

Uttalande om värdering av finansiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund

Uppdaterat 2010-11-18

ALLMÄNNA RÅD (BFNAR 2002:3)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) och som inte tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut.

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 med undantag för Svenska kyrkan. (BFNAR 2010:5)

2. Vid tillämpningen av detta allmänna råd skall *verkligt värde* bestämmas utifrån försäljningsvärdet, eller om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.

Värden i öppningsbalansräkningen

3. En ideell förening eller ett registrerat trossamfund skall i öppningsbalansräkningen ta upp en finansiell anläggningstillgång till tillgångens verkliga värde vid förvärvstillfället.

Om tillgången erhållits i gåva skall den värderas till verkligt värde vid gåvotillfället.

4. Om det är förenat med svårigheter att fastställa tillgångens verkliga värde vid förvärvs- eller gåvotillfället får, istället för vad som sägs i punkt 3, det verkliga värde som gäller vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring användas som värde i öppningsbalansräkningen.

5. Det värde som en tillgång redovisas till i öppningsbalansräkningen får, oavsett vad som tidigare angivits i detta råd, inte överstiga verkligt värde för tillgången vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Ikraftträdande

6. Detta allmänna råd träder ikraft den 1 mars 2002

BFNAR 2006:16

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

BFNAR 2010:5

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 eller senare.

MOTIVERING

Frågan

Från och med den första januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078; BFL) tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund¹. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar sig till samtliga dessa kategorier (se punkt 1 i det allmänna rådet). I uttalandet används termen ”förening” för samtliga nämnda kategorier.

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 redovisningen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

När bokföringsskyldighet inträder skall en öppningsbalansräkning upprättas. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns i föreningen då den lagstadgade bokföringsplikten inträder eller ändras.

Den som blir bokföringsskyldig och skall upprätta en öppningsbalansräkning kan få problem vid redovisningen av finansiella anläggningstillgångar och detta särskilt om verksamheten pågått under en längre tid före bokföringsskyldighetens inträde. Eftersom det tidigare inte funnits något krav på att transaktioner i verksamheten skall bokföras kan det i många fall vara svårt att ta fram ett underlag till en öppningsbalansräkning.

Vissa föreningar kan ha upprättat en bokföring tidigare, trots att det inte förelegat någon formell skyldighet att göra det. En sådan bokföring kanske inte i alla delar har utformats i enlighet med de principer som gäller enligt redovisningslagstiftningen. Detta kan innebära att värdena på de finansiella anläggningstillgångarna kan avvika ifrån vad som gäller enligt god redovisningssed.

Detta råd behandlar hur värdering av tidigare förvärvade finansiella anläggningstillgångar skall göras i öppningsbalansräkningen. Även finansiella anläggningstillgångar som erhållits som gåva omfattas av det allmänna rådet.

¹ Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, som undantas från det allmänna rådet, har andra övergångsbestämmelser än andra registrerade trossamfund.

Gällande rätt, m.m.

Enligt 4 kap. 1 § 4 BFL är företag skyldiga att upprätta en öppningsbalansräkning. Företagen skall, enligt 4 kap. 3 § första stycket BFL, upprätta öppningsbalansräkningen när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för en sådan skyldighet ändras.

Vid upprättandet av en öppningsbalansräkning gäller 6 kap. 4 § andra stycket BFL i tillämpliga delar (se 4 kap. 3 § andra stycket BFL). Där finns hänvisningar till vissa paragrafer i årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Vad gäller anskaffningsvärde för anläggningstillgångar finns en hänvisning till 4 kap. 3 § ÅRL. I denna paragraf anges att anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet).

Bokföringsnämnden har i sitt uttalande BFN U 95:3 behandlat redovisning i avkastningsstiftelser. I uttalandet kommenteras bl.a. värdering av erhållna gåvor som inte utgörs av pengar. Uttalandet omfattar således även finansiella anläggningstillgångar. Enligt uttalandet bör en gåva som inte utgörs av pengar tas upp till ett försiktigt beräknat marknadsvärde. BFN anger vidare:

Principen att gåvor till en stiftelse skall värderas till marknadsvärdet vid gåvotillfället bör gälla även för tidigare erhållna gåvor. Detta förutsätter i många fall att en omvärdering görs i förhållande till ett på annat sätt bestämt värde. Det skillnadsbelopp som framkommer förs direkt till eget kapital. Är det förenat med stora svårigheter att bestämma det vid gåvotillfället gällande marknadsvärdet får i stället som värderingstidpunkt användas ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. Oväsentliga beloppsjusteringar behöver inte göras.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

När en förening blir bokföringsskyldig skall en öppningsbalansräkning upprättas. Tanken är att öppningsbalansräkningen skall vara en utgångspunkt för den framtida lagreglerade bokföringen. En öppningsbalansräkning som upprättas vid bokföringsskyldighetens inträde saknar principiellt samband med den eventuella redovisning av verksamheten som skett dessförinnan. När bokföringsskyldigheten inträder avslutas därför den tidigare bokföringen.

Vad som anges i detta allmänna råd kan innebära att tillgångarna i öppningsbalansräkningen ges ett högre värde än de haft i den frivilliga bokföringen. Hur de differenser som då uppstår skall hanteras regleras inte i detta råd och inte heller i annan redovisningsnormering eller lagstiftning. Detta är istället en fråga som varje förening får besluta om.

Anskaffningsvärdet

Föreningar skall i öppningsbalansräkningen ta upp en finansiell tillgång till tillgångens verkliga värde vid förvärvstidpunkten. Har tillgången erhållits i gåva

gäller att den skall tas upp till dess verkliga värde vid gåvotillfället (punkt 3 i det allmänna rådet).

Av punkt 2 framgår att med verkligt värde menas i första hand försäljningsvärdet på en fungerande marknad. Vid en värdering som utgår ifrån försäljningsvärdet är utgångspunkten det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. För finansiella tillgångar som tillhandahålls på en marknadsplats, t.ex. på Stockholmsbörsen, gäller således det värde tillgången noterats till vid förvärvs- eller gåvotillfället. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet. Det torde dock vara mycket ovanligt att en fungerande marknad saknas när det är fråga om finansiella anläggningstillgångar. Huvudregeln om försäljningsvärdet blir således tillämplig i de allra flesta fall.

Alternativ metod för att beräkna värdet i öppningsbalansräkningen

Finansiella tillgångar kan ha förvärvats för länge sedan. Vidare kan finansiella instrument ha ändrat karaktär efter förvärvet en eller flera gånger, t.ex. vid emissioner eller utbyten. Det kan därför vara förenat med stora praktiska problem att ta fram ett verkligt värde för respektive förvärvs- och gåvotillfälle. Till detta kommer att portföljerna både kan innehålla egna förvärv respektive gåvor, vilket också det kan komplicera värderingen. Ett ytterligare problem är icke marknadsnoterade tillgångar, där det efter en längre tid kan vara svårt att ta fram ett ordentligt underlag för att fastställa det verkliga värdet vid förvärvs- eller gåvotillfället. Enligt det allmänna rådet kan en alternativ metod tillämpas, om det föreligger svårigheter att ta fram anskaffningsvärdet vid förvärvstillfället.

Bedömningen av när den alternativa metoden kan användas behöver inte vara alltför restriktiv. Anskaffningsvärdet för icke marknadsnoterade finansiella tillgångar som förvärvats för mer än tio år sedan kan vanligen bestämmas med hjälp av schablonregeln, inte minst mot bakgrund av att inte ens bokföringsskyldiga måste bevara räkenskapsmaterial under längre tid². Detta bör även ofta gälla för föreningar som har stora portföljer med olika slags tillgångar. Den alternativa metoden kan ofta också vara tillämplig beträffande innehav av värdepapper, som är föremål för större omsättning.

Den alternativa metoden innebär att föreningarna kan utgå ifrån verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde vid värderingen. Detta framgår av punkt 4 i det allmänna rådet. Den alternativa metoden kan, liksom huvudregeln, bli tillämplig oavsett om tillgången erhållits genom köp eller gåva.

Takregel för värderingen i öppningsbalansräkningen

I punkt 5 i det allmänna rådet finns en takregel för värderingen. I punkten anges att det värde för tillgången som redovisas i öppningsbalansräkningen inte får överstiga verkligt värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Regeln har tagits fram för att föreningarna annars i vissa fall genast skulle stå inför en prövning

² Se BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering.

av nedskrivningsbehov när första bokslutet tas fram. Genom takregeln förhindras en övervärdering, vilket minskar risken för att nedskrivningar genast måste göras.

EXEMPEL

Användning av alternativregeln

En ideell förening, som blev bokföringsskyldig den 1 januari 2001, har under åren vid ett flertal tillfällen köpt aktier i börsnoterade företag samt erhållit sådana i gåva.

Beträffande föreningens aktier i ett visst börsnoterat företag gäller följande. Föreningen har under 1992, 1993 och 1994 fått 100 aktier i gåva. Under samma tid förvärvade föreningen vid olika tillfällen sammanlagt 500 aktier. 1995 gjordes en split 1:1. Föreningen har efter 1995 fått 500 ytterligare aktier i gåva och förvärvat 300 aktier. Föreningen saknar idag uppgift om exakt när alla förvärv har skett. Vid bokföringsskyldighetens inträde saknar föreningen således kännedom om verkligt värde för aktierna vid respektive förvärvstidpunkt.

Föreningen kan i detta fall välja att ta upp aktierna till verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde. Alternativregeln är således tillämplig i detta fall.

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

Hans Edenhammar
Ordförande

Gunvor Pautsch
kanslichef