers, 2006)

De flesta svenskar är medlemmar i en eller flera ideella föreningar. I Sverige finns det uppskattningsvis långt över 200 000 stycken, vilka sammanlagt omsätter mer än 100 miljarder kronor per år, varav biståndsorganisationer står för en del av dessa. Med tanke på de ideella föreningarnas omfattande verksamhet och starka förankring i det svenska samhället har debatten under senare år blivit påtaglig gällande vilka lagar och regler de ska omfattas av. Detta har medfört att såväl många ideella föreningar som stiftelser ska upprätta en mer enhetlig och transparent redovisning genom att tillämpa Bokföringslagen (BFL) och Årsredovisningslagen (ÅRL). (Grahm, 2003)

Enligt bokföringslagen har de ideella föreningar som är näringsdrivande, är ett moderföretag eller där tillgångarna överstiger 30 prisbasbelopp bokföringsskyldighet. Därmed ska de följa den nya bokföringslagen från och med den första januari 2001. I och med detta har de även skyldighet att följa ÅRL från och med detta datum. ÅRL är baserad på EG:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv, vilka endast omfattar de så kallade kapitalassociationerna, det vill säga aktiebolag och vissa handelsbolag. Dessa verksamhetsformer har som syfte att generera vinst till delägarna. De svenska lagstiftarnas önskan är dock att så många bolagsformer som möjligt ska följa samma regler, vilket är anledningen till att ÅRL utvidgats till att även gälla för ideella föreningar. Till skillnad från de vinstdrivande företagen har föreningarna ett ideellt syfte. Trots detta ska de följa ett regelverk som alltså från början utformats och anpassats till de vinstdrivande företagen. (Torkelsson & Törning, 2000)

Målet med redovisningen i såväl ideella föreningar som andra associationer kan sägas vara att tillfredställa det informationsbehov som intressenterna har. Internationella studier har visat att biståndsorganisationernas externa rapportering främst är baserad på finansiell information, såsom balans- och resultaträkningar, kassaflöden och noter. Många olika redovisningsprinciper har använts och det har funnits brist på normer för hur en god rapportering bör se ut. Vissa forskare hävdar att det finns en övertro på finansiell information

på bekostnad av mer övergripande information om verksamheten. De menar att det för biståndsorganisationerna är viktigare att redovisa fastställda mål med verksamheten, information om de generella problem som finns där biståndet är tänkt att användas, mått på icke-finansiell effektivitet samt framtida mål med verksamheten. (Connolly & Hyndman, 2004) Detta resonemang har även förts i Sverige då det visat sig vara viktigt att de ideella föreningarna klart och tydligt redogör för syftet med verksamheten samt vad som gjorts för att uppfylla det. Årligen utser revisionsbyråer den bästa årsredovisningen bland ideella föreningar, med syfte att skapa goda förebilder för hur redovisningen ska se ut. (Törning & Grahn, 2003)

De ideella föreningar som är insamlingsorganisationer kan ta hjälp av Frivilligorganisationernas insamlingsråd, FRII, vilka tar fram riktlinjer för god redovisningssed för insamlingsorganisationer. Rådet har tagit fram principer och mallar över hur de bör redovisa för att främja etik och professionalism. Biståndsorganisationer är i allra högsta grad beroende av givarna varför framtagandet av FRII:s principer mottagits väl av branschen som helhet. Genom att följa dem är förhoppningen att redovisningen ska vara mer jämförbar och praxis mer enhetlig. (Törning, 2003)

1.2 Problemdiskussion

Vissa frågor har fått särskild uppmärksamhet genom FRII, och även Bokföringsnämnden (BFN) har uttalat sig härom. Exempel på sådana frågor är hur gåvor och intäkter ska redovisas, hur de reserveringar som tidigare funnits för medel ändamålsbestämda för framtida projekt ska behandlas samt hur kostnader knutna till ett visst ändamål ska redovisas. Trots BFN:s och FRII:s rekommendationer finns fler än ett sätt att hantera dessa frågor. (Törning, 2003) Exempelvis visar en doktorsavhandling av Agneta Gustafson (2006:2) att det är svårt för biståndsorganisationer att redovisa avsättningar och reserveringar då de ska redovisa enligt samma principer som ett vinstdrivande företag.

De ideella föreningarnas egna kapital är ett intressant område. Enligt ÅRL behöver en ideell förenings förvaltningsberättelse inte innehålla en vinstdisposition. Det kan därför diskuteras hur ideella föreningar ska redovisa upplösning av och avsättning till fonder och liknande, samt det saldo som ska balanseras i ny räkning under eget kapital. Under det egna kapitalet har det tidigare inte varit praxis att redovisa gåvor som har ett visst ändamål. De har istället överförts till balansräkningens skuldsida genom en bokslutsdisposition som rubricerats som reservation. Argument för att placera gåvorna i en fond inom det egna kapitalet stärks genom resonemanget att motpart saknas med motsvarande fordran. (Torkelsson & Törning, 2000) Eftersom medlen tidigare öronmärktes för specifika framtida ändamål visade resultaträkningen noll hos många ideella föreningar. För att få redovisa sådana förpliktelser kräver dock ÅRL att vissa kriterier om säkerhet för förfallodag och belopp uppfylls. Dessa kriterier uppfylls dock inte alltid för de ändamålsbestämda medlen och därmed bör de istället öronmärkas inom det egna kapitalet. (Precht, 2006)

Ett problemområde som biståndsorganisationerna ställs inför är det faktum att de medel som inkommer ifrån allmänheten inte kommer att kunna utnyttjas förrän långt senare. Först när medlen inkommer är det möjligt att planera hur de kan användas. Under tiden måste de på något sätt periodiseras, vilket kan vara problematiskt. Biståndsorganisationerna har nämligen krav på sig att redovisa hur resurserna används. Tidigare hade föreningarna större möjligheter att skapa verksamhetsanpassade periodiseringslösningar, men i och med införandet av BFL

och ÅRL begränsades dessa möjligheter avsevärt. De ideella föreningarnas tillämpning av lagarna innebär inte att deras verksamhet i sig förändras, men en anpassning av redovisningen har blivit nödvändig. Ett exempel är periodiseringen som försvåras av att biståndsorganisationer ofta har utlandsverksamhet som redovisas i Sverige, där det inte går att få information om transaktionerna inom landet förrän månader senare. (Precht, 2006)

Hur biståndsorganisationen än väljer att redovisa sina intäkter, kostnader, skulder och tillgångar återkommer det faktum att organisationen finns till av ideella skäl och att det inte är det ekonomiska resultatet som avgör dess framgång. Resultatbegreppet som det ser ut i en vinstdrivande organisation är inte likvärdigt med resultatbegreppet i biståndsorganisationerna. Skillnaden mellan intäkter och kostnader är därför inte alltid ett rättvisande resultatmått i en ideell verksamhet. En negativ differens behöver inte betyda att organisationen presterat dåligt. Därför är det viktigt att kunna redogöra för den verksamhet som bedrivs och att mäta hur väl ändamålet uppfylls. Det är också viktigt att kunna presentera hur insamlade medel använts och hur organisationen planerar att använda de medel som ännu inte tagits i bruk. Det krävs dock mer information än finansiell sådan för att redovisa det egentliga resultatet av verksamheten. Tanken är att organisationerna i sin verksamhets- eller förvaltningsberättelse ska beskriva sina mål och måluppfyllelser. Det har dock visat sig vara mycket komplicerat att mäta kostnadseffektiviteten och graden av måluppfyllelse för de uppsatta aktiviteterna. (Gustafson, 2006:2)

Gustafson (2006:2) ger som förslag till fortsatt forskning att utreda hur biståndsorganisationer väljer att redovisa de medel som har reserverats för olika ändamål. I hennes studie uppkommer frågan på vilket sätt organisationerna försöker redovisa hur de planerar att använda sitt kapital. Ett alternativ kan vara att redovisa det genom resultaträkningen, men Gustafson menar att det kan finnas andra sätt att lösa frågan på.

1.3 Problemformulering

Utifrån bakgrund och problemdiskussion har följande frågeställningar formulerats:

- *På vilket sätt och med vilken tydlighet redovisar biståndsorganisationer hur de använt och planerar att använda sina insamlade medel?*
- *Hur redovisas begreppen resultat och eget kapital?*

1.4 Syfte

Studiens syfte är att ur ett givarperspektiv beskriva hur och med vilken tydlighet biståndsorganisationer redovisar användningen av insamlade medel, samt att förklara hur begreppen resultat och eget kapital redovisas. Skillnader i tydlighet och begreppshantering mellan FRII-medlemmar och icke FRII-medlemmar kommer vidare att belysas.

1.5 Studiens bidrag

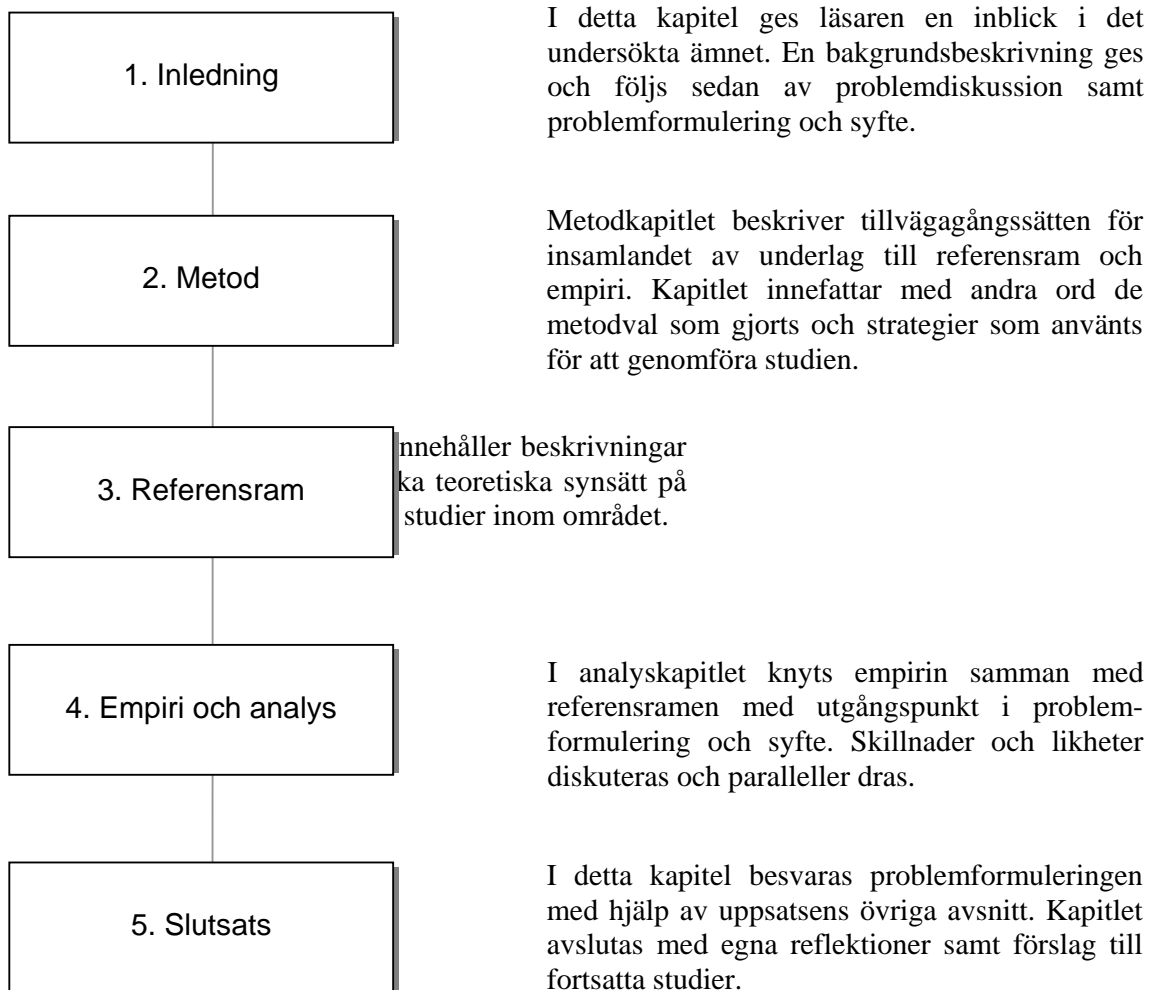
I den nya bokföringslagens förarbeten framgår att lagstiftning om bokföringsskyldighet syftar till att tillgodose intressenternas informationsbehov utifrån deras perspektiv. Eftersom intressenterna inte själva deltar aktivt i bokföringen är en fungerande bokföring av stor vikt, främst för borgenärer, medlemmar, anställda och skattemyndigheterna. (Prop. 1998/99:130) Förarbetena tar dock inte hänsyn till intressenten bidragsgivare, vilka för bistånds-

organisationer torde vara bland de viktigaste. Därför sker vår kartläggning utifrån bidragsgivarnas perspektiv. Vi väljer denna synvinkel då vi anser att samtliga givare, oavsett bidragets storlek, bör kunna förstå redovisningen och se hur insamlade medel används. Vår förhoppning är att biståndsorganisationer ska kunna dra nytta av studiens slutsatser i sitt arbete att göra årsredovisningen tydligare för även denna intressentgrupp.

1.6 Avgränsningar

Studiens problemställning avgränsas genom att endast årsredovisningar för år 2005 är föremål för undersökningen. Problemställningen undersöks således inte ur ett längre tidsperspektiv.

1.7 Disposition



Figur 1: Disposition.

Källa: Egen konstruktion

2. Metod

I metodkapitlet beskrivs hur vi valt att gå tillväga för att samla in och bearbeta information på ett sätt som bidrar till en objektiv och trovärdig studie. Kriterier för hur organisationer valts ut för att ingå i studien presenteras, liksom vilken typ av data som fungerat som utgångspunkt för referensramen respektive empiri- och analysavsnittet.

2.1 Arbetsprocessen

Arbetet med studien inleddes med litteratursökning inom det valda ämnet. Vi tog även del av Gustafsons doktorsavhandling om redovisning i ideella föreningar, och fattade tycke för ett av hennes förslag till fortsatt forskning. Därefter togs kontakt med henne för att få råd i fråga om uppsatsens utformning och val av undersökningsområde. Då studiens undersökningsobjekt fastställdes granskades deras årsredovisningar samtidigt som litteratursökningen avseende relevant teori fortskred. Ett personligt möte med Gustafson arrangerades för att få ytterligare synpunkter under processens gång. Då referensram respektive empiriavsnitten sammanställdes, drogs paralleller dem emellan, vilka sedan ledde fram till studiens slutsatser.

2.2 Angreppssätt

Denna studie har en deskriptiv utgångspunkt, eftersom olika biståndsorganisationers sätt att redovisa beskrivs. Genom att beskriva deras redovisning framgår om den är tydligt utformad så att givarna kan förstå den. Vår avsikt är att genom denna beskrivning kunna presentera en slutsats som leder till ökad förståelse för den problematik biståndsorganisationer ställs inför vid utformningen av årsredovisningen.

En deskriptiv ansats innebär att ett existerande problemområde beskrivs samt hur olika organisationer valt att ställa sig till denna problematik. Området avgränsas till ett antal specifika frågeställningar och den deskriptiva ansatsen bidrar till att beskrivningen blir grundlig och detaljerad. (Patel & Davidsson, 1994) Studiens syfte behöver inte vara att kartlägga en helhetsbild av verkligheten, utan endast peka på vissa funktioner som bidrar till helheten. (Arbnor & Bjerke, 1994)

2.3 Urval av organisationer

Undersökningen bygger på tio organisationers årsredovisningar, vilket vi bedömt vara rimligt med tanke på tidsaspekten. Med detta antal är förhoppningen att kunna skönja ett mönster för hur redovisningen ser ut. Eftersom endast tio organisationers redovisning granskas, kan dock ingen generell slutsats dras av studiens resultat. Istället utgör resultaten exempel på hur de utvalda organisationerna valt att agera och kan tolkas som en fingervisning över hur det är möjligt att göra. Det finns därför en möjlighet att resultaten blivit annorlunda om andra organisationer valts som undersökningsobjekt.

Om syftet med en undersökning inte är att uttala sig generellt om en hel population, kan ett strategiskt urval vara bättre lämpat för undersökningen än ett slumpmässigt. Fördelen med ett sådant är att de valda organisationerna bäst representerar de undersökningsenheter som författarna avser att visa. Detta urval kan ses som subjektivt, men behöver inte vara mindre representativt än ett slumpmässigt urval. Beroende på vilket resultat som åsyftas kan det

METOD

istället vara mer givande att medvetet välja ut sina undersökningsobjekt. (Arbnor & Bjerke, 1994)

Då det urval vi avsåg att undersöka behövde uppfylla ett visst antal kriterier gjordes inledningsvis ett strategiskt urval. Organisationerna skulle ha associationsformen av en ideell förening för att öka jämförbarheten dem emellan och för att säkerställa att de lyder under samma reglering. Att de hade en någorlunda liknande verksamhet var också ett kriterium. Fokus lade vi på organisationer som verkar på ett internationellt plan och uteslöt därmed organisationer vars verksamhet främst bedrivs i Sverige. För att ytterligare öka jämförbarheten och för att minska antalet valbara undersökningsobjekt, valde vi även bort de organisationer som ingår i någon form av trossamfund. Eftersom studien görs utifrån ett givarperspektiv är det av intresse att studera hur organisationernas ideella projekt redovisas, och därmed ställdes kravet upp att de valda organisationerna själva redovisar de projekt som bedrivs. Därmed valdes de organisationer bort, som skänker sina insamlade medel till andra organisationer eller någon form av internationell huvudorganisation.

Vid urvalet av organisationer valde vi att utgå ifrån de organisationer som uppfyller kraven från Stiftelsen för Insamlingskontroll (SFI) för att ha ett 90-konto, det vill säga ett girokonto för insamling som står under SFI:s kontroll. Detta organisationsregister användes som en bas för att välja ut lämpliga organisationer med bistånd som främsta verksamhet, enligt kriterierna ovan. Eftersom SFI:s register omfattar många organisationer som är verksamma inom biståndssektorn var detta en praktisk utgångspunkt.

Av dessa organisationer valdes fem ut som dessutom är medlemmar av insamlingsrådet FRII. Rådet granskar redovisningen hos sina medlemmar för att säkerställa att de följer regler och lagar framtagna för denna sektor. Efter att vi sorterat de organisationer som fanns i FRII:s uppställning, återstod endast ett fåtal som uppfyllde de ovan beskrivna kriterierna. Av dem valdes fem stycken ut genom lottning.

Resterande fem utvalda organisationer står utanför FRII:s övervakning. Detta för att möjliggöra en bredare studie av redovisningen än vad en undersökning av enbart FRII-medlemmar hade gjort. Därmed kan eventuella skillnader tydliggöras mellan de organisationer som genom sitt medlemskap lovat att följa FRII:s bestämmelser och de som inte gjort det. De sistnämnda har ofta mindre omfattande verksamhet. Deras ringa storlek kan göra att de inte ser vilka fördelar ett medlemskap kan medföra, alternativt att de anser att medlemsavgiften på 0,1 % av insamlade medel är alltför hög för att motivera ett medlemskap. (mailkontakt Zachrisson, FRII)

Det visade sig att många av de icke-medlemmar vi kontaktade inte var tillräckligt stora för att behöva framställa en årsredovisning, utan endast tog fram årsbokslut. För att öka jämförbarheten valde vi att koncentrera oss på de organisationer som framställer årsredovisningar. Detta medförde dock att antalet organisationer att välja på blev betydligt färre. Då vi endast erhöll fem underlag som uppfyllde våra urvalskriterier, fick dessa utgöra representanter för icke-medlemmarna. Vi är medvetna om att ett större antal organisationer att välja bland hade varit önskvärt som grund för urvalet av dessa fem. Under ovan nämnda omständigheter var detta dock inte möjligt.

De organisationer som omfattas av studien är Afrikagrupperna, Föreningen Afrikas Barn, Individuell Människohjälp, Kooperation utan gränser, Läkare utan gränser, Mission Aviation Fellowship, Rädda Barnen, Svalorna Indien-Bangladesh, Svalorna Latinamerika och Utbildning för biståndsverksamhet. Samtliga har bistånd som huvudsaklig verksamhet och redovisar i enlighet med BFL och ÅRL. I bilaga 1 återfinns en beskrivning av organisationernas verksamhet.

2.4 Metod för datainsamling

När det gäller data som redan finns vid undersökningens startpunkt och som inte tagits fram specifikt för undersökningens ändamål, är det av största vikt att vara kritisk till informationen. För att göra studien tillförlitlig är det viktigt att ta reda på vem som framställt informationen samt i vilket syfte, eftersom detta är ytterst avgörande för hur informationen utformas. (Andersen red., 1994) Det finns olika kritiska sätt att bedöma denna typ av källor. Hänsyn måste tas till om källan är färgad eller vinklad av författaren samtidigt som en bedömning av källans aktualitet måste göras. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1999)

Vår studies referensram bygger på data i form av litteratur, forskningsartiklar och lagtext. För att säkerställa källornas tillförlitlighet har vetenskapliga ursprungskällor använts i så stor utsträckning som möjligt. Vi har läst med ett kritiskt förhållningssätt och reflekterat över huruvida författaren har någon anledning att vinkla texten. I första hand har vi valt att studera ursprungskällor för underlaget till referensramen. I vissa fall finns även hänvisningar till andrahandskällor, men detta endast efter att en jämförelse med ursprungskällan gjorts. Samtliga källor har varit aktuella för ändamålet, men av varierande ålder. Nyare material har använts för att finna relevant lagstiftning, medan äldre, vedertagna teorier som fond- respektive enterprise-teorin studerats för att ge tyngd och ökad förståelse för redovisningens utformning. Med hjälp av dessa källor har analysen kunnat fördjupas över hur flödena i en icke vinstdrivande organisation ser ut. Utöver detta har forskning om värdet av icke-finansiell information studerats samt om normer och praxis för redovisning i ideella föreningar. Utgångspunkten för forskningen skiljer sig från vår, men genom att presentera forskningens syfte visar vi en medvetenhet om detta när vi sedan applicerar dess slutsatser på vår studie. Forskningen har använts som verktyg för att förstå vilka behov biståndsorganisationerna har för sin redovisning och framför allt hur eget kapital betraktas. Databaser såsom Göteborgs universitetsbiblioteks databas GUNDA, Libris, FAR Komplet, Business Source Premier med flera har utnyttjats för att hitta litteratur och artiklar. Använda sökord för att finna relevant information är *non-profit organization, charity, ideell förening, biståndsorganisation, accounting theory, equity, fund theory och enterprise theory*.

Som utgångspunkt för empirin har data i form av organisationernas årsredovisningar innehållande 2005 års räkenskaper och förvaltningsberättelse använts. Detta eftersom rapporterna är offentliga och det främsta sättet för organisationer att redovisa resultatet av verksamheten till givare och andra intressenter. Som beskrivits i bakgrundsavsnittet har vårt problemområde främst sin grund i ideella föreningars tillämpning av bokföringslagen. Av den anledningen väljer vi att utesluta organisationernas verksamhetsberättelse från studien då detta dokument inte påverkas av den förändrade regleringen. Eftersom det är organisationen själv som sätter samman årsredovisningen finns en risk att informationen endast avspeglar de "bästa" sidorna av verksamheten. Studiens syfte är dock inte att undersöka *vad* organisationerna kommunicerar, utan *hur* de gör det. Av denna anledning krävs inget

ställningstagande till huruvida siffrorna i redovisningen stämmer överens med verkligheten eller inte.

2.5 Databearbetning

Då den empiriska undersökningen inleddes, upprättades en mall över vilka delar av årsredovisningen som utifrån ett givarperspektiv var av intresse att studera, se bilaga 2. Mallen användes sedan vid granskningen av årsredovisningarna, främst för att säkerställa att inga väsentliga avsnitt och poster förbisågs. Avsteg från mallen har gjorts i de fall organisationer presenterat information som är väsentlig för vår studie på andra ställen i sin årsredovisning. Således har vår granskningsmall inte utgjort en absolut ram för granskningen, utan har snarare fungerat som en guide över vilka delar av årsredovisningen som sannolikt är av intresse att titta närmare på.

I problemformulering och syfte framgår att *tydligheten* i årsredovisningarna ska beskrivas. Vi har valt att definiera tydlighet som den detaljrikedom som återfinns i årsredovisningarna. För att kunna beskriva tydligheten har vi således sett närmare på med vilken detaljrikedom användningen av insamlade medel redovisas. Vi har studerat om organisationerna använder sig av en rubricering som underlättar förståelsen för vad den aktuella posten innehåller. Vidare har vi granskat huruvida mottagare av använda och kvarvarande medel specificeras, då vi ansåg att detta medförde ytterligare detaljrikedom, och därmed tydlighet, i årsredovisningen.

Om tolkningen av insamlad data inte utgår från en vedertagen modell, finns det enligt Arbnor & Bjerke (1994) alltid en risk att författarnas personliga värderingar påverkar analysen. Inte heller i vår studie är detta oundvikligt men vi har strävat efter ett objektiva förhållningssätt i tolkningen av datan. Detta visas främst genom att de frågor som ställts inte baseras på några värderingar från vår sida, exempelvis frågas inte efter om redovisningen är tydlig, utan om mottagare av medlen är specificerade. Vi är dock medvetna om att valet av vilka delar i redovisningen vi anser vara relevanta för att besvara vår frågeställning är subjektivt.

Efter framtagandet av data från årsredovisningen sammanfattades utfallet i tabellform. Detta strukturerades utifrån ett antal frågeställningar, kopplade till studiens problemformulering, och analyserades med hjälp av referensramen.

2.6 Reliabilitet och validitet

Reliabilitet innebär en frånvaro av tillfälliga mätfel, det vill säga att undersökningen inte påverkas av vem som utför den eller under vilka omständigheter den sker. (Lundahl & Skärvad, 1999) Med ett kvalitativt angreppssätt blir dock reliabilitetsbegreppet underordnat validitetsbegreppet, eftersom vikten av undersökningen ligger i vad resultaten kan användas till, inte i hur mätningen är utförd eller i dess precision. (Arbnor & Bjerke, 1994) Eftersom vi i första hand använt oss av kvalitativ data är studiens mätresultat inte lika precisa som resultaten av en kvantitativ studie. För att öka reliabiliteten i vår uppsats har den ovan beskrivna granskningsmallen använts vid genomgången av årsredovisningarna. Dessutom har vi alla tre granskat samtliga rapporter för att undvika att individuella bedömningar påverkar tolkningen av informationen. Vi är dock medvetna om att våra förkunskaper är likartade, vilket kan innebära att våra tolkningar av datan görs med samma utgångspunkt. En person med andra förkunskaper hade kunnat tolka årsredovisningarna annorlunda.

METOD

Fel som inte är tillfälliga eller slumpmässiga, utan snarare systematiska, benämns validitetsproblem. Validiteten kan delas in i en inre och en yttre aspekt. Den inre validiteten fokuserar på att det valda mätinstrumentet mäter det som avsetts att mäta. (Lundahl & Skärvad, 1999) Graden av inre validitet ökar när författarna är medvetna om vad de avser undersöka och därmed använder rätt undersökningsvariabler. (Patel & Davidsson, 1994) Yttre validitet handlar om hurvida resultaten av undersökningen stämmer överens med hur verkligheten ser ut. (Lundahl & Skärvad, 1999) När vi utformade vår granskningsmall, utgick vi till viss del ifrån materialet som fanns i organisationernas årsredovisningar för att vara säkra på att de områden vi valt att studera faktiskt återfanns i dessa dokument. En viktig komponent vid utformandet var också vår övergripande problemformulering, eftersom avsikten var att ställa tillräckligt många och rätt frågor för att täcka in hela det valda ämnesområdet. Vid formuleringen av undersökningsfrågorna som ligger till grund för empirin rådfrågades våra handledare och andra uppsatsstudenter i vår seminariegrupp. Ett hot mot studiens yttre validitet skulle dock kunna vara att vi missuppfattat vad som står i årsredovisningarna vi granskat och att våra resultat då inte överensstämmer med hur verkligheten ser ut. I de fall vi har haft svårt att tolka innehållet i årsredovisningarna har detta därför beskrivits i empiri och analys som att årsredovisningen varit otydlig.

3. Referensram

I referensramen beskrivs de ideella föreningarna och vilken reglering de omfattas av. Detta följs av forskning avseende normer och praxis för redovisningen i ideella föreningar, en redogörelse av fond- respektive enterprise-teorin samt betydelsen av icke-finansiell information.

3.1 Ideella föreningar

Det finns många typer av ideella föreningar. Förutsättningarna för att kallas för en rent ideell förening är att ingen näringsverksamhet bedrivs samt att medlemmarnas ekonomiska intressen inte främjas genom verksamheten. Exempel på sådana föreningar är religiösa och politiska föreningar samt de flesta föreningar inom kultur och fritid. Likaså är många hjälp- och biståndsorganisationer rent ideella föreningar. Andra typer av ideella föreningar är de som har ideell målsättning men utför näringsverksamhet samt de som främjar sina medlemmars ekonomiska intressen utan någon näringsverksamhet. Om medlemmarnas ekonomiska intressen främjas genom näringsverksamhet uppfylls dock rekvisiten för att benämnas som ekonomisk förening. (Hemström, 2000)

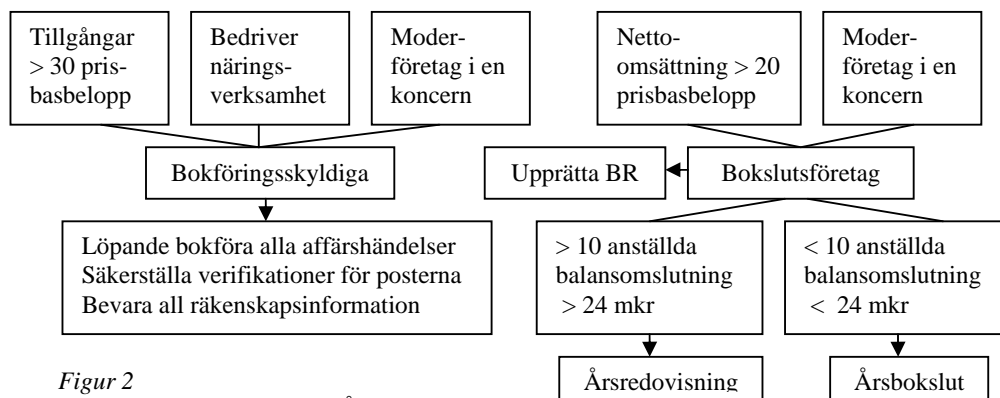
Den ideella föreningen blir en juridisk person vid bildandet om vissa villkor uppfylls. Bland annat måste stadgar om samverkan för gemensamma ändamål skrivas, innefattande föreningens namn och ändamål samt tillvägagångssätt för beslutsfattning. Det ska även finnas information om den styrelse som kan företräda föreningen gentemot tredje man. (Hemström, 2002) Utgångsläget i en ideell förening är att den är öppen för medlemmar att komma och gå, till skillnad från kommersiella bolag som är slutna associationer. Föreningen kan dock ha önskemål i sina stadgar angående vilka som bör ges medlemskap. För rent ideella föreningar såsom välgörenhets- och hjälporganisationer är medlemskapet rent icke-ekonomiskt, även om det i sig kan ge upphov till fördelar som kan vara av ekonomisk karaktär. Det kan exempelvis vara en god affär för ett företag att visa upp sig som givare till en biståndsorganisation. (Hemström, 2000)

3.2 Bokföringslagen

Den nya bokföringslagen infördes den första januari 2000 och började gälla för ideella föreningar den första januari 2001. Enligt lagen är ideella föreningar som är juridiska personer bokföringsskyldiga om tillgångarnas värde överstiger 30 prisbasbelopp och om inte annat anges i lagen. Om tillgångsvärdet underskrider gränsvärdet är de ändå bokföringsskyldiga, om de bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern. (BFL 1999:1078 2 kap 2 §) Enligt BFL:s förarbeten (Prop. 1998/99:130) innebär näringsverksamhet all verksamhet av ekonomisk art som betecknas som yrkesmässig. Detta gäller för hela föreningens verksamhet.

Att vara bokföringsskyldig innebär bland annat att företaget, eller den ideella föreningen i detta fall, löpande ska bokföra affärshändelser och bevara all räkenskapsinformation. De ideella föreningar som är bokföringsskyldiga och vars nettoomsättning är större än 20 prisbasbelopp räknas som bokslutsföretag. (BFL 1999:1078 1 kap 2 §) Dessa ska antingen upprätta ett årsbokslut eller årsredovisning i enlighet med ÅRL. Det är föreningens antal anställda de senaste två åren samt balansomslutningen som avgör om årsbokslut är tillräckligt eller om en årsredovisning behöver tas fram. Om antalet anställda överstiger 10 och balansomslutningen 24 miljoner kronor, måste de upprätta en årsredovisning. (BFL

1999:1078 6 kap 1, 3 §§) Figur 2 sammanfattar de olika gränsvärdena som en ideell förening måste ta ställning till enligt ÅRL.



Figur 2
Källa: egen bearbetning av ÅRL

Från och med den första januari 2007 räknas samtliga juridiska personer med begränsat ägaransvar som bokslutsföretag, vilket därmed påverkar ideella föreningar. Har dessa en nettoomsättning som normalt understiger tre miljoner tillåts de dock upprätta ett förenklat årsbokslut. (Prop. 2005/06:116)

3.3 Intäkter och kostnader för ideella föreningar

Eftersom delar av ÅRL inte är tillämplbara för ideella föreningar har BFN gjort specialuttalanden för dessa områden. Det allmänna rådet BFNAR 2002:8 berör intäkter och kostnader och gäller för ideella föreningar som är bokslutsföretag. Enligt ÅRL ska resultaträkningen upprättas enligt kostnadsslagsmodellen eller funktionsmodellen. I båda fallen finns som första post begreppet nettoomsättning, vilket innebär intäkter från sålda varor och tjänster som ingår i den normala verksamheten. (3 kap 12 §). För ideella föreningar är det dock ovanligt att intäkterna kommer från försäljning av varor och tjänster. Istället kännetecknas intäkter främst av inflöde av ekonomiska fördelar som föreningen själv erhållit genom näringsverksamhet, medlemsavgifter eller på annat sätt. Enligt rådet kan gåvor och bidrag som är vanliga i biståndsorganisationer vara exempel på intäkter som erhållits "på annat sätt". (BFNAR 2002:8 3 §) Alla intäkter får dock inte ingå i föreningens nettoomsättning, utan endast de som uppstått genom näringsverksamhet samt skulle ha redovisats som nettoomsättning enligt allmänna principer. Med det menas att sådan verksamhet som trots allt inte är av ideell natur, utan som har inslag av näringsverksamhet får inräknas. (BFNAR 2002:8) I ÅRL (3 kap 4 §) framgår att andra poster än de som lagen föreskriver får redovisas i resultaträkningen om BFN gjort riktlinjer för detta. För ideella föreningar rekommenderar därför BFN att särredovisa nettoomsättning, medlemsavgifter, gåvor och bidrag, eftersom de är de mest frekventa posterna i denna typ av organisationer. Då medlemsavgifterna ofta har stor betydelse bör de redovisas ovanför nettoomsättningen.

BFN tillägnar vidare gåvorna ett eget uttalande genom BFNAR 2002:10. Gåvor definieras där som tillgångar utan krav på ekonomisk motprestation. I bokslutet ska gåvor som är avsedda för stadigvarande bruk anses som anläggningstillgångar och övriga som omsättningstillgångar. De medel som biståndsorganisationerna erhåller från allmänheten

klassificeras därmed som omsättningstillgångar eftersom avsikten är att skänka dem vidare. Liksom alla typer av gåvor intäktsredovisas medlen till sitt anskaffningsvärde vid mottagandet. När gåvan sedan skänks bort redovisar biståndsorganisationen en kostnad som består av tillgångens redovisade värde. (BFNAR 2002:10) Många biståndsorganisationer och andra ideella föreningar mottar förutom gåvor från privatpersoner och företag även medel från staten eller EU. Sådana gåvor behandlas dock inte analogt med de ovanstående. BFN benämner dem istället som bidrag och om de kommer från en svensk myndighet får den mottagande föreningen intäktsföra dem redan då beslutet är taget om bidraget. Därmed ställs de mot den kostnad som bidraget är avsett att täcka. (BFNAR 2002:11)

BFN har dessutom förtydligt hur kostnadsbegreppet bör hanteras av de ideella föreningarna. En kostnad är ett utflöde av ekonomiska fördelar under räkenskapsperioden som gjorts för föreningens egen räkning. (BFNAR 2002:8) För att ge läsaren av årsredovisningen god insikt i verksamheten och dess finansiering är utformningen av kostnadsredovisningen för biståndsorganisationer av stor vikt. Det är önskvärt att kunna påvisa vilka kostnader som gått till verksamhetens egentliga syfte och vilka som är av mer administrativ karaktär.

Det finns mycket som talar för funktionsindelad resultaträkning framför kostnadsslagsindelad för de ideella föreningarna, med hänsyn till deras verksamhet. I biståndsorganisationer innebär det att aktiviteter som är återkommande, exempelvis kostnader för mat- eller klädsändningar, redovisas i egna poster och kan särredovisas under uppkomståren. En funktionsindelad resultaträkning redogör ofta tydligare för vad donerade medel använts till och ställer större krav på motivering till om medlen inte använts, än en kostnadsslagsindelad resultaträkning. (Torkelsson & Törning, 2000) Den kostnadsslagsindelade resultaträkningen mäter istället organisationens prestationer och ligger till grund för BAS-kontoplanen. Intäkter och kostnader redovisas brutto. (Nytt från revisorn nr 5, 2004) De ideella föreningarna behöver dock varken använda sig av en kostnadsslagsindelad eller funktionsindelad resultaträkning. Om verksamheten inte möjliggör något annat alternativ har de istället rätt att använda andra uppställningsformer för resultaträkningen, under förutsättning att en motivering anges i not. (ÅRL 3 kap 3 §). ÅRL medger också att poster i resultaträkningen får bytas ut om inriktningen på organisationens verksamhet kräver detta. I balansräkningen finns dock inte samma möjlighet att anpassa huvudrubrikerna. (3 kap 4 §)

3.4 Grundläggande redovisningsprinciper

Bokföringsskyldigheten ska enligt BFL fullgöras i enlighet med god redovisningssed, vilket bland annat innebär att organisationen vid upprättandet av sin årsredovisning ska följa de redovisningsprinciper som ÅRL ställer upp. (BFL 4 kap 2 §) Detta betyder dock inte att andra etablerade principer inte ska beaktas av företagen. De redovisningsprinciper som kan anses ingå i begreppet god redovisningssed beskrivs i Redovisningsrådets *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, som är en svensk översättning av IASB:s *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. (FAR:s vägledning om årsredovisning i aktiebolag) Nedan diskuteras två grundläggande redovisningsprinciper som är av betydelse för redovisningsproblematiken hos biståndsorganisationer. En annan princip som är relevant för dessa organisationer är fortlevnadsprincipen. Eftersom den dock inte är tillämplig på det sätt ÅRL förespråkar, diskuteras den istället i avsnitt 3.8.3, Enterprise-teorin.

3.4.1 Matchningsprincipen

I sin mest allmänna formulering innebär matchningsprincipen att företagets intäkter ska matchas mot kostnader för de resurser som använts för att skapa intäkterna. Innebörden av matchningsprincipen beror således på när intäkterna erkänns i redovisningen. (Smith, 2000) Det finns en problematik i att bestämma vilka inkomster och utgifter från tidigare, innevarande och kommande perioder som ska belasta innevarande redovisningsperiod. Ett problem av sådan karaktär benämns periodiseringsproblem. (Gröjer, 2002)

Bokföringsnämnden beskriver i sitt allmänna råd ”Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar” (BFNAR 2002:8) sin syn på hur matchningsprincipen ska tillämpas i ideella föreningar. I detta råd ifrågasätts om matchning överhuvudtaget kan ske mellan intäkter och kostnader i den ideella verksamheten, då föreningarna karaktäriseras av att de först måste skapa intäkter för att kunna besluta om sina ideella aktiviteter. Frågan har därför uppkommit om de ideella föreningarna skulle kunna tillämpa en omvänd matchning som är kostnadsorienterad, där intäkten inte redovisas förrän kostnaden uppstår. BFN gör dock ställningstagandet att en sådan matchning inte kan godtas, då en allmän princip om omvänd matchning sannolikt skulle leda till flera praktiska redovisningsproblem. De menar också att om en kostnadsorienterad matchning tillåts kommer föreningarna i många fall tillämpa två olika matchningsprinciper, vilket gör deras redovisning svårbegriplig. BFN anser därför att de ideella föreningarna, liksom företag i allmänhet, som huvudregel ska använda en intäktsorienterad matchning i sin redovisning.

3.4.2 Försiktighetsprincipen

Enligt försiktighetsprincipen ska företaget, vid valmöjlighet mellan två tänkbara värden, värdera tillgångar så lågt som möjligt och skulder så högt som möjligt. Ett försiktigt förhållningssätt innebär att företaget ska ta hänsyn till de intäkter som konstaterats under året och till alla förutsebara och möjliga ekonomiska förpliktelser, även om företaget inte får kännedom om dessa förrän efter balansdagen. (Smith, 2000)

Bland de ideella föreningarna har funnits en tradition att sätta av medel till framtida aktiviteter genom att, på balansräkningens skuldsida, göra en avsättning av medel reserverade för framtida ändamål. Sedan föreningarna tvingades börja tillämpa ÅRL måste dock ett antal kriterier vara uppfyllda för att en avsättning ska få göras, vilket innebär striktare krav. (Torkelsson & Törning, 2000) ÅRL tillåter företaget att redovisa en avsättning för förpliktelser som kan hänföras till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin existens. (3 kap 9 §) Avsättningen får således inte avse ett kommande räkenskapsår, utan förpliktelsen måste ha uppkommit genom en händelse under det aktuella räkenskapsåret. En skuld definieras enligt Redovisningsrådets rekommendation nr 16 som ett åtagande som har sin grund i en inträffad händelse och som förväntas medföra ett utflöde av resurser från organisationen. Vad som skiljer en avsättning från en skuld är således att avsättningen är oviss vad gäller belopp eller tidpunkt för betalning. (RR 16, p 10)

3.5 God sed enligt Frivilligorganisationernas insamlingsråd

FRII är en förkortning för Frivilligorganisationernas insamlingsråd och är de svenska insamlingsorganisationernas gemensamma branschorgan. Organisationens syfte är att verka för ett gynnsamt klimat för frivilligarbete och insamling bland allmänheten. De säkerställer också att insamlingen sker under ett visst mått av kontroll, med bidragsgivarens trygghet i åtanke.

FRII har som uppdrag att utveckla god redovisningssed för sina medlemmar. Detta innefattar ett förtydligande av den reglering som gäller för insamlingsorganisationer. Bland annat menar FRII att nedanstående indelning av resultaträkningen är lämplig.

Intäkter	Kostnader (Funktionsindelad)	Kostnader (Kostnadsslagsindelad)
Insamlade medel	Ändamålskostnader	Verksamhetskostnader
Medlemsavgifter	Insamlingskostnader	Handelsvaror
Bidrag	Administrationskostnader	Övriga externa kostnader
Försäljning		Personalkostnader
		Av- och nedskrivningar

Tabell 1: Översikt intäkter och kostnader i insamlingsorganisationer

Källa: FRII:s etiska riktlinjer

Enligt FRII ska gåvor i form av kontanter redovisas enligt kontantprincipen. Detta innebär att dessa medel intäktsförs i samma period som de betalas in till organisationen. Även andra typer av gåvor ska intäktsredovisas i den period de är överlämnade på ett sakrättsligt bindande sätt. FRII:s medlemmar kan använda sig av både funktionsindelad- och kostnadsslagsindelad resultaträkning men FRII förespråkar den förstnämnda. En funktionsindelad resultaträkning visar tydligare för allmänheten hur stor del av de insamlade medlen som förbrukats i form av ändamåls-, insamlings- och administrationskostnader, samt hur insamlingsnettot använts. Om organisationen har flera olika insamlingsändamål ska dessa redovisas separat. Intäkter och kostnader som kan hänföras till en specifik insamlingskampanj bör redovisas så att insamlingsnettot kan utläsas. (FRII:s Etiska Riktlinjer)

Organisationens insamlade medel måste användas dels i enlighet med dess fastställda mål och dels i linje med givarens intentioner. Planer för hur förvaltningen av dessa medel ska hanteras om de förblir i organisationen under en tid måste finnas, då det i vissa fall kan röra sig om flera år. Det viktigaste är dock att organisationen för ett resonemang om denna förvaltning och i årsredovisningen presenterar en slutsats. Resonemanget bör innefatta en högsta respektive lägsta gräns för storleken på det egna kapital som finns i organisationen. (FRII:s Etiska Riktlinjer)

FRII beskriver hur organisationen kan tydliggöra redovisningen av kvarvarande ändamålsbestämda medel och de medel som kostnadsförts under året men insamlats under tidigare år. Dessa omföringar presenteras som en tilläggsupplysning under resultaträkningen och medför att organisationen får en möjlighet att justera sitt resultat. Det belopp som kvarstår efter omföringarna avser ej ändamålsbestämda medel och förs till balanserat kapital i balansräkningen. Nedan beskrivs hur denna fördelning kan presenteras. (FRII:s vägledning för god redovisningssed)

Fördelning av årets resultat

- + Årets resultat enligt resultaträkningen
- + Utnyttjande av ändamålsbestämda medel från tidigare år
- Reservering av ändamålsbestämda medel som inte utnyttjats under året
- = Kvarstående belopp för året/Förändring balanserat kapital

Tabell 2: Fördelning av årets resultat

Källa: FRII:s vägledning för god redovisningssed

FRII ger även exempel på hur årets reserveringar och utnyttjanden av ändamålsbestämda medel bör uttryckas inom det egna kapitalet. I tabell 3 visas hur uppställningen kan se ut. Tabellens tyngdpunkt ligger på de delar av FRII:s förslag som berör dessa medel.

	IB	Reserveringar	Utnyttjande	Årets resultat
Donationskapital	X			
Värdesäkringskapital	X			
Ändamålsbestämda medel Y	X	X	-X	
Ändamålsbestämda medel Z	X	X	-X	
Balanserat kapital	X			X/-X
Totalt eget kapital	X			

Tabell 3: Uppställning av eget kapital

Källa: FRII:s vägledning för god redovisningssed

Redovisning av de olika fonderna inom eget kapital, det vill säga de ändamålsbestämda medlen för olika projekt benämnda Y och Z i exemplet ovan, syftar till att på ett tydligt sätt redovisa de kvarvarande medel som ändamålsbestämts av givaren eller organisationens styrelse. Balanserat kapital utgörs endast av medel som inte är öronmärkta för ett visst ändamål och som därmed fritt kan disponeras av styrelsen. Om styrelsen vid ett senare tillfälle skulle vilja ändamålsbestämma detta balanserade kapital görs en omföring i noten för eget kapital. Av exemplet framgår att nya reserveringar ökar det egna kapitalet, samtidigt som de tidigare gjorda reserveringar som utnyttjats under året har motsatt effekt. (FRII:s vägledning för god redovisningssed)

3.6 God sed enligt Stiftelsen för insamlingskontroll

Stiftelsen för insamlingskontroll (SFI) har som uppgift att ställa upp krav för de insamlingsorganisationer som innehar 90-konton, det vill säga kontrollgirokonton, och därmed är anslutna till SFI. De säkerställer bland annat att medlemmarnas insamling bland allmänheten sker under betryggande kontroll samt att insamlingen inte belastas med oskäligen kostnader. Även SFI har valt att ge ut en vägledning för redovisning hos sina medlemmar. Syftet med denna är att öka jämförbarheten mellan de olika organisationernas redovisningar. Vägledningen har utarbetats i samarbete med BFN och följer i mångt och mycket de mallar som FRII ställt upp. (SFI:s rapportpaket för 2005)

Ett fåtal skillnader finns dock mellan de båda vägledningarna. SFI påpekar att då den ideella organisationen skiljer sig från en kommersiell organisation blir begreppet *resultat* mindre intressant. Då SFI tolkar ÅRL som att inget utrymme ges för något annat uttryck längst ned i resultaträkningen, anser de sig tvungna att följa denna regel. FRII har dock gett sina medlemmar som alternativ att under resultaträkningen lägga in *fördelning av årets resultat* som en tilläggsupplysning. Denna upplysning är obligatorisk i SFI:s mall. Eftersom

fördelningen inte finns omnämnd i ÅRL väljer SFI att kalla nettot efter fördelningen för *årets saldo* för att inte förväxla de båda begreppen. (SFI:s rapportpaket för 2005)

Årets saldo under resultaträkningen måste vara samma belopp som återfinns under rubriken eget kapital i balansräkningen. SFI anser att syftet med balansräkningen delvis är att tydliggöra hur stor andel av det egna kapitalet som organisationen anser vara bundet enligt dess stadgar och andra föreskrifter. Samtidigt ska andelen som redan vid bokslutstillfället är ändamålsbestämt specificeras. (SFI:s rapportpaket för 2005)

3.7 Normer och praxis i ideella föreningar

Tidigare forskning inom den ideella sektorn är begränsad. Under senare år har sektorn dock växt i omfattning i den västerländska delen av världen. Agneta Gustafsons pilotstudie (2006:1) av redovisningen i 39 insamlingsorganisationer visar att det finns en stor variation i hur organisationerna redovisar och vilka rekommendationer som efterföljs. Där framgår att de sneplat på vinstdrivande företags redovisning och i andra fall kommit på egna lösningar, trots att studien genomfördes innan BFL och ÅRL började gälla för många ideella föreningar. Pilotstudien är grunden till hennes avhandling *Normer och praxis – tre ideella föreningar och deras redovisning* (2006:2). Arbetet med avhandlingen genomfördes i två steg; dels 1998, det vill säga före de nya reglernas införande, samt efter implementeringen, 2001.

En av de tre föreningar Gustafson (2006:2) undersökt är biståndsorganisationen Svenska Röda Korset. I avhandlingen framkommer att biståndsorganisationens intressenter vill veta var pengarna kommit ifrån och vad de sedan använts till. Om detta inte kan redovisas kommer verksamheten inte kunna fortleva eftersom inga nya medel skulle inflyta. Det står också klart att de ideella föreningarna påverkades starkt av kommersiell redovisning redan innan tillämpningen av BFL och ÅRL. Dock placerades stora delar av kapitalet i reserveringar eller avsättningar, eftersom de varken ansågs uppfylla kriterierna för att klassificeras som skuld eller eget kapital. Genom att utjämna resultatet med hjälp av avsättningar och reserveringar kunde ett nollresultat uppnås, vilket indikerade för läsaren av årsredovisningen att det inte fanns oanvända medel kvar i organisationen. Efter tillämpningen av BFL kvarstår dock avvikelser från kommersiell redovisning, även om de enligt Gustafson är betydligt färre. Tidigare gjorda avsättningar och reserveringar ingår istället i skulder eller eget kapital, men med nya underrubriker. Gränsdragningen mellan skulder/avsättningar och eget kapital är dock diffus. Kapitalet är inte tänkt att samlas på hög utan ska användas allt eftersom. Biståndsorganisationen har visserligen en moralisk förpliktelse gentemot givarna att använda kapitalet, men beteckningen eget kapital är missvisande. Snarare rör det sig om föreningens kapital, menar Gustafson.

Vidare framgår av avhandlingen att tillämpningen av den nya lagstiftningen medfört att nollresultat inte längre eftersträvas, och att ändamålskostnader blivit en viktig post i resultaträkningen. För biståndsorganisationerna tar resursinsamlingen tid och därför är det nödvändigt att periodisera, det vill säga dela upp kostnader och intäkter så att de hamnar i rätt period. Det måste vara tydligt vad olika projekt kostar och i vilka perioder kostnaderna uppkommer. På så sätt möjliggörs en redovisning som påvisar att ändamålsanpassade medel hamnat på rätt ställe. Bidrag och gåvor periodiseras därför i takt med att kostnaderna de avser täcka uppkommer. Detta sker i form av en reservering utanför resultaträkningen. Periodiseringen är också ett viktigt steg för att kunna uppvisa om verksamheten genererat ett överskott eller underskott under året. Enligt Gustafson (2006:2) är det lämpligare att tala om

över- eller underskott än om finansiella resultat. Resultatbegreppet får nämligen en annan innebörd för ideella föreningar än för kommersiella bolag, eftersom det inte kan relateras till föreningens prestationer. Ett negativt finansiellt netto hos en biståndsorganisation kan vara ett tecken på att tidigare inkomna medel tagits i anspråk och ett positivt netto skulle kunna ses som en skuld eftersom medlen framöver kommer att användas. Eftersom det inte längre är tillåtet att göra avsättningar till fonder och reserveringar i resultaträkningen, eller upplösningar av desamma, används istället en tilläggsupplysning under resultaträkningen, i ett försök att visa intressenterna hur finansieringen av verksamheten går till. Samtidigt visas i balansräkningen fonderna efter denna fördelning och således finns det två olika resultat i balans- respektive resultaträkning. Det står trots allt klart att en resultatpost inte säger mycket om verksamhetens prestationer. En funktionsindelad resultaträkning har visserligen fördelen att visa vad olika projekt kostat, men visar å andra sidan ändå inte hur kostnadseffektivt arbetet har varit. För årsredovisningens läsare kan det därför vara svårt att förstå sambanden mellan resultat- och balansräkning, varför verksamhetsberättelsen är extra viktig för dessa ideella föreningar. Effekten av verksamhetens aktiviteter är det egentliga resultatet, men detta är svårt att mäta. Därför bör vikt läggas vid att beskriva aktiviteternas effekt i verksamhetsberättelsen.

Enligt Gustafson (2006:2) uppvisar årsredovisningarna en tydlig imitering av kommersiell redovisning även utöver vad som krävs av lagen, vilket skulle kunna vara en effekt av att läsaren på så sätt lättare kan känna igen sig i redovisningen. Gustafson menar dock att det inte enbart är årsredovisningen som kommunicerar budskapet om hur resurserna används i organisationerna. Medias rapportering samt specifika rapporter som skickas till olika bidragsgivare är också viktiga kommunikationsmedel. Dessa kanaler har också påverkan på vilken redovisningspraxis som används.

3.8 Redovisningsteori

Nedan beskrivs några av redovisningens föreställningsramar, även kallade kapitalteorier, och hur dessa utvecklats i takt med att associationsformer och därmed även redovisningsbehov blivit alltmer diversifierade. Dessa teorier används för att förstå bakomliggande orsaker till varför redovisningen ser ut som den gör i olika typer av verksamheter samt klargöra relationerna mellan ägare, redovisningsenhet och andra intressenter. Ägar- och enhetsteorin etablerades tidigast och när företagen och deras redovisning utvecklades följde fler teorier som var bättre anpassade till deras verksamhet. Exempel på sådana är fond- och enterprise-teorin. (Falkman, 2000) För att skapa större förståelse för i vilket syfte dessa utvecklades, inleds avsnittet med en beskrivning av deras föregångare.

3.8.1 Ägar- och enhetsteorin

Ägarteorin utgår från perspektivet att företaget, med dess tillgångar och skulder, tillhör ägaren. Redovisningens syfte är därmed att bestämma nettovärdet i företaget, det vill säga det resultat som tillfaller ägaren. Ägaren kan utgöras av fler än en, exempelvis en samling aktieägare till ett onoterat aktiebolag. Nedan illustreras ägarteorins redovisningsekvation.

Balansräkning

Tillgångar	Skulder och ägarkapital
------------	-------------------------

*Figur 3: Ägarteorins redovisningsekvation
Källa: Falkman, 2000*

Den teori som utvecklades till följd av att ägar teorin inte kunde tillämpas på nya typer av företagsformer, var enhetsteorin. Den är istället uppbyggd på det faktum att företaget är en enhet separerad från dess ägare. Enheten kan definieras som en ekonomisk rörelse som existerar helt på egen hand. Ett företag som är listat på en börs upphör exempelvis inte att existera om en aktieägare dör. Till skillnad från ägar teorin i vilken ägaren arbetar för företaget, arbetar företaget enligt enhetsteorin för aktieägarna. De två teorierna utesluter inte varandra, utan influerar båda redovisningen, även om enhetsteorin utgör grunden för dagens redovisning. (Kam, 1990) Eftersom det är företagets inkomster som är centrala för aktieägarna är denna teori uppbyggd kring resultaträkningen i första hand. (Riahi-Belkaoui, 2004) Enhetsteorins redovisningsekvation presenteras nedan.

Balansräkning

Tillgångar	Finansierings- kapital
------------	---------------------------

*Figur 4: Enhetsteorins redovisningsekvation
Källa: Falkman, 2000*

3.8.2 Fondteorin

William J. Vatter formulerade 1947 en teori anpassad till icke-vinstdrivande organisationer som fokuserar på en opersonlig fond istället för på det ägarförhållande som betonas i ovanstående teorier. Då vinstmotiv saknas hos sådana organisationer är det mer lämpligt att mäta hur väl organisationen skött sina åtaganden, istället för att mäta lönsamheten. Huvudsyftet i fondteorin är förvaltning och förbrukning av mottagna finansiella resurser i enlighet med krav från lagar och normer. Den finansiella rapporteringen riktas mer mot allmänheten än mot investerare och fonder upprättas för att säkerställa att resurser förvaltas och används i rätt syfte. (Kam, 1990)

Enligt fondteorin är redovisningen en av de specialiserade formerna av kvantitativ metod och en speciell typ av statistisk procedur. Redovisning förknippas med kvantifiering av organisationens verksamhet och saknar referens till användarna av redovisningen och till syftet med användningen. Detta trots att det finns belägg för att fakta har olika betydelse för olika personer och att det är omöjligt att tillfredsställa varje behov med endast en typ av finansiell rapportering. Teorins grundare förhåller sig skeptisk till traditionell värdering, då han ser denna som subjektiv och som ett sätt att kvantifiera den data som ett företag måste handskas med i sin redovisning. För att kunna presentera rättvisande information kan organisationen i vissa fall behöva ta till andra typer av värderingsmetoder. Dessa metoder behöver, ur ett socialt perspektiv, vara mer objektiva för att skapa mening för läsaren. (Vatter 1947)

Definitionen av en fond är enligt teorin generellt sett relaterad till specifika syften, aktiviteter eller situationer. En fond samexisterar inte med en fysisk eller juridisk person, utan dess huvudsakliga materiella attribut är tillgångarna inom den. Däremot kan både juridiska och fysiska personer vara relaterade till fonden på olika sätt, exempelvis ledning, fordringsägare eller sponsorer. En fond består av tillgångar och eget kapital. Dess redovisningsekvation illustreras av följande figur (Vatter, 1947):

Balansräkning

*Figur 5: Fondteorins redovisningsekvation
Källa: Vatter, 1947*

Tillgångar	Restriktioner på tillgångar
------------	-----------------------------

Tillgångarna är varken fysiska ting eller finansiella fenomen, utan representerar den potentiella förmågan att uppfylla fondens mål. Tillgångarnas existens och mening beror på fondens natur och operativa syfte. (Vatter, 1947) Eget kapital betraktas som restriktioner på tillgångarna. Förpliktelser representerar framtida utbetalningar och inte existerande anspråk på tillgångarna. Därför kännetecknas förpliktelser av de restriktioner som de ålägger fondens tillgångar, det vill säga öronmärkningen av en viss del av tillgångarna för framtida utbetalning. Det resterande egna kapitalet, eller ägarnas kapital, utgör en sista restriktion på tillgångarna, vilket fastställer fondens redovisningsekvation. (Kam, 1990)

Intäkter representerar en ökning av fondens tillgångar som är helt fri från restriktioner, bortsett från restriktionen i form av det resterande egna kapitalet. Exempelvis är en gåva utan restriktioner en intäkt, men inte en gåva som av givaren är reserverad för ett speciellt investeringsändamål. Ränta och utdelning på investeringen är däremot intäkter för fonden, eftersom de är utan restriktioner. Kostnader utgör frigörandet av resurser i syfte att uppnå fondens mål. (Kam, 1990) Enligt fondteorin ska ingen större tilltro sättas till begreppet resultat. Istället för en traditionell resultaträkning förespråkas en uppställning där information förmedlas på ett sätt som gör att varje enskild användare kan skapa en resultatbild som är meningsfull för just dennes syften. Fokus bör ligga på flödet av resurser snarare än på resultat. (Vatter, 1947)

3.8.3 Enterprise-teorin

Enterprise-teorin utvecklades utifrån de brister som fanns i ägar- och enhetsteorin och är samtida med fondteorin. Denna riktar sig till organisationer vars verksamhet påverkar hela samhället. Enligt teorin kan sådana institutionaliserade organisationer inte ses som avskilda enheter i samhället eftersom de beslut som fattas inom organisationerna påverkar många aktörer. Alla dessa aktörer utgör tillsammans en stor del av samhället och organisationen ska därför anses ha ett samhällsligt ansvar att ta hänsyn till då de bedriver sin verksamhet. Det viktiga är enligt teorin inte organisationens associationsform utan snarare dess verksamhet. (Kam, 1990) Förpliktelserna gentemot de olika intressenterna är mer eller mindre definierade och särskilt utrymme för tolkning ligger i förpliktelsen gentemot allmänheten. (Smith, 2000) Den redovisning som organisationen producerar syftar därför inte enbart till att rapportera ett resultat. Den ska också utgöra ett underlag för samhällets bedömning av både organisationens resultat och verksamhet. Detta innebär ökade krav på det reglerade ramverk som är utgångspunkten för redovisningen. (Suojanen, 1954) Redovisningsekvationen för denna teori kan beskrivas med hjälp av nedanstående figur.

Balansräkning

Tillgångar	Förpliktelser gentemot samhället
------------	-------------------------------------

Figur 6: Enterprise-teorins redovisningsekvation
Källa: Egen bearbetning

Ägandet och verksamheten har inget tydligt samband i denna organisation. Däremot finns en tydlig koppling mellan verksamheten och samhället i sig. Med detta menas att organisationen inte skulle fungera utan samhällets inverkan, då samhället är en del av organisationen och ger verksamheten en mening. Av denna anledning är organisationens fortlevnad överordnad andra intressen från ägarna, eftersom verksamheten berör ett stort antal intressenter i samhället. (Suojanen, 1954)

Enligt enterprise-teorin ska värdet av den produkt eller tjänst som erbjuds mätas utifrån bidraget till det ekonomiska flöde som finns i samhället, det vill säga organisationens samhällseliga ansvar. Utgångspunkten för detta värde är ett socialt perspektiv där en rent företagsekonomisk värdering av inkomsten är otillräcklig. (Suojanen, 1954) Exempel på sådana ekonomiska flöden är löner till anställda, utdelning till aktieägare och skatt till staten. (Kam, 1990). Enterprise-teorins avsikt är att organisationen ska redovisa tillräckligt omfattande information för att möta olika intressenters behov av att fastställa hur det redovisade förädlingsvärdet uppstått. Denna typ av redovisning ska inte ersätta resultat- eller balansräkning utan fungerar som en kompletterande rapport. Samtliga värden ska baseras på sitt verkliga ekonomiska värde och inte på historisk kostnad. Därmed redovisas ett betydligt mer rättvisande och aktuellt resultat, eftersom det uppdateras i samband med organisationens årsbokslut och kvartalsrapporter. Rapporten ska bidra med mer information än bara det primära resultat som i ägar- och enhetsteorin endast syftar till att generera en vinst till företagets ägare respektive företaget självt. (Suojanen, 1954) I enterprise-teorin behandlas alla intressenter som subjekt för redovisningen eftersom alla grupper delar på förädlingsvärdet. (Smith, 2000)

På grund av ovanstående beskrivning av redovisning får eget kapital som residualpost en ny innebörd. De vinster som återinvesteras i organisationen gynnar inte nödvändigtvis ägarna, utan samhället som helhet. Det blir därför oklart vilken grupp som verkligen är residualmottagare och de sammanlagda vinsterna kan snarare sägas tillhöra organisationen själv istället för ägarna. (Smith, 2000)

3.9 Värdet av icke-finansiell information

Samtidigt som organisationerna måste vara medvetna om vilket budskap de vill förmedla med sin redovisning, bör hänsyn tas till vad användarna, exempelvis givarna, föredrar för information. I en studie av Connolly & Hyndman (2004) undersöktes över 300 brittiska och irländska biståndsorganisationer av varierande storlek. Av studiens resultat framgår att användarna av redovisningen föredrar fokus på information om verksamheten framför rent finansiell information. Således finns en önskan om att organisationerna tydligare ska redogöra för bland annat de fastställda målen med verksamheten, de generella problem som finns där biståndet är tänkt att användas samt mått på icke-finansiell effektivitet.

REFERENSRAM

Överlag visar det sig att större organisationer är bättre på att redovisa icke-finansiell information än mindre och efterföljer gällande rekommendationer i högre grad. Författarna till studien menar att det även är av stor vikt för biståndsorganisationerna att i sin redovisning tydliggöra hur deras framtida målsättning ser ut. Detta är värdefull information för potentiella bidragsgivare och donatorer. Likaså bör organisationerna se över sin budget, vilken kan indikera kommande inkomstbehov. Bakgrundsinformation om verksamheten kan vara kostsamt för biståndsorganisationer att beskriva i sin redovisning, vilket skulle kunna innebära att en organisation med knapphändig verksamhetsinformation varit effektiv i sitt kostnadstänkande och lagt sina medel på andra aktiviteter. Å andra sidan är denna information starkt relaterad till den ekonomiska informationen. Det har många gånger visat sig att organisationer som visar mer än nödvändigt i sina årsredovisningar, upplevt finansiella framgångar på grund av detta. Författarnas slutsats är därför att fördelarna med att skriva en mer utförlig årsredovisning överväger nackdelarna. (Connolly & Hyndman, 2004)

4. Empiri och analys

I detta avsnitt presenteras resultaten av den empiriska undersökningen. Resultaten analyseras med hjälp av uppsatsens referensram. Analysen är uppdelad i två delar, där den första delen redogör för likheter och skillnader i organisationernas redovisning. Den andra delen fördjupar diskussionen om redovisningens utformning utifrån de tidigare beskrivna redovisningsteorierna.

4.1 Presentation och analys av empiriskt material

I detta avsnitt beskrivs likheter och skillnader i organisationernas redovisning, kopplat till den reglering som redovisningen ska upprättas utifrån. De områden som belyses är relaterade till redovisad användning av insamlade medel, matchning mellan intäkter och kostnader, samt begreppen resultat och eget kapital. För att tydliggöra jämförelsen mellan medlemmar i FRII och övriga uttrycks i tabellerna först det totala antalet organisationer som uppfyller kriteriet och inom parentes anges hur många av dem som inte är medlemmar i FRII. I bilaga 3 återges vilka organisationer som siffrorna avser och i bilaga 1 återfinns en kort verksamhetsbeskrivning av respektive organisation.

4.1.1 Typ av resultaträkning

Vilken typ av resultaträkning används?	
Funktionsindelad 6 (2)	Kostnadsslagsindelad 4 (3)

Tabell 4

En knapp majoritet av biståndsorganisationerna i undersökningen använder en funktionsindelad resultaträkning. Såväl BFN som FRII förespråkar denna typ av uppställning, eftersom den ger en tydligare bild av hur ändamålskostnader, administrationskostnader och insamlingskostnader fördelats. Resonemanget stöds även av Torkelsson & Törning som hävdar att en funktionsindelad resultaträkning på ett tydligare sätt redogör för vad donerade medel använts till. På så sätt blir det även lättare för läsaren att se om medlen inte använts.

Den funktionsindelade resultaträkningen som bygger på olika funktioner inom verksamheten är, som nämnts i avsnitt 3.3, mer subjektiv och beroende av hur verksamheten är organiserad. För en liten organisation kan det vara svårt att dela upp den i olika funktioner, varmed en funktionsindelad resultaträkning är utesluten. Den kostnadsslagsindelade resultaträkningen kan å andra sidan användas av alla organisationer eftersom den mäter varje prestation för sig utan någon funktionsuppdelning.

Tre av de fyra organisationer i undersökningen som använder en kostnadsslagsindelad resultaträkning, är inte medlemmar i FRII. Som konstaterats i avsnitt 2.3 är dessa organisationer i regel av mindre storlek, vilket kan innebära att de är exempel på organisationer vars verksamhet är för liten för att kunna delas in i olika funktioner.

4.1.2 Matchning

Av de organisationer som beskrivit sina principer för intäktsredovisning redovisar de allra flesta enligt den så kallade kontantprincipen, vilken även föreskrivs av FRII. Därmed intäktsförs insamlade medel i den period de inkommer. Orsaken till att denna metod tillämpas skulle kunna vara att det är svårt att periodisera inkomsterna och låta dem vänta på att bli bokförda till dess de ska användas. Ingen skillnad görs för huruvida de insamlade medlen är ändamålsbestämda eller ej. Undantaget är Kooperation utan gränser som väljer att redovisa insamlade ändamålsbestämda medel på skuldsidan i balansräkningen som en förutbetalad intäkt. Resultaträkningen påverkas i detta fall inte förrän resurserna används. Med andra ord har organisationen gjort bedömningen att både belopp och tidpunkt för utflöde av medlen är helt säkerställda, eftersom de klassificeras som skulder.

Vilken matchning används för ändamålsbestämda medel vid intäktsredovisning?		
Traditionell matchning 1 (0)	Omvänd matchning 7 (3)	Framgår ej 2 (2)

Tabell 5

Eftersom kontantprincipen används i de flesta fall sker ingen traditionell matchning. Detta trots att BFN rekommenderar intäktsorienterad matchning även för ideella föreningar. Nämnden ser dock behovet av att använda en omvänd matchningsprincip eftersom intäkterna i ideella föreningar oftast inkommer innan kostnaderna uppstår. Även Gustafson konstaterar att det finns anledning för biståndsorganisationer att använda sig av omvänd matchning. Enligt BFN är dock det främsta argumentet mot att använda omvänd matchning att undvika två olika matchningsprinciper. För de organisationer som samtidigt bedriver någon form av näringsverksamhet som kräver traditionell matchning, skulle detta kunna vara ett problem, då BFN menar att redovisningen tenderar att bli svårbegriplig vid tillämpning av två olika matchningsprinciper.

Trots BFN:s uttalande framgår det av tabell 5 att en majoritet av de undersökta organisationerna använder sig av omvänd matchning. De gör med andra ord reserveringar i balansräkningen av något slag för de ändamålsbestämda medel som ännu inte förbrukats. Reserverade medel matchas sedan mot de kostnader de avser att täcka, när dessa uppkommer. En mer utförlig beskrivning av hur balans- respektive resultaträkning påverkas återfinns i avsnitt 4.1.5.

Den organisation som skiljer sig mest ifrån övriga när det gäller matchning är Läkare utan gränser. De använder sig visserligen av kontantprincipen, men vid en närmare granskning av årsredovisningen förefaller det som om traditionell matchning används. Exempelvis redovisas kostnader för projekt till följd av tsunamikatastrofen redan under 2005, trots att dessa medel inte kommer att användas förrän 2006. Detta eftersom intäkterna för ändamålet redan har redovisats. Därmed har kostnaden matchats mot intäkten, och definitionen på traditionell matchning är uppfylld. Konsekvensen av denna redovisning är att utgifter för kommande perioder belastar innevarande års resultaträkning i form av kostnader.

4.1.3 Tydlighet avseende årets användning av insamlade medel

Med vilken tydlighet redovisas årets användning av insamlade medel?	
Specificerat mottagare 4 (0)	Ej specificerat 6 (5)

Tabell 6

FRII rekommenderar att olika insamlingsändamål redovisas separat. Intäkter och kostnader för varje projekt bör specificeras. En slutsats ifrån Gustafsons studie är vidare att det för givarnas skull är viktigt att kunna påvisa vad deras pengar gått till. Detta är en förutsättning för att givarna ska ha fortsatt förtroende för organisationen och även i fortsättningen kunna bidra till verksamheten.

I undersökningen har fyra av de fem organisationer som är medlemmar i FRII specificerat mottagaren av de insamlade medel som använts under året, det vill säga specificerat till vilket projekt, land eller annat ändamål medlen gått till. Övriga organisationer har på olika sätt delvis specificerat sina kostnader, beroende på vilken typ av resultaträkning de har. Exempelvis har en av dem fördelat sina personalkostnader på verksamheten i Sverige och verksamheten utomlands. Däremot kan inte utbetalningen av medel till specifika projekt utläsas, trots att det på andra ställen i årsredovisningen framgår att sådana finns.

Vidare kan konstateras att de biståndsorganisationer som tydligt specificerat mottagarens tilldelning av insamlade medel, överlag är desamma som valt en funktionsindelad resultaträkning.

4.1.4 Redovisning av kvarvarande ändamålsbestämda medel

Var redovisas kvarvarande ändamålsbestämda medel?			
Skulder 2 (0)	Avsättningar 1 (0)	Eget kapital 7 (4)	Framgår ej 1 (1)

Tabell 7

De ändamålsbestämda medel som finns kvar i organisationen vid årets slut har som tidigare nämnts ofta redovisats som avsättningar. I och med tillämpningen av ÅRL blev det dock tydligt att biståndsorganisationernas kriterier för avsättning och skuld inte motsvarade lagens krav. Konsekvensen av detta är att en större andel av de ändamålsbestämda medlen nu klassificeras som eget kapital, vilket även överensstämmer med FRII:s föreskrifter över hur de ändamålsbestämda medlen bör hanteras.

Kooperation utan gränser använder posten avsättningar för delar av sina ändamålsbestämda medel. Som tidigare nämnts redovisas övriga ändamålsbestämda medel på skuldsidan i balansräkningen, som en förutbetalad intäkt. Att inte samla kvarvarande ändamålsbestämda medel i en post minskar tydligheten i redovisningen. I detta fall blir det dessutom svårt för läsaren av årsredovisningen att förstå varför vissa medel anses uppfylla kriterierna för att redovisas som skulder medan andra istället redovisas som avsättningar. I posten eget kapital återfinns inte några ändamålsbestämda medel.

Även Läkare utan gränser väljer att redovisa kvarvarande ändamålsbestämda medel i olika poster i balansräkningen. De skuldför ändamålsbestämda medel som vid årets slut inte använts, men redovisar de bidrag de fått från SIDA i det egna kapitalet. Föreningen Afrikas Barn tydliggör inte i sin årsredovisning huruvida de har några ändamålsbestämda medel eller ej. Övriga organisationer redovisar, i enlighet med FRII:s rekommendation, medlen som en del av det egna kapitalet.

Med vilken tydlighet redovisas hur kvarvarande ändamålsbestämda medel kommer att användas?		
Specificerat mottagare 3 (1)	Ej specificerat 6 (3)	Redovisar ej ändamålsbestämda medel 1 (1)

Tabell 8

Av tabell 8 framgår att endast ett fåtal av de studerade organisationerna redovisar hur de ändamålsbestämda medel som finns kvar vid årets slut kommer att användas, det vill säga att en mottagare tydligt specificerats. Sex av de övriga organisationerna har ändamålsbestämda medel, men redovisar inte till vilka mottagare de är ämnade. Som nämns ovan redovisar en av organisationerna inga ändamålsbestämda medel alls, vilket antingen innebär att inga sådana medel finns eller att de redovisas under andra poster. Det sistnämnda sättet att redovisa innebär svårigheter för givaren att utläsa huruvida donerade medel kommer att nå den avsedda mottagaren eller ej. I bilaga 4 presenteras två exempel för att illustrera hur redovisningen av kvarvarande ändamålsbestämda medel kan ta sig uttryck.

För att göra redovisningen av ändamålsbestämda medel så tydlig som möjlig förespråkar FRII att organisationerna redovisar de olika medlen i fonder för varje projekt inom det egna kapitalet. Med hjälp av sådana fonder är det möjligt för givaren att följa hur de donerade medlen används och om nya medel tillkommit i fonden under året. Ett exempel på hur detta görs tydligt är Individuell Människohjälps årsredovisning, i vilken årets förändring i samtliga projekt inom eget kapital specificeras i not. Av de undersökta organisationerna som är medlemmar i FRII är det endast denna organisation som tydligt redovisar mottagare av samtliga kvarvarande ändamålsbestämda medel. Även FRII-medlemmen Kooperation utan gränser specificerar mottagare, men som beskrivits ovan gör deras placering av medlen att tydligheten minskar.

Eftersom möjligheten att redovisa avsättningar begränsats är ett alternativ enligt FRII att organisationen själv väljer att ändamålsbestämma medel för att kunna placera dem som bundet eget kapital istället för fritt. Därmed blir det tydligare för läsaren av årsredovisningen hur organisationen planerar att använda pengarna, under förutsättning att det bundna kapitalet redovisas i fonder enligt ovan. Huruvida denna metod använts eller inte, är dock inte möjligt att utläsa av årsredovisningarna.

4.1.5 Resultatbegreppet och dess innebörd

Vilket resultatbegrepp används?	
Årets resultat 9 (5)	Årets överskott 1 (0)

Tabell 9

Enligt Gustafson är resultat ett begrepp som inte bör få alltför stor innebörd i ideella föreningar. Sambandet mellan begreppet och verksamheten är inte lika tydligt som för ett kommersiellt företag. Även BFN konstaterar att intäcks- och kostnadsbegreppen inte har en självklar innebörd i detta sammanhang, varpå resultatbegreppet också blir tveksamt. Som tidigare nämnts behöver en negativ differens mellan intäkter och kostnader inte innebära att biståndsorganisationen presterat dåligt. Nio av tio använder begreppet *årets resultat* som beteckning för differensen mellan årets intäkter och kostnader. En anledning till detta kan vara att SFI tolkar ÅRL som att ingen avvikelse från begreppet medges. Undantaget är Kooperation utan gränser som väljer att använda begreppet *årets överskott*, vilket är ett begrepp som även förespråkas av Gustafson.

Har organisationen redovisat en fördelning av årets resultat?	
Ja 4 (1)	Nej 6 (4)

Tabell 10

Som nämndes i avsnitt 3.5 har FRII gett sina medlemmar en möjlighet att göra en anpassning av årets resultat till den egna verksamheten. Detta sker genom att under resultaträkningen redovisa *fördelning av årets resultat* som en tilläggsupplysning. Enligt Gustafson används denna som ett sätt att visa organisationens intressenter hur finansieringen av verksamheten går till. I SFI:s vägledning är upplysningen obligatorisk. Trots att samtliga undersökta organisationer är medlemmar i SFI använder endast fyra av dem någon form av resultatfördelning. Utformningen av tilläggsupplysningen skiljer sig dock mellan dem. Exempel på tilläggsupplysningens utseende återfinns i bilaga 5.

Eftersom biståndsorganisationerna i undersökningen använder kontantprincipen för redovisningen av sina intäkter, bör en justering av resultatet göras eftersom ingen matchning skett mellan intäkter och kostnader. Matchningsprincipen ska enligt god redovisningssed tillämpas. Justeringen avser dels de ändamålsbestämda medel som inbetalats och intäktsförts under året, men som ännu inte betalats ut. För dessa medel görs en reservering i noten vilket medför en negativ effekt på resultatet efter fördelningen. Dels rör justeringen de medel som intäktsförts tidigare år och som avser under året kostnadsförda projekt. Dessa medel har reserverats under tidigare år och återförs nu i syfte att matcha de kostnader medlen avsåg att täcka. Återföringen får en positiv effekt på det justerade resultatet. Gustafsons förklaring till varför behovet av fördelning i en tilläggsupplysning efter resultaträkningen uppstår, är att möjligheten att göra avsättningar och reserveringar direkt i resultaträkningen numera förhindras av lagen.

Läkare utan gränser redovisar en fördelning som endast innefattar SIDA-anslag som är reserverade för specifika ändamål. Eftersom traditionell matchning används för övriga insamlade medel uppstår inget behov av en fördelning av dessa. Svalorna Latinamerika redovisar inte fördelningen under resultaträkningen som en separat tilläggsupplysning. En reservering av ändamålsbestämda medel återfinns istället i den not som visar verksamhetsintäkternas fördelning. Justeringen av resultatet görs därmed direkt i resultaträkningen och inte som en tilläggsupplysning. Individuell Människohjälp följer i stort sett den mall som FRII ställt upp över fördelningen. Den enda skillnaden är att de under resultaträkningen väljer att nettoredovisa förändringen mellan reserveringar och utnyttjanden istället för att bruttoredovisa den. Trots att förfarandena ovan är olika får de samma effekt på respektive balansräkning. Saldot som kvarstår efter fördelningen, är det belopp som överförs till balansräkningens egna kapital.

Rädda Barnen redovisar en fördelning under resultaträkningen där även icke ändamålsbestämda medel ingår. Detta innebär att även dessa inkomster periodiseras, vilket inte är i linje med FRII:s rekommendation. Resultatet efter Rädda Barnens fördelning visar därför ett lika stort underskott som resultatet före fördelningen visar ett överskott. Med tanke på att många biståndsorganisationer före bokföringslagens införande ofta strävade efter att redovisa ett nollresultat kan en avsikt med denna fördelning vara att efterlikna ett sådant resultat. Det kan vara ett sätt att visa att medlen går till organisationens verksamhet även om de inte är knutna till specifika projekt.

Värt att nämna är även att SFI förespråkar att termen *årets saldo* används för det resultat som redovisas efter fördelning för att undvika att begreppen blandas samman. Ingen av de undersökta organisationerna använder detta begrepp. Tre av organisationerna använder dock en annan term för det resultat som överförs till balansräkningen efter fördelningen. Begreppen de använder är *kvarvarande belopp för året*, *årets resultat efter fördelning* och *förändring balanserat kapital*.

4.1.6 Redovisad förvaltning av kapital

Biståndorganisationerna driver ofta projekt som sträcker sig över flera år och kan därmed förvalta medel under en längre period. En tydlig redovisning av hur medlen är placerade bidrar till att givaren ges möjlighet att bedöma huruvida placeringarna går i linje med dennes värderingar eller ej. Givarnas förtroende är en förutsättning för biståndsorganisationernas överlevnad. En tydlig redogörelse för hur medel förvaltas till dess att de används, kan ha en positiv effekt på förtroendet. Därmed är organisationens inställning till förvaltningen samt till sparatet i förhållande till medel som används, av intresse ur ett givarperspektiv.

Enligt FRII bör organisationerna i årsredovisningen presentera en tydlig policy över hur medlen förvaltas samt riktlinjer för sparatets omfattning. Policyns utformning ska genomsyras av det syfte som organisationen har med sin verksamhet.

Har organisationen placeringar i värdepapper?	
Ja 7 (3)	Nej 3 (2)

Tabell 11

Finns detaljerad information om placeringar och/eller policy?	
Ja 4 (1)	Nej 6 (4)

Tabell 12

Sju av de organisationer som ingår i studien har kort- eller långfristiga finansiella placeringar, vilket framgår av balansräkningen. Dock redovisar endast fyra av organisationerna en policy för hur de hanterar eventuella placeringar. De policys som presenteras är antingen riktlinjer för vilken typ av verksamheter de placerar i alternativt att de inte ska äga värdepapper alls.

4.2 Förklarande analys

I föregående analys beskrevs olika delar av biståndsorganisationers redovisning som är viktiga ur ett givarperspektiv. Med stöd av de redovisningsteorier som tidigare beskrivits, följer i detta avsnitt en analys som fördjupar diskussionen om varför redovisningen ser ut som den gör.

4.2.1 Fondteorin som förklaring till redovisningens utformning

Enligt fondteorin finns någon form av restriktion för alla tillgångar. Innebörden är att tillgångarna har ett specifikt syfte. Såväl tillgångarna som dess restriktioner sägs tillhöra en fond som inte är personlig, till skillnad från det ägarförhållande som betonas i ägar- respektive enhetsteorin. Fonden verkar för ett visst ändamål och dess tillgångar representerar förmågan att uppfylla detta mål. De tillgångar som tillförs fonden och inte är avsedda för något speciellt ändamål kan ändå anses ha restriktioner, eftersom de hamnar i ovan nämnda fond. Restriktionen är mindre uppenbar än för medel som är ändamålsbestämda av givaren, men innebär att tillgångarna ska användas för att uppnå fondens syfte.

I en biståndsorganisation inkommer medel som ofta är bestämda för ett visst ändamål. Givaren har med andra ord lagt en restriktion för hur tillgången ska användas. Hur tydligt restriktionerna redovisas i organisationerna varierar. På skuldsidan i en biståndsorganisationens balansräkning finns poster som utgör olika typer av restriktioner för tillgångarna. De poster som klassificeras som skulder innebär en tydlig restriktion, eftersom definitionen av en skuld förutsätter att beloppet och tidpunkten för utflöde av ekonomiska fördelar är kända. Avsättningar kan ses analogt med skulderna, men med skillnaden att en av de två ovanstående förutsättningarna inte är uppfylld. Det egna kapitalet kan vara antingen fritt eller bundet. Med bundet eget kapital menas kapital som är reserverat för specifika ändamål. Restriktionen finns men är inte lika uttalad som vid skulder och avsättningar. Det fria egna kapitalet, å andra sidan, kan disponeras såsom föreningens styrelse önskar, under förutsättning att användandet följer organisationens syfte med verksamheten. Därmed har även detta kapital belagts med en restriktion. Även om förpliktelsen inte är juridiskt bindande har organisationen ändå ett ansvar gentemot givaren att medlen används i enlighet med verksamhetens syfte.

Biståndsorganisationerna har ett behov av att i sin redovisning visa att tillgångarna har restriktioner för hur de ska användas. De vill med andra ord visa att samtliga medel kommer till användning. En positiv differens mellan intäkter och kostnader kan vara en indikation på att organisationen har tillgångar över som inte använts till de ändamål som avsetts, vilket är något som organisationerna inte eftersträvar. Detta är anledningen till varför organisationerna

innan den nya lagstiftningen strävade, och i viss mån fortfarande strävar, efter att uppvisa ett nollresultat.

Enligt fondteorin betraktas de bidrag som tillfaller resultaträkningen som intäkter om de inte har reserverats för speciella ändamål. Kostnader frigör resurser i syfte att uppnå fondens mål. Flödena av resurser spelar teorins huvudroller och det finansiella resultatet är mindre viktigt. För biståndsorganisationerna kan detta synsätt tillämpas. En skillnad är dock att de ofta använder kontantprincipen och därmed betraktar samtliga inkomna tillgångar som intäkter oavsett om de är ändamålsbestämda eller ej. Kostnaderna som uppkommer efterhand frigör dock resurser för att uppnå ändamål enligt givaren eller i linje med organisationens generella syfte.

Vissa organisationer har gjort ytterligare förtydliganden genom att beskriva hur medlen ska användas, det vill säga till vilket projekt medlen går. Enligt fondteorin ska dock samtliga användares behov tillgodoses i årsredovisningen, varför dessa förtydliganden ändå kan vara otillräckliga. Önskvärt är en uppställning av information där varje användare kan skapa sig en bild av organisationens verksamhet som är relevant för just dennes värdering. En sådan redovisning skulle innebära skillnader i presentationen av resultatet hos de olika organisationerna. Den svenska lagstiftaren har dock haft som syfte att göra redovisningen i de ideella föreningarna mer jämförbar och det är därför de numera står under samma reglering som näringsdrivande företag.

4.2.2 Enterprise-teorin som förklaring till redovisningens utformning

Enterprise-teorin är utformad för organisationer som på något sätt påverkar många aktörer i sin omgivning. Förpliktelserna gentemot denna allmänhet är därmed inte enbart att leverera ekonomiska resultat. Eftersom samhället i stort är starkt involverat i verksamheten uppkommer en form av symbios mellan samhället och organisationen, vilket innebär problem om organisationen av någon anledning skulle upphöra med sin verksamhet. Biståndsorganisationerna passar mycket väl in på enterprise-teorins beskrivning av organisationer som är tillämpbara för synsättet. Det är i första hand inte organisationens egna anställda eller medlemmar som är mest beroende av organisationens fortlevnad, utan snarare det stora antal individer som får hjälp av organisationen. I och med att överlevnaden är så viktig, förutsätter det en redovisning av verksamheten som dels bevisar att fortlevnaden är säkerställd, och dels att de insamlade medlen används till de mottagare som verksamheten avser.

I de utvalda organisationernas årsredovisningar bevisas fortlevnaden genom periodisering av ändamålsbestämda medel som inkommit under året och som kommer att användas i framtiden. Dessa reserveringar görs i stor utsträckning inom eget kapital, genom exempelvis fonder för bestämda ändamål. En uppdelning där varje fond representerar ett visst projekt tydliggör organisationens intentioner och kan på så sätt förmedla till användaren att verksamheten kommer fortgå.

Utöver fortlevnaden betonar enterprise-teorin vikten av att alla användare av redovisningen ska förstå hur väl organisationen uppfyllt sitt syfte under året. För att uppnå denna typ av förståelse förespråkas en separat finansiell rapport som kompletterar den traditionella resultat- och balansräkningen. I avsnitt 4.2.1 nämndes att olika uppställningar av resultaträkningen medför att jämförbarheten mellan organisationerna försämras, vilket den svenska lagstiftaren

försöker motverka. En kompletterande rapport möjliggör att kraven från lagen tillgodoses samtidigt som organisationerna får en bättre möjlighet att beskriva sin verksamhet.

I likhet med fondteorin finns inte den traditionella synen på resultatbegrepp och vinst. Eftersom enterprise-teorin ser organisationens fortlevnad som överordnad andra intressen, ska överskott användas till att garantera överlevnaden. Enligt detta synsätt finns ingen självklar mottagare av residualt kapital, såsom en ägare. Allt kapital bidrar istället till verksamheten, något som gynnar samhället i sig. För biståndsorganisationerna innebär detta en förpliktelse att investera överskott i sådant som främjar verksamheten i de samhällen de verkar. Med detta synsätt får begreppen årets resultat och fritt eget kapital en innebörd som skiljer sig från den traditionella synen på redovisning och är därför mindre lämpliga att använda.

4.2.3 Värdet av kompletterande information

Enligt såväl fond- som enterprise-teorin är den traditionella uppställningen av resultat- och balansräkningen inte tillräcklig för att beskriva verksamheten i icke vinstdrivande organisationer. Som nämnts ovan kan en separat rapport med kompletterande finansiell information vara ett alternativ. Connolly & Hyndman talar om ett annat sätt att tillfredsställa användarnas behov, genom att i årsredovisningen redogöra för exempelvis framtida verksamhetsmål och mått för icke-finansiell effektivitet. Gustafson drar i sin avhandling slutsatsen att verksamhetsberättelsen har stor betydelse för beskrivningen av verksamheten i de ideella föreningarna.

Ju tydligare och mer omfattande årsredovisningen är, desto mer betydelsefull torde den vara för potentiella bidragsgivare. Resonemanget stöds av Connolly & Hyndman som menar att fördelarna med att presentera mer omfattande information överväger nackdelarna. Exempel på nackdelar är höga kostnader för framtagandet, vilket kan vara problematiskt främst för mindre organisationer.

Utifrån den empiriska undersökningen framgår att mängden informationen som återfinns i årsredovisningen varierar mellan organisationerna. Somliga har utförliga upplysningar som kompletterar resultat- och balansräkning, medan andra är betydligt mer fåordiga. De förstnämnda presenterar sin verksamhet på ett tydligare och mer lättförståeligt sätt, vilket innebär att givarens behov av ytterligare verksamhetsinformation minskar. För att sambanden mellan verksamheten och den finansiella informationen ska bli mer begripliga i en organisation som har mer kortfattade upplysningar, kan dock icke finansiell information vara ett viktigt komplement. Generellt sett kan konstateras att de organisationer som är medlemmar i FRII presenterar utförligare upplysningar som förklarar resultat- och balansräkningen. En parallell kan således dras till Connolly & Hyndmans studie som påvisar att stora organisationer tenderar att presentera mer information än små.

5. Slutsatser

I detta avslutande kapitel redogörs för de slutsatser som kan dras utifrån empiri och analys. Avsnittet är strukturerat utifrån studiens problemformuleringar. Slutligen beskrivs reflektioner som uppkommit under arbetets gång samt förslag till fortsatta studier.

5.1 Redovisad användning av insamlade medel

- *På vilket sätt och med vilken tydlighet redovisar biståndsorganisationer hur de använt och planerar att använda sina insamlade medel?*

Utifrån empiri och analys kan vi dra slutsatsen att biståndsorganisationerna redovisar hur de använt och planerar att använda sina insamlade medel på olika sätt, med olika tydlighet som följd. Trots att organisationerna tillämpar samma lag ser vi en variation i deras redovisning. Ett iakttagande är att de organisationer som är medlemmar i FRII tenderar att vara tydligare i sin redovisning av användningen, än övriga. Detta tolkar vi som att de normer FRII ställt upp haft avsedd effekt på medlemsorganisationernas redovisning.

Årets användning av medel redovisas mer eller mindre specifikt. Antingen redovisas vart medlen har gått, genom att specificera mottagaren, alternativt görs ingen sådan specificering. Om organisationen väljer att redovisa en specificering är möjligheterna för dess utformning många. Detaljrikedom avseende mottagare varierar från redovisning av geografiska områden till bestämda projekt. Med andra ord finns det i många fall utrymme för en större detaljrikedom i årsredovisningen, vilket är att föredra ur ett givarperspektiv.

Av empirin framgår vidare att organisationerna använder sig av *olika* poster i balansräkningen för att beskriva vilka tillgångar de har och den framtida användningen av dem. Den redovisningsmässiga hanteringen av kvarvarande medel skiljer sig således åt. I de organisationer som i balansräkningen har tydliga definitioner av ändamålsbestämda medel, kan givaren inte ta miste på var dessa medel finns. Det förekommer även organisationer som väljer att inte placera ändamålsbestämda medel som en egen post, utan placerar dem under flera olika poster i sin balansräkning. Exempelvis är ändamålsbestämda medel i vissa fall placerade inom skulder, avsättningar *och* eget kapital. Detta indikerar att medlen hanteras på olika sätt inom samma organisation, vilket ur ett givarperspektiv gör redovisningen otydlig. För tydlighetens skull vore det därför önskvärt att organisationerna, i den utsträckning det är möjligt, redovisar ändamålsbestämda medel på ett konsekvent sätt samt att en tydlig rubricering används.

Även valet av resultaträkning har betydelse avseende tydligheten. Flertalet av de undersökta organisationerna använder sig av en funktionsindelad resultaträkning. Denna uppställning medför en rubricering där ändamålskostnaderna är en enskild post och därmed blir särskilt tydliga både för givaren och för organisationen själv. På så sätt blir det mer uppenbart för organisationen att ändamålskostnaderna bör specificeras på respektive mottagare. Utifrån vår undersökning kan vi dra slutsatsen att de organisationer som tydligt specificerat hur insamlade medel använts under året, använder en funktionsindelad resultaträkning. De som istället använder en kostnadsslagindelad resultaträkning redovisar inte ändamålskostnader som en egen post, utan dessa inkluderas i andra kostnadsposter. Ur ett givarperspektiv är därför en funktionsindelad resultaträkning att föredra.

Införandet av den nya regleringen medförde ett behov hos biståndsorganisationerna att justera posten *årets resultat*, eftersom de vill kunna matcha ändamålsbestämda intäkter mot de kostnader som förknippas med dem. Detta gäller oavsett vilken typ av resultaträkning som används. Genom en tilläggsupplysning i anslutning till resultaträkningen har de möjlighet att tydliggöra hur stor del av de medel som insamlats under tidigare perioder som finansierat årets verksamhet och hur stor del av årets insamlade medel som sparas för att finansiera framtida projekt. Vår studie visar dock att få organisationer utnyttjat denna möjlighet. De organisationer som inte använder en tilläggsupplysning får således en mer otydlig redovisning.

Som beskrivits ovan ökar tydligheten i redovisningen då specifika insamlingsändamål redovisas separat, vilket även FRII och SFI rekommenderar. Tidigare forskning indikerar att biståndsorganisationer kan dra ekonomiska fördelar, i form av donationer från givarna, av att utöka sin årsredovisning med mer och tydligare information. Den empiriska undersökningen visar dock att många av biståndståndsorganisationerna är mindre tydliga gällande att kommunicera såväl förvaltningen som användningen av insamlade medel. Det förfaller således som om dessa organisationer inte utformar sin redovisning utifrån ett givarperspektiv.

Vi kan härmed dra slutsatsen att en utförlig beskrivning av användningen av de insamlade medlen i årsredovisningen medför att givaren lättare kan förstå verksamheten utifrån den finansiella informationen. På så sätt minskar dennes behov av kompletterande icke-finansiell information. Den information som ingår i årsredovisningen torde anses som mer tillförlitlig än information som återfinns i verksamhetsberättelse, via media och på hemsida, eftersom den är granskad av revisor. Det finns därför anledning för organisationerna att lägga ned resurser på att utöka årsredovisningens innehåll och att använda den som ett medel i konkurrensen om givarnas resurser.

För organisationer med ideell verksamhet är det viktigt att i årsredovisningen kunna visa hur resurser inkommit och förbrukats samt vilka förbehåll som finns för användandet av tillgångarna. Den årsredovisning som upprättas ska därför möjliggöra för samtliga användare att skapa sig en bild över verksamheten. En tydlig redovisning är en förutsättning för detta.

5.2 Begreppen resultat och eget kapital

- *Hur redovisas begreppen resultat och eget kapital?*

Vår studie visar att begreppen resultat och eget kapital inte har samma innebörd i en biståndsorganisation som i ett vinstdrivande företag. Posten längst ner i resultaträkningen kan inte ses som ett mått på hur väl verksamheten presterat och det egna kapitalet i balansräkningen utgörs inte av medel som tillhör någon ägare.

De undersökta biståndsorganisationerna följer den lagstiftning de är tvingade att följa. En fördel med att upprätta en årsredovisning som påminner om de kommersiella bolagens redovisning medför att användaren känner igen de vedertagna ekonomiska begreppen i resultat- och balansräkningen. Vissa av dem är organisationerna tvungna att använda. Begreppen är dock inte alltid förenliga med biståndsorganisationernas verksamhet och följderna blir därför ett antal varianter och anpassningar i de fall det är tillåtet.

Eftersom skillnaden mellan intäkter och kostnader inte avgör hur väl en biståndsorganisation uppfyllt sina mål är *årets resultat* ett missvisande begrepp. Den egentliga innebörden av vad som presterats återfinns inte i resultaträkningen, vilken endast visar årets över- eller underskott av finansiella flöden. Det finns därför en risk i att använda begreppet *årets resultat* i årsredovisningen, eftersom användarna kan misstolka dess innebörd. Begreppet associeras ofta till en ekonomisk vinst, något som inte existerar i biståndsorganisationer. Enligt vår tolkning medger lagen att ett annat begrepp används för samma post. Antingen delar inte de undersökta organisationerna vår uppfattning eller också har de inte reflekterat över frågan, då *årets resultat* är vanligt förekommande i årsredovisningen. Endast ett fåtal av organisationerna vidareutvecklar resultatbegreppet genom den förtydligande tilläggsuppläsning som beskrevs ovan.

Eget kapital är ett begrepp vars innebörd inte heller är uppenbar. En biståndsorganisation har restriktioner på sina tillgångar, men tillgångarna är förbehållna verksamheten i sig och inte någon ägare. I de undersökta organisationerna återfinns ofta poster under eget kapital som benämns ändamålsbestämda medel eller liknande. På så sätt tydliggörs de särskilda restriktioner som följer med tillgångarna i denna typ av verksamhet.

Vidare ser vi ett samband mellan biståndsorganisationernas redovisning av *eget kapital* och synen på balansräkningens skuldsida enligt fond- och enterprise-teorin. Teorierna framhåller att verksamhetens syfte och säkerställande av fortlevnad i första hand avgör vilka restriktioner som åläggs tillgångarna. Syftet i denna typ av organisation är att de medel som samlas in ska användas till de ändamål de avser att främja, i så stor utsträckning som möjligt. Därmed finns alltid restriktioner på de insamlade medlen. Om dessa teorier utgjort en grund för regelverket skulle organisationen enklare kunna förmedla sina intentioner med tillgångarna. De organisationer som under posten egna kapital detaljerat redovisar sina intentioner, det vill säga specificerar den framtida mottagaren av medlen, har dock förmått applicera de grundläggande idéerna från fond- och enterprise-teorin på sin redovisning. På så sätt har de kunnat anpassa begreppet eget kapital till sin verksamhet.

5.3 Övriga reflektioner

Under arbetet med studien har vi reflekterat över aspekter i biståndsorganisationernas redovisning som förvisso inte besvarar vår problemformulering, men som i vår mening ändå är värda att uppmärksamma.

I vår inledning beskrevs att de svenska lagstiftarnas syfte med införandet av den nya bokföringslagen var att skapa en mer likartad och därmed mer jämförbar redovisning. Vår studie visar dock att redovisningsalternativen fortfarande är många för biståndsorganisationerna. Målet med att skapa mer enhetlig redovisning är ännu inte i hamn eftersom det fortfarande finns utrymme för dem att tolka god sed på olika sätt.

Matchningen är dock ett område där redovisningen är relativt enhetlig mellan organisationerna, trots att normgivningen föreskriver att redovisningen ska ske på annat sätt. Den omvända matchning som biståndsorganisationerna ofta använder sig av fungerar bättre för att visa hur insamlade medel matchas mot framtida kostnader. Normeringen som föreskriver traditionell matchning är således inte anpassad till biståndsorganisationernas verksamhet utan lämpar sig bättre för näringsdrivande bolag. Organisationerna har dock själva anpassat matchningsprincipen till sin verksamhet.

En annan aspekt som vi reflekterat över berör branschorganisationerna. Vid utformning av god redovisningssed fyller rekommendationerna från FRII och SFI ett syfte. De bidrar i arbetet med att förenkla redovisningen för biståndsorganisationer och andra insamlingsorganisationer. Vi har dock kunnat visa att dessa rekommendationer, som organisationerna genom sitt medlemskap valt att följa, inte alltid efterlevs. Detta leder oss in på en fundering över hur omfattande kontroll av branschorganisationerna som insamlingsorganisationerna egentligen står under.

Avslutningsvis vill vi återkomma till det faktum att biståndsorganisationers redovisning kräver eftertanke. De drar sig för att sätta siffror på sin verksamhet då de anser att den har ett högre värde än vad som kan utläsas i en finansiell kontext. Tidigare forskning visar dock att organisationerna vinner på att redovisa mer omfattande finansiell information. Vi anser att detta inte behöver ske på bekostnad av den icke-finansiella informationen, som snarare kan ses som ett komplement. Finansiell och icke-finansiell information är således betydelsefull i olika avseenden och en kombination av dessa är därför erforderlig.

5.4 Förslag till fortsatta studier

Vi har gjort en granskning ur ett externt perspektiv genom att undersöka biståndsorganisationers årsredovisningar. Ett förslag till fortsatta studier är att istället genomföra intervjuer med representanter för olika biståndsorganisationer för att utreda deras inställning till årsredovisningens användbarhet. Detta kan innefatta frågor som rör vem de ser som användare av årsredovisningen och vilken ansträngning som görs för att tillgodose dessa användares behov.

Vår studie tar hänsyn till den information som återfinns i resultat- och balansräkning samt i viss mån även förvaltningsberättelsen. Ett alternativt angreppssätt skulle kunna vara en mer omfattande fallstudie av en organisation, där intervjuer genomförs med representanter från organisationen. Den information som erhålls från intervjuerna jämförs sedan med material från årsredovisning och verksamhetsberättelse. Frågor angående vad organisationen själv ser som viktigast att förmedla, kan då jämföras med vad som faktiskt går att utläsa ur det redovisade materialet.

Vi har konstaterat att *årets resultat* är ett missvisande mått på vad en ideell förening presterat under året. Det är svårt att mäta uppfyllelse av ideella mål, varför ett förslag till fortsatta studier är att undersöka vilken del av verksamheten som på ett rättvisande sätt ändå kan mätas i siffror, och vilken del som inte kan det. Hur årsredovisningen kan utformas för att åskådliggöra alternativa resultatmått är därför ett intressant uppslag.

Under arbetet med urvalet uppmärksammade vi att många biståndsorganisationer inte är ideella föreningar utan drivs som stiftelser. Det finns få tidigare studier över hur stiftelsernas redovisning är utformad. En studie med vår problemformulering som utgångspunkt kan appliceras på stiftelser istället för ideella föreningar. Ett annat alternativ är att undersöka huruvida redovisningen för ideella föreningar och stiftelser skiljer sig åt.

6. Källförteckning

Artiklar

Connolly Ciaran & Hyndman Noel (2004), *Performance reporting: a comparative study of British and Irish charities*, *The British Accounting Review* 36, 127–154

Grahn Jonas (2003), *Verksamheter som berör oss alla*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers agenda, nr 2 juni

Nytt från revisorn nr 5 (2004) *Kostnadsslags- och funktionsindelad resultaträkning*, Far Förlag, Stockholm

Precht Elisabeth (2006), *Den växande ideella sektorn*, Balans nr 3, Far Förlag, Stockholm

Suojanen Waino W (1954), *Accounting Theory and the Large Corporation*, *The Accounting Review*, juli

Svensson Nils (2006), *Se upp för insamlingar*, Göteborgs-Posten, 2006-12-15

Torkelsson Hans & Törning Eva (2000), *Ideella föreningar och ÅRL*, Balans nr 5, Far Förlag, Stockholm

Törning Eva (2003), *God redovisningssed i insamlingsorganisationer*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers agenda, nr 2 juni

Törning Eva & Grahn Jonas (2003), *Tävlingen bästa årsredovisning inom ideella sektorn*, Öhrlings PricewaterhouseCoopers agenda, nr 2 juni

Öhrlings PricewaterhouseCoopers (2006), *Vart tar pengarna vägen? – En undersökning om givares förtroende för ideella organisationer*, [åtkomst via www.pwc.se, 2007-01-09]

Böcker

Andersen Heine, Ljungman Carl G & Mårtensson Bertil (1994), *Vetenskapsteori och metodlära – En introduktion*, Studentlitteratur, Lund

Arbnor Ingeman & Bjerke Björn (1994), *Företagsekonomisk metodlära*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund

Eriksson Lars Torsten & Wiedersheim-Paul Finn (1999), *Att utreda, forska och rapportera*, sjätte upplagan, Liber Ekonomi, Malmö

Falkman Pär (2000), *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund

Hemström Carl (2002), *Bolag, föreningar, stiftelser – en introduktion*, fjärde upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm

KÄLLFÖRTECKNING

Hemström Carl (2000), *Organisationernas rättsliga ställning – om ekonomiska och ideella föreningar*, sjätte upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Gröjer Jan-Erik (2002), *Grundläggande redovisningsteori*, femte upplagan, Studentlitteratur, Lund

Gustafson Agneta (2006:1), *Normer och praxis – en pilotstudie av redovisningen i 39 insamlingsorganisationer*, BAS förlag Göteborg

Gustafson Agneta (2006:2), *Normer och praxis – tre ideella föreningar och deras redovisning*, BAS förlag Göteborg

Kam Vernon (1990), *Accounting Theory*, andra upplagan, John Wiley & Sons, Inc., USA

Lundahl Ulf & Skärvad Per-Hugo (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund

Patel Runa & Davidsson Bo (1994), *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund

Riahi-Belkaoui Ahmed (2004), *Accounting Theory*, femte upplagan, Thomson Learning, Storbritannien

Smith Dag (2000), *Redovisningens språk*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund

Vatter William J, (1947) *The Fund Theory of Accounting and its Implications for Financial Reports*, the university of Chicago Press, USA

Internetkällor

Afrikagrupperna

www.afrikagrupperna.se [Åtkomst 2006-12-12]

Föreningen Afrikas Barn

www.fab.nu [Åtkomst 2006-12-12]

Föreningen Svalorna Indien-Bangladesh

www.svalorna.org [Åtkomst 2006-12-17]

Föreningen Svalorna Latinamerika

www.svalorna.se [Åtkomst 2006-12-12]

Individuell Människohjälp

www.manniskohjalp.se [Åtkomst 2006-12-12]

Kooperation utan gränser

www.utangranser.se [Åtkomst 2006-12-12]

Läkare utan gränser

www.lakareutangranser.se [Åtkomst 2006-11-14]

Mission Aviation Fellowship
www.maf.se [Åtkomst 2006-12-12]

Rädda Barnen
www.rb.se [Åtkomst 2006-11-14]

Utbildning för Bistandsverksamhet
www.ubv.se [Åtkomst 2006-12-12]

Mailkontakt

Zachrisson Erik, generalsekreterare FRII, 2006-12-20

Reglering

Anvisningar till Stiftelsen för Insamlingskontroll, SFI, rapportpaket avseende årsredovisning för verksamhetsåret 2005 [åtkomst via www.insamlingskontroll.se, 2006-12-07]

BFNAR (2002:8) Redovisning av intäkter och kostnader i ideella föreningar och registrerade trossamfund

BFNAR (2002:10) Redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund

BFNAR (2002:11) Redovisning av bidrag av likvida medel i ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ

Bokföringslag (1999:1078)

Bokföringslagens förarbeten (Prop. 1998/99:130)

FAR:s vägledning om årsredovisning i aktiebolag, senast ändrad i november 2005

FRII:s etiska riktlinjer [åtkomst via www.frii.se, 2006-11-14]

FRII:s vägledning för god redovisningssed [åtkomst via www.frii.se, 2006-11-14]

Förenklade redovisningsregler m.m. (Prop. 2005/06:116)

Redovisningrådet rekommendation 16, *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar*, 2005

Årsredovisningslag (1995:1554)

Årsredovisningar

Afrikagrupperna, Årsredovisning 2005

Föreningen Afrikas barn, Årsredovisning 2005

Föreningen Svalorna Indien-Bangladesh, Årsredovisning 2005

KÄLLFÖRTECKNING

Föreningen Svalorna Latinamerika, Årsredovisning 2005

Individuell Människohjälp, Årsredovisning 2005

Läkare utan gränser, Årsredovisning 2005

Kooperation utan gränser, Årsredovisning 2005

Mission Aviation Fellowship, Årsredovisning 2005

Rädda Barnen, Årsredovisning 2005

Utbildning för Biståndsverksamhet, Årsredovisning 2005

Bilaga 1 – Verksamhetsbeskrivning

Medlemmar i FRII

Afrikagrupperna

Organisationen är verksam i Angola, Mocambique, Namibia, Sydafrika och Zimbabwe. Den huvudsakliga verksamheten har sin grund i demokrati och självbestämmande. De driver utvecklingsarbeten samt informations- och påverkansarbeten inom olika nätverk på plats. Genom att verka på gräsrotsnivå vill Afrikagrupperna främja människors rätt till en bättre levnadssituation. Organisationen består i första hand av ett femtiotal medlemsgrupper, varav en del bidrar ekonomiskt, andra via hjälp med att driva kampanjer för Afrikagrupperna. (www.afrikagrupperna.se)

Individuell Människohjälp

Målet med Individuell Människohjälp är att stödja människor som i något avseende befinner sig i utsatta situationer. Detta görs genom projekt som berör hälsa, utbildning och för bidragsmottagaren inkomstgenererande projekt. Organisationen är verksam i omkring femton länder i de flesta världsdelar. Utöver detta driver de viss rörelseverksamhet, genom varuförsäljning och fastigheter för uthyrning av bostäder samt lokaler för annan verksamhet, vars ekonomiska resultat ska bidra till att uppnå organisationens huvudsyfte. (www.manniskohjalp.se)

Kooperation utan gränser

Kooperation utan gränser arbetar med bistånd i Östeuropa, delar av Asien, södra och östra Afrika, Mellanamerika samt vissa länder i Latinamerika. Bidragen samlas in till organisationen bland annat genom olika projektspecifika kampanjer och olika samarbeten med företag och autogirogivare som regelbundet skänker en summa. Dessa medel används till projekt som rör utbildning, bostadskooperationer, marknadsföring och produktionshjälp till bönder, miljövard, finansiella tjänster på landsbygden, bekämpning av HIV/aids med mera. (www.utangranser.se)

Läkare utan gränser

Läkare utan gränser verksamhet består främst av arbete utfört av fältvolontärer. Dessa är organisationens medlemmar och finns på plats i ett flertal länder i Asien, Afrika samt i ett fåtal länder i Latinamerika. Organisationens syfte är att bistå med katastrofhjälp vart än de nödställda må befinna sig. Den svenska sektionen är en partnersektion och tillhör den operativa enhet som finns i Bryssel. I Sverige syftar verksamheten i första hand till att samla in bistånd och rekrytera volontärer samt till att bedriva informations- och opinionsarbete å organisationens vägnar. (www.lakareutangranser.se)

Rädda Barnen

Rädda Barnen bedriver verksamhet både inom och utanför Sveriges gränser. I utlandet bidrar organisationen ofta i samband med naturkatastrofer. I Sverige handlar verksamheten mycket om trygga barns rättigheter i frågor avseende våld, rätt till utbildning och vuxenstöd samt om skydd av flyktingbarn. Bidragen till verksamheten kommer i stor utsträckning från medlemsavgifter samt från fristående givare. (www.rb.se)

Ej medlemmar i FRII

Föreningen Afrikas Barn

Den primära verksamheten inom Föreningen Afrikas Barn vänder sig mot gatubarn i Tanzania och Kenya. Syftet är att hjälpa föräldralösa barn med boende, mat, kläder och utbildning. Även hälso- och sjukvård samt informationsspridning om HIV/aids ingår i föreningens projekt. Delar av verksamheten finansieras via fadderbidrag. (www.fab.nu)

Mission Aviation Fellowship

Föreningens verksamhet syftar till att underlätta och effektivisera missions- och utvecklingsarbete i otillgängliga områden genom användning av flyg, informations- och logistiktjänster. De deltar även med kunskap och flyghjälp vid katastrofer. Arbetet samordnas med andra MAF-organisationer runt om i världen. Bidrag till verksamheten kommer i första hand från insamlingar. (www.maf.se)

Svalorna Indien-Bangladesh

Föreningen samarbetar med icke-statliga organisationer i Indien och Bangladesh för en hållbar ekologisk och ekonomisk utveckling. Detta innefattar arbete med jordbruk, rättvis fördelning av vattenresurser, globaliseringsfrågor och rättvis handel. Föreningen har anställda på plats i de aktuella länderna och i Sverige arbetas med opinionsbildning. Arbetet finansieras dels av stöd från SIDA, från medlemmar och andra bidrag. (www.svalorna.org)

Svalorna Latinamerika

Verksamhetsmålen inom Svalorna Latinamerika är främst inriktade mot utvecklingsarbete inom möjligheter till försörjning, utbildning och skydd av mänskliga rättigheter. Verksamheten är förlagd till Nicaragua, Peru och Bolivia. Föreningens projekt genomförs som volontärprojekt och är omfattande och långsiktiga. Verksamheten finansieras till viss del av bidrag från allmänheten, varav flera är medlemmar i organisationen. (www.svalorna.se)

Utbildning för Biståndsverksamhet

Huvudsyftet för UBV är att bedriva utbildning av volontärer och praktikanter, volontär- och solidaritetsarbete i Latinamerika samt informations- och solidaritetsarbete i Sverige. Organisationen är verksam i El Salvador, Bolivia, Brasilien, Ecuador och Nicaragua. SIDA är en stor bidragsgivare för organisationen, men även medlemsavgifter och andra gåvor bidrar till verksamheten. (www.ubv.se)

Bilaga 2 - Mall för granskning av årsredovisningar

- Resultaträkning
 - Funktions- eller kostnadsslagindelad?
- Intäktsredovisning av ändamålsbestämda medel
 - När intäktsförs insamlade medel? Vilka principer finns?
 - Hanteras ändamålsbestämda medel annorlunda vid intäktsredovisningen än övriga?
- Redovisad användning av insamlade medel
 - Specificeras mottagare av medlen som använts under året?
- Redovisning av kvarvarande ändamålsbestämda medel
 - Specificeras mottagare?
 - Var i balansräkningen redovisas kvarvarande medel?
 - Om dessa medel redovisas inom eget kapital, under vilka rubriker placeras de?
- Resultatbegrepp
 - Vilket resultatbegrepp används längst ner i resultaträkningen?
- Fördelning av årets resultat
 - Används en fördelning av resultatet?
 - Hur ser denna fördelning ut?
 - Vilket samband finns mellan fördelningen och eget kapital?
- Förvaltning av medel
 - Har organisationen gjort finansiella placeringar?
 - Finns någon policy för hur placeringar ska hanteras?

Bilaga 3 – Resultat av undersökning

Vilken typ av resultaträkning används?	
Funktionsindelad	Kostnadsslagsindelad
Kooperation utan gränser Läkare utan gränser Individuell Människohjälp Rädda Barnen	Afrikagrupperna
Mission Aviation Fellowship	Svalorna Latinamerika Utbildning för Biståndsverksamhet
Svalorna Indien-Bangladesh	Föreningen Afrikas Barn

Vilken matchning används för ändamålsbestämda medel vid intäktsredovisning?		
Traditionell matchning	Omvänd matchning	Framgår ej
Läkare utan gränser	Kooperation utan gränser	
	Individuell Människohjälp Rädda Barnen Afrikagrupperna	Mission Aviation Fellowship
	Svalorna Latinamerika Utbildning för Biståndsverksamhet Svalorna Indien-Bangladesh	Föreningen Afrikas Barn

Med vilken tydlighet redovisas årets användning av insamlade medel?	
Specificerat mottagare	Ej specificerat
Kooperation utan gränser Läkare utan gränser Individuell Människohjälp Rädda Barnen	Afrikagrupperna Mission Aviation Fellowship Svalorna Latinamerika Utbildning för Biståndsverksamhet Svalorna Indien-Bangladesh Föreningen Afrikas Barn

BILAGOR

Var redovisas kvarvarande ändamålsbestämda medel?		
Skulder	Avsättningar	Eget kapital
Kooperation utan gränser Läkare utan gränser	Kooperation utan gränser	Individuell Människohjälp Rädda Barnen Afrikagrupperna Mission Aviation Fellowship Svalorna Latinamerika Utbildning för Biståndsverksamhet Svalorna Indien-Bangladesh
Föreningen Afrikas Barn redovisar inga kvarvarande ändamålsbestämda medel		

Med vilken tydlighet redovisas hur kvarvarande ändamålsbestämda medel kommer att användas?		
Specificerat mottagare	Ej specificerat	Redovisar ej ändamålsbestämda medel
Kooperation utan gränser Individuell Människohjälp Svalorna Latinamerika	Läkare utan gränser Rädda Barnen Afrikagrupperna Mission Aviation Fellowship Utbildning för Biståndsverksamhet Svalorna Indien-Bangladesh	Föreningen Afrikas Barn

Vilket resultatbegrepp används?	
Årets resultat	Årets överskott
Läkare utan gränser Individuell Människohjälp Rädda Barnen Afrikagrupperna Mission Aviation Fellowship Svalorna Latinamerika Utbildning för Biståndsverksamhet Svalorna Indien-Bangladesh Föreningen Afrikas Barn	Kooperation utan gränser

BILAGOR

Har organisationen redovisat en fördelning av årets resultat?	
Ja	Nej
Läkare utan gränser Individuell Människohjälp Rädda Barnen Svalorna Latinamerika	Kooperation utan gränser Afrikagrupperna Mission Aviation Fellowship Utbildning för Biståndsverksamhet Svalorna Indien-Bangladesh Föreningen Afrikas Barn

Har organisationen placeringar i värdepapper?	
Ja	Nej
Kooperation utan gränser Individuell Människohjälp Rädda Barnen Afrikagrupperna Mission Aviation Fellowship Svalorna Latinamerika Svalorna Indien-Bangladesh	Läkare utan gränser Utbildning för Biståndsverksamhet Föreningen Afrikas Barn

Finns detaljerad information för placeringar och/eller policy?	
Ja	Nej
Läkare utan gränser Rädda Barnen Afrikagrupperna Svalorna Indien-Bangladesh	Kooperation utan gränser Individuell Människohjälp Mission Aviation Fellowship Svalorna Latinamerika Utbildning för Biståndsverksamhet Föreningen Afrikas Barn

Bilaga 4 – Redovisning av kvarvarande ändamålsbestämda medel

Individuell Människohjälp

Belopp i tkr	Ing kapital	Årets nettoförändring	Utg kapital
Ändamålsbestämda medel			
Faddergåvor	2 480	- 1 037	1 444
Bistånd i Afrika	3 076		3 076
Bistånd i Indien och Nepal	40		40
Humanitär assistans	3 676	- 902	2 774
Bistånd i Jerusalem	397	- 188	210
För nybyggnation i Jerusalem	1 637		1 637
Bistånd i Tibet	155		155
Bistånd i Jordanien	486		486
El Salvador	675	- 675	0
Socialt arbete i Sverige	137		137
Sverigearbetet	2 114	- 14	2 100
Östeuropa	1 821	- 900	921
Britta Holmströms 70-årsgåva	1 559		1 559
Folke Holmströms 75-årsgåva	74		74
Barn i väntan. Gåva från Buchts stiftelse	100	100	200
Bistånd i Serbien & Montenegro	932	- 200	732
Gåva till varuutvecklingsprojekt	24	12	36
Gåvor Tsunamikatastrofen	0	2 425	2 425
Allmän avsättning bokslut 1998 och 1999	237	- 237	0
	19 620	- 1 616	18 004
Allmän avsättning bokslut 1998 och 1999 förs till balanserat kapital	<u>9 612</u>	<u>- 9 612</u>	<u>0</u>
Totalt kapital ändamålsbestämda medel	29 231		18 004

Källa: Individuell Människohjälp, Årsredovisning 2005. Del av not 17 Eget kapital

Mission Aviation Fellowship

Eget kapital	Fritt eget Kapital	Summa
Belopp i kr		
Belopp vid årets ingång	- 275 820	- 275 820
Årets resultat	- 237 293	237 293
Belopp vid årets utgång	- 38 527	- 38 527
Ändamålsbestämda medel	233 838	233 838

Källa: Mission Aviation Fellowship, Årsredovisning 2005. Not 7 Eget kapital

Bilaga 5 – Resultatfördelning

Läkare utan gränser

Belopp i kr	2005	2004
Årets resultat före fördelning	- 1 455 197	8 164 070
Fördelning av årets resultat		
Årets resultat enligt resultaträkning	- 1 455 197	8 164 070
Utnyttjande Sida-anslag från tidigare år	6 490 230	3 467 031
Reservering Sida-anslag som inte utnyttjats under året	- 11 077 917	-7 724 758
Årets resultat efter fördelning	- 6 042 884	3 906 343

Källa: Läkare utan gränser, Årsredovisning 2005

Individuell Människohjälp

Belopp i tkr	2005	2004
Årets resultat	-4515	-420
Fördelning av årets resultat		
Årets resultat enligt resultaträkning, se ovan	-4515	-420
Nettoförändring donations- och minnesfonder	188	-635
Nettoförändring ändamålsbestämda medel	1615	-376
Förändring Balanserat kapital	-2712	-1431

Källa: Individuell Människohjälp, Årsredovisning 2005

Rädda Barnen

Belopp i tkr	2005	2004
Årets resultat	28 946	-36 998
Fördelning av årets resultat		
Utnyttjande av medel från tidigare år	171 835	176 387
Reserverat	-200 781	-139 389
Kvarvarande belopp för året	-28 946	36 998

Källa: Rädda Barnen, Årsredovisning 2005