

Bokföringsnämndens UTTALANDE

**Redovisning av intäkter och kostnader
i ideella föreningar och registrerade
trossamfund**

BFN

Innehållsförteckning

ALLMÄNNA RÅD BFNAR 2002:8	3
MOTIVERING.....	4
Frågan.....	4
Gällande rätt	5
Årsredovisningslagen (1995:1554)	5
EG-rättsliga aspekter.....	6
Andra principer rörande intäkts- och kostnadsredovisning	6
Bedömning	7
Tillämpningsområdet	7
Begreppen ”intäkter” och ”kostnader”	7
Begreppen ”nettoomsättning” och ”näringsverksamhet”	8
Närmare om avgränsningen av posten nettoomsättning	9
Uppställningen av intäktsposter i resultaträkningen	10
Begreppet ”medlemsavgifter”	10
Matchningsprincipens tillämpning, m.m.....	11
Principer för kostnadsredovisning.....	12
EXEMPEL	14
Exempel 1 - Redovisning av intäkter	14
Exempel 2 – Hur kan en förening ta reda på om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning?	14

ALLMÄNNA RÅD BFNAR 2002:8*Tillämpningsområde och definitioner*

1. Detta allmänna råd skall tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) vid upprättande av årsredovisning, årsbokslut eller förenklat årsbokslut. Avgränsningen av näringsverksamhet i punkten 3 och nettoomsättning i punkten 5 i det allmänna rådet gäller dock alla bokföringsskyldiga föreningar.

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund. (BFNAR 2006:17)

2. Detta allmänna råd skall tillämpas beträffande redovisning av gåvor och bidrag enbart i den utsträckning det inte finns särskilda bestämmelser i annan normgivning från Bokföringsnämnden.

3. Med *intäkter* menas ett inflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som föreningen erhåller för egen räkning. Sådana intäkter kan ha uppkommit genom näringsverksamhet, uttag av medlemsavgifter eller på annat sätt.

Med *näringsverksamhet* avses normalt sådan ekonomisk verksamhet som

- a) utgör eller kan anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), eller
- b) anses vara utövad av den som är näringsidkare i konsumentköplagens (1990:932) mening.

Med *medlemsavgift* avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

4. Med *kostnader* menas ett utflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som gjorts för föreningens egen räkning.

Principer för intäktsredovisning

5. En förening skall redovisa intäkter som nettoomsättning enligt 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) om

- a) intäkten uppstått i näringsverksamhet som bedrivits av föreningen, och
- b) intäkten skulle ha redovisats som nettoomsättning enligt allmänna principer.

6. Om annat inte följer av 3 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall en förening i resultaträkningen

- a) särredovisa posterna Medlemsavgifter, Gåvor, Bidrag och Nettoomsättning, samt
- b) hänföra intäkter som inte ryms i någon av posterna under punkt a) under posten Övriga intäkter.

Principer vid kostnadsredovisningen

7. En förening, som med stöd av 3 kap. 4 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554) gör avvikelser i sin årsredovisning avseende kostnadsredovisningen, som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning, skall i not ange

a) motivet för avvikelserna, och

b) en beskrivning av vad som ingår i sådana poster som avviker ifrån uppställningsformerna enligt bilaga 2 eller 3 till nämnda lag.

En förening, som är skyldig att avsluta räkenskaperna med ett årsbokslut, behöver inte i årsbokslutet lämna sådana upplysningar som avses i första stycket.

Ikraftträdande

8. Detta allmänna råd träder i kraft den 1 januari 2003. Det skall tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2004 eller senare och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjats tidigare.

BFNAR 2006:17

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

MOTIVERING**Frågan**

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078; BFL) tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. I både rådet och uttalandet används termen ”förening” för samtliga nämnda kategorier.

Ideell verksamhet skiljer sig på många sätt från företagande, bl.a. genom att syftet för verksamheten i första hand är att främja ett ideellt ändamål. I redovisningslagstiftningen används begrepp som har nära samband med företagande. För ideella föreningar är innebörden av begrepp som ”intäkter”, ”kostnader” och ”nettoomsättning” inte självklara. Olika frågeställningar rörande hur dessa begrepp skall användas i föreningar behandlas i uttalandet. I samband med detta beskrivs även hur begreppet ”näringsverksamhet” skall tolkas för föreningarna. Analysen i denna del bygger på Bokföringsnämndens (BFN) rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – En rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.*¹

I ideell verksamhet finns vidare vissa speciella företeelser som måste analyseras särskilt. Ett exempel på detta är redovisning av medlemsavgifter.

¹ Rapporten finns på BFNs hemsida www.bfn.se.

Det allmänna rådet riktar sig till samtliga föreningar som är bokföringsskyldiga. Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6.kap. 1 § BFL. När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

Gällande rätt

Årsredovisningslagen (1995:1554)

I 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) finns vissa allmänna bestämmelser om årsredovisning. Motsvarande principer gäller i stor utsträckning även årsbokslut².

Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed³. Vidare finns principen om rättvisande bild fastslagen där⁴. Den innebär att en årsredovisning skall ge en rättvisande bild av verksamhetens ställning och resultat.

I ÅRL beskrivs även vissa andra grundläggande redovisningsprinciper⁵. *Försiktighetsprincipen* innebär beträffande intäktsredovisningen, att endast intäkter som konstaterats under räkenskapsåret får tas med i resultaträkningen. Av *principen om periodisering* följer att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning. Vidare finns ett *kvittningsförbud*. Detta innebär att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra om det inte finns särskilda skäl och det är förenligt med vissa andra bestämmelser i ÅRL⁶.

I ÅRL beskrivs även resultaträkningens innehåll⁷. I resultaträkningen skall samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret redovisas i sammandrag⁸. Begreppen ”intäkt” och ”kostnad” definieras inte närmare.

Posterna i resultaträkningen skall tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges i respektive uppställningsform i ÅRL⁹. Beträffande poster som föregås av arabiska siffror skall de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda

² Se 6 kap. 4 § BFL, som bl.a. hänvisar till centrala bestämmelser i andra kapitlet i ÅRL.

³ 2 kap. 2 § ÅRL.

⁴ Se 2 kap. 3 § ÅRL. Principen gäller inte årsbokslut, se 6 kap. 4 § BFL.

⁵ Se 2 kap. 4 § ÅRL.

⁶ I 2 kap. 4 § sista stycket ÅRL sägs att avvikelse får göras om det föreligger särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ ÅRL. Se även prop. 1995/96:10, del II, s. 185.

⁷ Även dessa bestämmelser är tillämpliga på årsbokslut, se 6 kap. 4 § BFL.

⁸ Se 3 kap. 2 § ÅRL.

⁹ Se 3 kap. 4 § första stycket ÅRL.

inriktning.¹⁰ Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformen får läggas till, om de nya posternas innehåll inte täcks av tidigare poster. Poster får – i vissa fall skall – också delas upp i delposter¹¹. I vissa fall får poster som föregås av arabiska siffror slås samman.¹²

I bilaga 2 och 3 till ÅRL finns två uppställningsformer avseende resultaträkningen intagna. En av uppställningsformerna är kostnadsslagsindelad, den andra är funktionsindelad. I båda uppställningsformerna finns posten ”nettoomsättning” med. Posten, som föregås av en arabisk siffra i båda uppställningsformerna, har följande innebörd i ÅRL¹³:

Nettoomsättningen skall omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Intäkter som inte hör till den normala verksamheten skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader¹⁴. Lagen innehåller inte någon precisering var gränsen mellan ”normal verksamhet” och annan verksamhet går. I förarbetena¹⁵ anges att den gränsdragningen kan överlämnas åt praxis, bl.a. Redovisningsrådets rekommendation RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader.

I förarbetena anges att begreppet ”nettoomsättning” i BFL är avsett att ha samma innebörd som det har i ÅRL¹⁶. Detta innebär, enligt förarbetena, att rekvisitet ”nettoomsättning” omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet..

I den funktionsindelade resultaträkningen i ÅRL finns tre olika kostnadsposter, nämligen kostnad för sålda varor (post 2), försäljningskostnad (post 4) och administrationskostnad (post 5). Samtliga poster föregås av arabiska siffror. Vad som skall ingå i respektive post anges inte närmare.

EG-rättsliga aspekter

Bestämmelserna om resultaträkningens utformning i ÅRL är delvis EG-rättsligt motiverade. Genom ÅRL införlivades rådets fjärde direktiv i svensk rätt. Begreppet ”nettoomsättning” har hämtats från artikel 28 i det fjärde direktivet. Även möjligheten att använda en annorlunda indelning beträffande poster som föregås av en arabisk siffra i ÅRL har sitt ursprung i det fjärde direktivet. I förarbetena till ÅRL anges också uttryckligen att de två uppställningsformerna som finns i ÅRL är förenliga med fjärde direktivet.

Andra principer rörande intäkts- och kostnadsredovisning

¹⁰ Se 3 kap. 4 § andra stycket ÅRL.

¹¹ Se 3 kap. 4 § tredje stycket ÅRL.

¹² Se 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL.

¹³ Se 3 kap. 12 § ÅRL.

¹⁴ Detta följer av 3 kap. 13 § ÅRL.

¹⁵ Prop. 1995/96:10, del 2, s. 195 f.

¹⁶ Se 3 kap. 12 § ÅRL.

Utöver den reglering av redovisningsprinciperna som har skett i ÅRL saknas i svensk rätt lagbestämmelser som reglerar när inkomster respektive kostnader skall redovisas. Ledning för hur intäkts- och kostnadsredovisningen skall gå till kan dock sökas i allmänna redovisningsprinciper och den normgivning som kompletterar lagstiftningen.

Redovisningen är i huvudsak *intäktsorienterad* vilket innebär att man vid periodisering börjar med att hänföra intäkterna till en tidsperiod. Först därefter fördelas kostnaderna på perioden.

Matchningsprincipen kan sägas innebära att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. I en intäktsorienterad redovisning innebär matchningsprincipen att man först bestämmer intäkterna för att sedan matcha de kostnader, som kan hänföras till respektive intäkt, mot intäkterna. Principens tillämpning begränsas av att en utgift inte kan matchas (periodiseras) mot en intäkt, om utgiften inte ger upphov till en balanspost (tillgång, skuld eller avsättning).

Bedömning

Tillämpningsområdet

I det allmänna rådet behandlas olika frågor rörande intäkts- och kostnadsredovisning som är av generellt intresse för föreningarna. BFN har även utarbetat kompletterande normer för redovisning av gåvor och bidrag. I punkt 2 i det allmänna rådet görs en hänvisning till annan normgivning från BFN. De allmänna råden rörande gåvor och bidrag (BFNAR 2002:10 och BFNAR 2002:11) har de företrädare framför normerna i BFNAR 2002:8.

Begreppen "intäkter" och "kostnader"

Begreppet intäkter har i redovisningssammanhang oftast analyserats ur ett bolagsperspektiv. Begreppet behöver därför analyseras även för föreningar. I punkt 3 i det allmänna rådet anges att med "intäkt" menas ett inflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som föreningen erhåller för egen räkning. Sådana intäkter kan ha uppkommit genom näringsverksamhet, medlemsavgifter eller på annat sätt. Rekvisitet "på annat sätt" har valts eftersom det är omöjligt att i en intäktsdefinition i ett allmänt råd exakt peka på alla situationer där ideella föreningar kan få intäkter. För många ideella föreningar uppkommer exempelvis intäkter på grund av gåvor och bidrag.

Endast intäkter som föreningen erhåller för egen räkning anses vara intäkter för föreningen. Detta följer av punkt 3 första stycket i det allmänna rådet. Belopp som föreningen uppstår för annans räkning utgör inte ekonomiska fördelar för föreningen och skall inte intäktsredovisas. Exempel på detta är om föreningen agerar huvudman för annan förening eller på annat sätt har en juridiskt bindande skyldighet att lämna inkomsten direkt vidare till en annan förening. Så kan vara fallet bl.a. i lotteriverksamhet. Det är inte ovanligt att en förening sköter ett lotteri för en annan förenings räkning (dvs. fungerar som mellanman för den andra föreningen). Ett annat typiskt exempel på fall där föreningen uppstår inkomster för annans räkning är när en

förening, som är registrerad för mervärdesskatt, debiterar mervärdesskatt vid försäljning av varor eller tjänster. En sådan mervärdesskattbetalning är inte avsedd för föreningens egen räkning utan skall redovisas vidare av föreningen till staten. Ytterligare ett exempel är a-kasseavgiften som för fackföreningsanslutna arbetstagare betalas till fackföreningarna, som i sin tur vidarebefordrar avgiften till arbetslöshetskassorna; i detta fall tar föreningarna inte emot a-kasseavgiften för sin egen räkning och någon intäkt skall därför inte heller redovisas hos föreningen.

Även i det fall en förening är mellanman kan den erhålla intäkter för egen räkning, nämligen provision, bidrag till administrationskostnader eller liknande. Denna del redovisas givetvis som intäkt i föreningens redovisning.

Även begreppet ”kostnader” definieras i rådet (se punkt 4). En kostnad är ett utflöde av ekonomiska fördelar som är hänförligt till en räkenskapsperiod och som har gjorts för föreningens egen räkning. När en förening, som fungerat som mellanman, gör en utbetalning till huvudmannen uppstår ingen kostnad för föreningen. Det finns således en koppling mellan synsättet på intäkts- och kostnadsredovisning i det allmänna rådet. Ett specialfall är om den köpta varan eller tjänsten avser en annan förening och föreningen efterger sin rätt till ekonomisk kompensation från den andra föreningen. I detta fall är (om inte en mellanmansituation föreligger) den betalande föreningen en gåvogivare och den mottagande föreningen en gåvotagare.

Begreppen ”nettoomsättning” och ”näringsverksamhet”

Begreppet ”nettoomsättning” i ÅRL är kopplat till intäkter från försålda varor och utförda tjänster. Nämnade typ av verksamhet utgör näringsverksamhet. Enligt BFNs bedömning ingår de av föreningens intäkter, som kan hänföras till näringsverksamhet, i föreningens nettoomsättning, se punkt 5 a) i det allmänna rådet¹⁷.

I punkt 3 i det allmänna rådet finns en definition av begreppet ”näringsverksamhet”, som överensstämmer med vad som sagts i förarbetena till BFL beträffande hur begreppet skall tolkas. Den valda avgränsningen baseras på skatterätten och konsumentköprätten och är på intet sätt exklusiv för föreningarna. BFN har i rapporten *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m.*¹⁸ närmare utrett vad begreppet ”näringsverksamhet” innebär för föreningarna i redovisningssammanhang. Att rekvisitet ”utgör eller kan anses utgöra” har valts i punkt 3 andra stycket a) i det allmänna rådet beror på att vissa föreningar inte behöver betala skatt (de är inskränkt skattskyldiga); rekvisitet ”kan anses utgöra” markerar att även sådana föreningar kan hämta ledning från den skatterättsliga avgränsningen av begreppet näringsverksamhet när de skall avgöra om en intäkt kan hänföras till nettoomsättning eller inte. Att en intäkt redovisas som nettoomsättning i en förening betyder således inte att den är skattepliktig för föreningen¹⁹.

¹⁷ Se BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter

¹⁸ Rapporten finns på BFNs hemsida www.bfn.se

¹⁹ Bedömningen av om en intäkt är skattepliktig avgörs helt och hållet av skatterättsliga regler.

En ytterligare förutsättning för att en näringsverksamhetsintäkt skall redovisas som nettoomsättning är att den också enligt allmänna principer skall redovisas på detta sätt (se punkten 5 b) i det allmänna rådet. Med detta menas att principer beträffande gränsdragning mellan nettoomsättning och övriga intäkter (respektive extraordinära intäkter) som godtas som god redovisningssed för andra företag också skall godtas för föreningarnas räkning. Skäl saknas att behandla föreningarna annorlunda i detta hänseende. Ett exempel på en intäkt (som i vissa fall kan hänföras till näringsverksamhet enligt definitionen i det allmänna rådet) som aldrig skall ingå i en föreningens nettoomsättning är realisationsvinst som uppkommer vid försäljning av föreningens anläggningstillgångar. En sådan vinst skall enligt god redovisningssed inte redovisas under posten Nettoomsättning utan under posten Övriga intäkter.

Närmare om avgränsningen av posten nettoomsättning

Det har förekommit en debatt om vilka intäkter som ryms i posten nettoomsättning i föreningarnas redovisning. BFN finner därför anledning att kort motivera sitt ställningstagande i det allmänna rådet.

”Nettoomsättning” är ett begrepp som har EG-rättslig anknytning. Det har hämtats ifrån ett EG-direktiv som avser aktiebolag samt vissa handelsbolag och kommanditbolag. Medlemsstaterna har en skyldighet att införliva direktivets bestämmelser för nämnda bolagstyper. Den svenska ÅRL omfattar dock en större krets bokföringskyldiga, bl.a. föreningarna.

Det finns mycket som skiljer verksamhet i t.ex. ett aktiebolag från verksamhet i föreningar. Nettoomsättningen är en central post i bolagets redovisning, men oftast inte i föreningens. Syftet med ideell verksamhet är inte att sälja varor och tjänster. Begreppet ”nettoomsättning” är därför inte lika naturligt att använda i en ideell verksamhet.

All verksamhet som utövas i ideella föreningar är emellertid inte av ideell natur. Det finns betydande inslag av ekonomisk verksamhet i föreningarna och denna kan oftast anses utgöra näringsverksamhet. Näringsverksamhet som bedrivs i föreningar förete många likheter med vanlig företagsverksamhet. I vissa fall torde sådan verksamhet t.o.m. konkurrera med verksamhet som bedrivs av t.ex. aktiebolag eller ekonomiska föreningar. En skillnad mellan näringsverksamhet i företag i allmänhet och i föreningar är att näringsverksamhet i föreningar inte alltid bedrivs i vinstsyfte; inte sällan kan föreningen exempelvis tillhandahålla varor och tjänster till medlemmar till självkostnadspris. Även med beaktande av denna skillnad finns det starka skäl för att behandla näringsverksamhet i föreningar på samma sätt som näringsverksamhet i företag i allmänhet.

Många intäkter i ideella föreningar ingår inte i begreppet ”nettoomsättning” som det definierats i punkt 5 i det allmänna rådet. Intäkterna kan inte kopplas till näringsverksamhet som bedrivs av föreningen utan har ett mer direkt samband med den ideella verksamheten. Att redovisa sådana intäkter under posten Nettoomsättning är inte möjligt (jämför den tydliga definition av begreppet som finns i ÅRL).

Exempel på intäkter som inte kan anses ingå i posten ”nettoomsättning” är medlemsavgifter, gåvor, bidrag etc.

Uppställningen av intäktsposter i resultaträkningen

I 3 kap. 4 § ÅRL finns stöd för att ta upp andra poster än de som är angivna i ÅRL:s uppställningsformer i resultaträkningen. I förarbetena till lagstiftningen framgår att BFN kan ge riktlinjer beträffande avvikelser från ÅRL:s uppställningsformer för verksamheter med särskild inriktning²⁰. BFN har i punkt 6 angivit vilka poster en förening normalt skall redovisa i resultaträkningen. Föreningar har dock möjlighet att avvika ifrån det som stadgas i punkt 6, om föreningen i visst fall hittar stöd för det i 3 kap. 4 § ÅRL.

Eftersom medlemsavgifter normalt sett är en viktig post för föreningarna skall dessa tas upp i en egen post, som normalt bör redovisas som första intäktspost i resultaträkningen²¹. Till detta kommer att posten ofta kan ha ett allmänintresse för medlemmar och andra intressenter. Även intäktsposterna gåvor och bidrag är ofta betydande och har stort allmänintresse; de kräver därför också normalt en egen post i resultaträkningen.

Av punkten framgår vidare att även intäkter som utgör nettoomsättning normalt skall redovisas under en egen post. Nettoomsättningen kan vara intressant för utomstående läsare t.ex. när det gäller att bedöma föreningens bokföringsrättsliga status.

Andra intäktsposter än de särskilt omnämnda skall normalt tas upp under posten Övriga intäkter.

Begreppet "medlemsavgifter"

Medlemsavgifter anges särskilt i den allmänna intäktsdefinitionen i punkt 3. Detta har gjorts för att klargöra att de normalt utgör en viktig intäkt för föreningarna. Även om intäkten inte alltid är väsentlig beloppsmässigt har den ofta ett stort allmänintresse (bl.a. för medlemmar).

Medlemsavgifter i ideella föreningar skiljer sig på flera sätt ifrån ekonomiska tillskott som lämnas av bolagsmän i t.ex. aktiebolag och medlemmar i ekonomiska föreningar. De mest avgörande skillnaderna är att medlemmar i en ideell förening inte är "ägare" av föreningen och att de inte heller kan erhålla någon utdelning på sina medlemsavgifter. Det är således inte relevant att i intäktsdefinitionen jämställa medlemsavgifter i ideella föreningar med tillskott i bolag eller i ekonomiska föreningar²².

Att fastställa vad som är medlemsavgift är normalt sett inte en särskilt besvärlig uppgift; i normalfallet är det den avgift föreningen själv benämner medlemsavgift som avses. Det kan dock tänkas att en förening låter medlemsavgiften innefatta försäljning av varor och tjänster till medlemmarna i en sådan utsträckning att avgiften inte längre primärt kan anses avse en ersättning för ett medlemskap.

²⁰ Se prop. 1995/96:10, del 2, s 190.

²¹ Beträffande medlemsavgifter, se även nästa avsnitt.

²² I Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter undantas ökningarna som beror på tillskott från aktieägare eller innehavare av aktierelaterade instrument i definitionen av intäkter.

Begreppet ”medlemsavgift” definieras i punkt 3 i det allmänna rådet. Utgångspunkten för den valda definitionen är att den skall vara enkel men ändå kunna stävja missbruk av användningen av termen medlemsavgift. Med *medlemsavgift* avses sådan avgift som utgör eller kan anses utgöra medlemsavgift enligt 15 kap. 2 § inkomstskattelagen. Rekvisitet ”kan anses utgöra” har valts eftersom många föreningar inte är skattskyldiga; sådana föreningar kan ändå hämta vägledning från rättspraxis om avgiften kan anses utgöra en medlemsavgift eller inte. Anledningen till att definitionen har kopplats till en skatterättslig definition av samma begrepp är att det på skatteområdet finns viss rättspraxis rörande begreppet medlemsavgift. Det finns rättsfall avseende ekonomiska föreningar där Regeringsrätten funnit att det som kallats medlemsavgift i själva verket utgjort ersättning för något annat. Praxisen rörande medlemsavgifter beskrivs kortfattat i den tidigare nämnda BFN-rapporten *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.* De tankegångar som ligger bakom den skatterättsliga praxisen är, enligt BFNs uppfattning, även relevanta i redovisningssammanhang.

Föreningar som tar ut medlemsavgifter skall normalt redovisa sådana som en egen post i resultaträkningen, se punkt 6 i det allmänna rådet. Denna post är oftast den mest väsentliga intäktsposten och bör därför också redovisas före t.ex. posten ”Nettoomsättning”.

Matchningsprincipens tillämpning, m.m.

Beträffande intäkter som ingår i nettoomsättningen torde det i normalfallet inte föreligga något större problem att tillämpa matchningsprincipen på det sätt som gäller för t.ex. aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Intäkter från näringsverksamheten skall således matchas mot kostnader hänförliga till intäkten. Som tidigare nämnts begränsas principens tillämpning av att en utgift inte kan matchas (periodiseras) mot en intäkt, om utgiften inte ger upphov till en balansgill tillgång.

En kategori intäkter som oftast torde vara hänförlig till bedriven näringsverksamhet är lotteriintäkter. Lotteriintäkter skall på det sätt som följer av den intäktsorienterade matchningsprincipen matchas mot kostnader för lotteriet, t.ex. distribution och vinstkostnader. Netto-redovisning av lotterier är däremot inte acceptabel, eftersom en sådan redovisning skulle strida mot kvittningsförbudet i ÅRL. Det kan tilläggas att många lotterier är konstruerade på sådant sätt att föreningen endast fungerar som ombud (mellanman). I ett sådant fall skall föreningen inte redovisa intäkter den uppburit för annans räkning i resultaträkningen (se punkten 3) utan enbart förmedlingsprovisioner och liknande.

En speciell fråga är om matchning kan ske mellan intäkter och kostnader i den ideella verksamheten. Föreningars verksamhet, såväl näringsverksamhet som annan verksamhet, syftar oftast till att generera intäkter för den ideella verksamheten. Det typiska för verksamheten är således att föreningarna först måste ha intäkter för att kunna besluta om vilka ideella aktiviteter föreningen skall ha. Fråga har uppkommit om man skulle kunna tänka sig en omvänd matchning (kostnadsorienterad), där intäkten inte redovisades förrän kostnaden har uppstått.

BFN anser att en kostnadsorienterad matchning i huvudsak inte kan godtas i ideella föreningars redovisning. Skälet för ställningstagandet att i princip inte godta kostnadsorienterad matchning är följande.

En mer allmän princip om omvänd matchning skulle sannolikt leda till praktiska gränsdragningsproblem i många situationer. Ett exempel på detta är redovisning av medlemsavgifter. Även om man skulle kunna säga att medlemmarna betalar medlemsavgifter för att få ta del av eller stödja den ideella verksamheten är det knappast möjligt att hänföra vissa kostnader som berör det ideella ändamålet specifikt till medlemsavgifterna (de enda kostnader som specifikt kan hänföras till medlemsavgifterna torde vara kostnader för medlemsadministration och medlemsservice av olika slag; sådana kostnader kan matchas mot intäkten enligt matchningsprincipen).

Ytterligare problem med att allmänt tillåta en kostnadsorienterad matchning är att föreningarna i många fall skulle få tillämpa två olika ”matchningsprinciper”, nämligen en för den del av verksamheten som är näringsverksamhet och en för den övriga verksamheten. Detta skulle göra redovisningen svårbegriplig.

Mot bakgrund av vad som nu anförts anser BFN att huvudregeln är att föreningarna, liksom företag i allmänhet, skall använda en intäktsorienterad matchning i sin redovisning. Att använda en kostnadsorienterad matchning i föreningarna kan således inte anses förenlig med god redovisningssed i annat än rena undantagsfall.

Principer för kostnadsredovisning

En fråga som diskuterats när det gäller redovisning i föreningar är hur kostnadsredovisningen skall vara utformad för att läsaren skall få god information om föreningars verksamheter och hur dessa finansieras. Diskussionen har framför allt gällt de föreningar som arbetar med att samla in pengar till olika ändamål men frågan äger naturligtvis giltighet även inom andra delar av föreningslivet. Det finns i skilda sammanhang ett intresse av att kostnadsredovisningen i föreningar organiseras så att det blir möjligt att skilja mellan den del av föreningens kostnadsmassa som går direkt till att uppfylla föreningens ideella ändamål och den del av kostnaderna som gagnar detta syfte på ett mer indirekt sätt.

Som tidigare konstaterats är ÅRL inte anpassad för föreningarnas särskilda förhållanden. Det har hävdats att en redovisning av kostnader i enlighet med de uppställningsformer som finns i ÅRL gör en förenings årsredovisning mindre intressant och att det därför krävs en helt ny uppställningsform för föreningarna. BFN har emellertid funnit att det inte skulle vara meningsfullt att i nuläget försöka ge generella regler om hur de ideella föreningarnas kostnadsredovisning skall vara utformad. Med de begränsningar som följer av ÅRL och de olikheter som finns mellan föreningar av olika slag skulle det sannolikt vara svårt att åstadkomma vettiga regler. Det kan dock inte uteslutas att nämnden i ett senare sammanhang – när mer fasta principer utvecklats inom den ideella sektorn – får anledning att återkomma till frågan.

Mot den nu redovisade bakgrunden har BFN avstått från att i nuläget införa särskilda definitioner av kostnadsposter för de ideella föreningarna. Det innebär att föreningarna har möjlighet att redovisa sina kostnader på motsvarande sätt som t.ex. ett aktiebolag om en sådan redovisning känns relevant för föreningen. Föreningarna har också möjlighet att – inom de ramar som ÅRL ger – anpassa sin kostnadsredovisning så att den bättre återspeglar syftet med verksamheten.

I 3 kap. 4 § ÅRL finns bestämmelser om när och hur en förening kan avvika från de uppställningsformer som finns i bilaga 2 och 3 i ÅRL. I andra stycket nämnda lagrum anges att de avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning får göras beträffande poster som föregås av arabiska siffror. Behov av avvikelser betingade av verksamhetens särskilda inriktning torde ofta föreligga för föreningar, eftersom ÅRL:s kostnadsposter mer anpassats till vinstdrivande företag (försäljning av varor och tjänster) än ideell verksamhet. I tredje stycket finns vissa bestämmelser om hur avvikelserna får göras. Ett av kraven beträffande kompletterande poster är att de skall ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

BFN har i punkt 7 i det allmänna rådet tagit in en bestämmelse som kompletterar bestämmelsen i 3 kap. 4 § ÅRL. Föreningar som följer ÅRL:s uppställningsformer berörs inte av punkten, utan denna omfattar endast de föreningar som på grund av sin inriktning (den ideella verksamheten) valt göra ändringar i ÅRL:s postindelning. Punkten gäller vidare primärt föreningar som avslutar sin redovisning med en årsredovisning; föreningar som enbart upprättar årsbokslut får men behöver inte tillämpa bestämmelsen²³.

Enligt punkt 7 skall en förening, som med stöd av 3 kap. 4 § andra och tredje styckena ÅRL, gjort avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning i not ange dels motivet för avvikelserna, dels en beskrivning av vad som ingår i poster som avviker ifrån uppställningsformerna enligt bilaga 2 eller 3 i ÅRL. Motivet till att BFN uppställt kravet i punkt 7 är de svårigheter som finns att exakt definiera kostnadsbegrepp för den ideella sektorn med dess mångskiftande ideella verksamhet. Till detta kommer att förståelsen av kostnadsredovisningen är viktig för läsare av föreningarnas årsredovisningar (medlemmar, gåvogivare etc.); de kompletterande upplysningar som nu krävs kommer att underlätta för läsarna att förstå föreningarnas kostnadsredovisning. Idag använder många föreningar poster som ändamålskostnader, insamlingskostnader m.m. när de använder den funktionsindelade resultaträkningen, men dessa poster kan ha olika innehåll i olika föreningars årsredovisning och är långt ifrån lätta att tolka för läsarna. För att uppfylla lagens krav att ge kompletterande poster en tydlig beteckning måste föreningarna lämna kompletterande upplysningar enligt punkt 7 om varför de ansett att en avvikelse behövs samt närmare redogöra för innebörden av de begrepp de använt.

²³ I uttalandet som hör till BFNAR 2002:6 finns närmare beskrivet vad som gäller om en förening, som enbart är skyldig att upprätta årsbokslut, frivilligt väljer att upprätta årsredovisning.

EXEMPEL

Exempel 1 - Redovisning av intäkter

En förening uppbär 3 miljoner kr i medlemsavgifter. En medlem som erlägger medlemsavgift får varje kvartal en klubbtidning med information om föreningens verksamhet. Några ytterligare medlemsförmåner ingår inte.

Föreningen, som är inskränkt skattskyldig och således inte är registrerad för mervärdesskatt, bedriver därutöver ett antal verksamheter som föreningen bedömer vara näringsverksamhet enligt definitionen i punkt 3 i det allmänna rådet²⁴. Intäkterna från verksamheterna är följande:

Verksamhet	Intäkt som belöper på redovisningsperioden och som kommer föreningen till godo ²⁵	Inbetalning som inte utgör intäkt enligt definitionen i punkt 3 i det allmänna rådet
Bingoverksamhet	300 000 kr	-
Serveringsverksamhet	500 000 kr	
Bingolottoförsäljning	100 000 kr (provision)	1 000 000 kr (medel som redovisas vidare till annan förening)
Försäljning av profilmaterial (tröjor och kepsar med föreningens logotyper)	80 000 kr	-
SUMMA	980 000 kr (=nettoomsättningen)	1 000 000 kr

Föreningen, som varken erhållit gåvor eller bidrag, redovisar följande intäktsposter i resultaträkningen:

Medlemsavgifter	3 000 000 kr
Nettoomsättning	<u>980 000 kr</u>
Summa intäkter	3 980 000 kr

Exempel 2 – Hur kan en förening ta reda på om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning?

²⁴Jämför exempel 2.

²⁵Enligt ÅRL:s avgränsning av nettoomsättning skall avdrag göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen (se 3 kap. 12 § ÅRL). I de belopp som anges i spalten har avdrag gjorts för lämnade varurabatter. Föreningen är, som tidigare nämnts, inskränkt skattskyldig och har därför ingen anledning att göra momsavdrag när nettoomsättningen beräknas (i beloppen som anges i spalten har momsavdrag således inte heller gjorts).

En förening har intäkter ifrån sponsring, serveringsverksamhet och bingolottoförsäljning. Vidare säljer föreningen dagsverken till kommunen (föreningens medlemmar håller vakt på kommunala arrangemang och föreningen erhåller ersättningen för detta). Föreningen erhåller även olika intäkter vid försäljning av varor och tjänster till sina medlemmar. Under året har föreningen sålt en fastighet (anläggningstillgång) och erhållit en realisationsvinst vid försäljningen.

Fråga uppkommer vilka intäkter som skall redovisas under posten nettoomsättning. Föreningen gör bedömningen utifrån punkten 5 i det allmänna rådet. Vid denna prövning finner föreningen att realisationsvinsten som uppstod vid försäljningen av fastigheten inte skall redovisas som nettoomsättning, eftersom en sådan intäkt inte normalt skulle redovisas som nettoomsättning för företag i allmänhet (se punkt 5 b) i det allmänna rådet). Föreningen redovisar realisationsvinsten under posten Övriga intäkter.

Vad gör föreningen med övriga intäkter som nämns ovan? Avgörande för om en intäkt skall redovisas som nettoomsättning är om den kan anses utgöra näringsverksamhet (definition av näringsverksamhet finns i punkt 3 i det allmänna rådet). Föreningen vet inte vad begreppet näringsverksamhet innefattar. För att förstå begreppet behöver föreningen därför ytterligare vägledning. Sådan vägledning finns i BFNs rapport Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.²⁶. Föreningen jämför sina intäkter med vad som sägs i rapporten. I bilaga 1 till rapporten finns en lathund som underlättar föreningens bedömningsarbete. Om föreningen efter detta finner att intäkten skall hänföras till näringsverksamhet redovisar den intäkten under posten ”Nettoomsättning”.²⁷ I förekommande fall görs därvid avdrag för moms²⁸, andra omsättningsskatter och varurabatter.

²⁶ Finns på hemsidan www.bfn.se.

²⁷ Eftersom begreppet näringsverksamhet är omfattande är det svårt att i ett exempel direkt ange hur intäkten skall klassificeras. Detta är inte heller syftet med detta exempel (syftet är istället att visa på en metod för att hitta information som kan hjälpa föreningen vidare). Många av intäkterna som nämns i exemplet är av den karaktären att de oftast utgör näringsverksamhet (jämför bilaga 1 till rapporten).

²⁸ Föreningen kan enbart göra avdrag för moms om den är momsregistrerad när den räknar fram nettoomsättningen.

Detta uttalande har beslutats den 6 december 2006 av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
Ordförande

Gunvor Pautsch
kanslichef

Övriga allmänna råd som särskilt berör ideella föreningar och registrerade trossamfund

- | | |
|---------------|--|
| BFNAR 2002:1 | Värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. |
| BFNAR 2002:2 | Värdering av vissa gåvor i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m. |
| BFNAR 2002:3 | Värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund. |
| BFNAR 2002:9 | Hur medelantalet anställda m.m. skall redovisas 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 till ideella föreningar och registrerade trossamfund från offentligrättsliga organ. |

Även i övrigt ska många allmänna råd även tillämpas av föreningar och trossamfund. Exempel på detta är BFNAR 2002:6 (Innebörden av begreppen årsbokslut och årsredovisning) och BFNAR 2006:11 (Gränsvärden). All normgivning från nämnden finns tillgänglig på nämndens hemsida www.bfn.se.