

Lars Kiertzner & Frank Thinggaard

Regnskab og revision i visse fonde og foreninger

2. udgave

Indholdsfortegnelse

Forord	5
Forkortelser	11
Oversigt over bilag	15
Oversigt over figurer	17
1. Indledning	19
1.1 Hvad bogen omfatter	19
1.2 Indledningsvist om regnskab	23
1.3 Indledningsvist om revision	23
2. Fonde	26
2.1 Fondebegrebet	26
2.2 Fonde i tilbageblik	34
2.3 Lovgrundlaget	36
2.4 Erhvervsdrivende fonde	38
2.4.1 Fondsret – erhvervsdrivende fonde over for almindelige fonde ..	39
2.4.1.1 Kapitalforhold	39
2.4.1.2 Fondsmyndighed	43
2.4.1.3 Ledelse	46
2.4.1.4 Uddelingsforpligtelse	47
2.4.2 Regnskabsaflæggelse i erhvervsdrivende fonde	49
2.4.2.1 ÅRL som udgangspunkt	49
2.4.2.2 Fravigelser fra og tilpasninger til ÅRL	51
2.4.2.3 Særregler	56
2.4.2.4 Særlige problemstillinger (equity-metoden, finansielle aktiver, regnskabsklassebestemmelser og skat)	61
2.4.3 Revision i erhvervsdrivende fonde	67
2.4.4 Særlige revisoropgaver i erhvervsdrivende fonde	75
2.4.4.1 Vurderingsmandsrollen ved apportindskud	76
2.4.4.2 Nedsættelse af grundkapitalen	77
2.4.4.3 Forhøjelse af grundkapitalen – overførsel af reserver ..	78
2.4.4.4 Fusion	79
2.4.5 Opblødninger af fondsformen	80

Indholdsfortegnelse

2.5	Almindelige (ikke-erhvervsdrivende) fonde	82
2.5.1	Fondsret i almindelige fonde	83
2.5.2	Regnskabsaflæggelse i almindelige fonde	90
2.5.2.1	Analog anvendelse af ÅRL?	91
2.5.2.2	Udfyldning af god regnskabskik ud fra fondes karakteristika	93
2.5.3	Revision i almindelige fonde	96
2.6	Beskatning af fonde	104
2.6.1	Det generelle udgangspunkt	105
2.6.2	Særregler for fonde	105
2.6.3	Interne uddelinger og fondsretlige driftsomkostninger	114
2.6.4	Udskudt skat	116
2.6.5	“Sambeskatning” – Almennyttige holdingfonde og datterselskaber i lavbeskatningslande (CFC-beskatning)	118
3.	Faglige foreninger – “visse foreninger” i LFF	121
3.1	Foreningsret i faglige foreninger	122
3.2	Regnskabsaflæggelse i faglige foreninger	129
3.3	Revision i faglige foreninger	134
3.3.1	Revision generelt	134
3.3.2	Særlige problemstillinger	139
3.3.3	Reviderbarhed og regnskabsmæssig begrebsramme	142
3.4	Beskatning af faglige foreninger	143
3.4.1	To typer af faglige foreninger og fællesreglerne for disse	143
3.4.2	Særligt om arbejdsmarkedssammenslutninger	144
3.4.3	Særligt om brancheforeninger	148
4.	Økonomiske foreninger – amba og smba/fmba	150
4.1	Selskabsret for amba og smba/fmba	150
4.2	Regnskabsaflæggelse i amba og smba/fmba	157
4.2.1	ÅRL generelt	157
4.2.2	Tilpasninger ved anvendelse af ÅRL	160
4.2.3	Særregler i ÅRL	163
4.2.4	Behov for en yderligere oplysningsregel om skat i amba	165
4.3	Revision i amba og smba/fmba	165
4.4	Beskatning af amba og smba/fmba	171
5.	Fonde og foreninger under offentligt tilsyn og kontrol – eksempler	178
5.1	Indledning	178
5.2	Fondsformen i uddannelsessektoren – universitetet som eksempel	178

5.2.1	Selskabsret for universiteter	182
5.2.2	Regnskabsaflæggelse for universiteter	183
5.2.2.1	Generelt om regnskabsaflæggelse	184
5.2.2.2	Den detaljerede regulering – en begrebsramme der ikke kan fraviges	187
5.2.2.3	Særligt om åbningsbalancen	191
5.2.3	Revision	192
5.2.3.1	Reguleringen	192
5.2.3.2	Den svære start – historien om DPU	193
5.2.3.3	Forvaltningsrevision	198
5.2.3.4	Ekstern revisors rapportering i påtegningen	201
5.3	Den almene boligsektor	205
5.3.1	Selskabsret i den almene boligsektor	211
5.3.2	Regnskabsaflæggelse i den almene boligsektor	218
5.3.2.1	Særregler – fælles for organisationer og afdelinger	220
5.3.2.2	Særregler for almene boligafdelinger	231
5.3.2.3	Særregler for almene boligorganisationer	239
5.3.3	Revision i den almene boligsektor	247
	Referencer	255
	Benyttede regnskaber m.v.	261
	Bilag	264

Læs mere om udgivelsen på www.karnovgroup.dk

Forkortelser

AAU	Aalborg Universitet
Anbbek	Bekendtgørelse om anbringelse af fondes midler og bestyrelsesvederlag
ASL	Aktieselskabsloven
AU	Århus Universitet
CBS	Copenhagen Business School
Civvejil	Civilstyrelsens vejledning om revision og kontrol efter fondsløvgivningen af ikke-erhvervsdrivende fonde, (oprindeligt februar 1992)
DA	Dansk Arbejdsgiverforening (arbejdsmarkedssammenslutning)
DI	Dansk Industri (arbejdsmarkedssammenslutning)
DPU	Danmarks Pædagogiske Universitet
Driftsbek.	Bekendtgørelse om drift af almene boliger
DTU	Danmarks Tekniske Universitet
Erkbek.	Bekendtgørelse nr. 745 21.8. 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer m.v. (opdateret meget formelt og ikke reelt efter den nye revisorlov)
FBL	Fondsbeskatningsloven
FBLCirk	Cirkulære om ophævelse af cirkulærer, som er indarbejdet i Told- og Skattestyrelsens Ligningsvejledning 1997 – omfattede bl.a. ophævelse af Cirkulære nr. 49 af 19. marts 1996 om fondsbeskatningsloven
FOA	Fag og Arbejde (arbejdsmarkedssammenslutning)

Forkortelser

FSR	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (brancheforening)
HK	Handel og Kontor (arbejdsmarkedssammenslutning)
ISA	International Standard on Auditing (oversat af REVU)
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISRE	International Standard on Review Engagements
ISRS	International Standard on Related Services
LAB	Lov om almene boliger
LEF	Lov om erhvervsdrivende fonde
LFF	Lov om fonde og visse foreninger
LL	Ligningsloven
LLD	Learning Lab Denmark (del af DPU, Danmarks Pædagogiske Universitet)
LO	Landsorganisationen i Danmark (arbejdsmarkedssammenslutning)
LVEV	Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder
Nedbek	Bekendtgørelse om nedsættelse af grundkapitalen i erhvervsdrivende fonde
Oplbek	Bekendtgørelse om opløsning af erhvervsdrivende fonde (likvidation, konkurs, tvangsopløsning og fusion)
PSL	Personskatteloven
REGU	Regnskabsteknisk Udvalg, FSR
REVU	Revisionsteknisk Udvalg, FSR
RR	Registreret revisor

SDU	Syddansk Universitet
SEL	Selskabsskatteoven
Skd	Skattedepartementet
SR	Statsautoriseret revisor
TfS	Tidsskrift for Skatteret
ÅRL	Lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (Årsregnskabsloven)

Læs mere om udgivelsen på www.karnovgroup.dk

Oversigt over bilag

1. Principielle regnskabsopstilling i en egentligt erhvervsdrivende fond uden datterselskaber (inspireret af Marselisløbfonden) 264
2. Principielle opbygning af fondsregnskabet for den rene holding-fond med én dattervirksomhed og anvendelse af kostprismetoden herpå (hertil frivillig aflæggelse af koncernregnskab) (inspireret af Novo Nordisk Fonden) 266
3. Principiel afdelingsopbygning af regnskabet i en fond (inspireret af Fonden “Carl og Ellen Tafdrups Mindelegat”) 268
4. Principielle opbygning af regnskabet for en almindelig fond – tilnærmet det for revisor genkendelige regnskab (inspireret af Aage og Ulla Filtenborgs Fond) 271
5. Principielle opbygning af et “cigarkasseregnskab” uden periodisering og med nominal værdi som målingskriterium (inspireret af det Dahlske Familie- og Understøttelseslegat) 274
6. Kapitalregnskabet fra Civilretsdirektoratets tidligere Vejledning om revision og kontrol efter fondslovgivningen af ikke-erhvervsdrivende fonde, februar 1992 276
7. Eksempel på opgørelse af skattepligtig indkomst i en fond 277
8. Principielle opbygning af et regnskab for en faglig forening (brancheforening) (inspireret af FSR-danske revisorer) 279
9. Principielle opbygning af et regnskab for en faglig forening (arbejdsmarkedssammenslutning) (inspireret af SiD, der nu indgår i 3F) 282
10. Principielle opbygning af et regnskab for et andelsselskab med begrænset ansvar (inspireret af Dansk Pelsdyravlforening) 285
11. Internationale revisionsstandarder pr. 1.7. 2012 289

Oversigt over bilag

12.	Principielle opbygning af et regnskab for et universitet (inspireret af CBS).....	292
13.	Standardkontoplan for almene boligorganisationer.....	296
14.	Uddrag fra styringsrapport for regnskabsår 2010 for Glostrup Boligselskab	304
15.	Uddrag af Glostrup Boligselskabs rapportering om forvaltningsrevision i årsberetningen for regnskabsåret 2010.....	306
16.	Revisionspåtegninger i Glostrup Boligselskabs revisionsprotokol for 2010.....	309

Oversigt over figurer

1.1. Oversigt over fonde og den gældende regulering	19
1.2. Oversigt over foreninger og den gældende regulering	20
1.3. Kravene til revisors revisionserklæringer.	24
2.1. De uafhængige klassifikationer af fonde efter aktivitet og formål. . .	31
2.2. Væsentlige forskelle mellem fonde stiftet før 1.1.1985 eller senere. .	34
2.3. Gældende regulering for fonde 1.7. 2012	37
2.4. Registrerings- og fondsmyndighed i erhvervsdrivende og almindelige fonde	43
2.5. Eksempler på lempelser i ÅRL og AMVAB beregnede besparelser i mio.kr.	50
2.6. Stiftelse og kapitalforhøjelse i en erhvervsdrivende familiefond . . .	52
2.7. Eksempel på ældre fondsregnskab med uddelinger m.v. som resultatposter – Vallø Stift. Praksis er senere ændret	53
2.8. Eksempel på ældre fondsregnskab med uddelinger m.v. som resultatposter – Carlsbergfondet. Praksis er senere ændret	53
2.9. Mismatch mellem omkostninger og formål i holdingfonde	55
2.10. Eksempel på udskillelse af særlige poster – Egmont fonden	57
2.11. Eksempel på udskillelse af særlige poster – Konsul Aage Halks Legat	57
2.12. Eksempel på udskillelse af særlige poster – Ellen og Carl Tafdrups Mindelegat	58
2.13. Lundbeckfonden og regnskabsklasse B (2010)	61

Oversigt over figurer

2.14. Eksempel på amortiseret kostpris	63
2.15. Revisors erklæringer vedrørende Novo Nordisk Fondens årsrapport 2011	73
2.16. Tilretning af den gældende standardpåtegning til en typisk almindelig fond	103
3.1. Revisors påtegning på en faglig forenings regnskab uden tilknyttet frivillig ledelsesberetning	138
3.2. Potentiel skattetænkning i en arbejdsmarkedssammenslutning	146
3.3. Skattemæssig behandling af kontingenter til faglige foreninger hos foreningen og medlemmet.	149
4.1. DLG præsenterer sig	155
4.2. Dansk Pelsdyravlerforening præsenterer sig	156
4.3. FDB præsenterer sig	156
4.4. Den uafhængige revisors erklæringer – Arla Foods amba	169
4.5. Beskatning af andelsforeninger	172
4.6. Opgørelse af medlemmer i en hovedforening.	173
5.1. Universiteter efter fusionerne	180
5.2. Ledelsesstrukturen på et typisk universitet	182
5.3. Typer af revisionshandlinger ved forvaltningsrevision koblet op på deres formål.	200
5.4. Den uafhængige revisors erklæringer vedrørende AAU 2010	202
5.5. Varianter af boligorganisationer.	209