



Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 STOCKHOLM

2016-08-08

Remissvar ”Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsredovisning i mindre företag” – avseende de delar som särskilt berör ideell förening och stiftelse

Öhrlings PricewaterhouseCoopers avger här remissvar på Bokföringsnämndens ”Förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning om årsredovisning i mindre företag” ur ideella sektorns (ideell förening, registrerat trossamfund och stiftelse) synvinkel. För de allmänna delarna som berör samtliga associationsformer, och inte på särskilt sätt påverkar ideella sektorn, instämmer vi i remissvaret från FAR.

Vi har byggt upp vårt svar så att först kommer några allmänna reflektioner avseende vägledningen och sedan följer kommentarer knutna till specifika punkter i vägledningen.

Allmänt

Vägledningens disposition

Vägledningens disposition med särreglerna för ideella sektorn utspridda i de avsnitt där motsvarande regler behandlas för övriga associationsformer gör vägledningen svåröverskådlig för ideella sektorn. Jämförelsevis underlättar uppbyggningen i K3 med särskilda kapitel för stiftelser respektive ideella föreningar och registrerat trossamfund att få en överblick över de specialregler som finns för ideella sektorn.

Definitioner

K3-regelverket har i slutet en bilaga där begrepp, som är definierade i vägledningen, har samlats. I bilagan finns även hänvisning till var i vägledningen begreppet definierats.

Bilagan är mycket värdefull i arbetet då det är lätt för användaren, av vägledningen, att hitta var i regelverket olika begrepp definieras och används.

Begreppen gåva, bidrag och anslag

I det allmänna rådet används begreppen gåva och bidrag för mottagna medel. Begreppen definieras i kommentaren till 6.26 enligt följande:

"Gåva och förvärv genom testamente

Tar ett företag emot en tillgång som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen en gåva eller ett bidrag och en inkomst ska redovisas. Erhålls tillgången för att företaget har uppfyllt vissa villkor är transaktionen ett bidrag. Detsamma gäller om tillgången erhålls mot att vissa villkor kommer att uppfyllas och företaget får en skuld till motparten om villkoren inte uppfylls. Bidrag redovisas enligt punkterna 6.27–6.30.

En gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag."

I det allmänna rådet används begreppen bidrag för lämnade medel. Lämnade bidrag regleras i punkt 7.18 och 7.20 enligt följande:

"Lämnade bidrag

Överläter en stiftelse/förening en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats. En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtidens avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls."

Innebördens av detta är att en stiftelse eller förening kan överläta en tillgång till en annan stiftelse eller förening, utan villkor och återbetalningsskyldighet, och redovisa detta som ett lämnat bidrag. I den mottagande föreningen ska dock samma tillgång redovisas som en gåva då transaktionen inte uppfyller kraven för att vara ett bidrag.

Begreppet anslag

I det allmänna rådet används begreppen anslag i kommentaren till punkt 4.23 tillsammans med begreppet bidrag. Anslag definieras först i kommentaren till punkt 7.19.

"Överläter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. I avkastningsstiftelser används i stället ofta begreppet lämnade anslag och i pensionsstiftelser lämnad gottgörelse."

Kommentar

Det är olyckligt att terminologin inte är lika i samband med mottagande och överlätelse av tillgångar samt att det finns ytterligare ett begrepp, anslag, som inte klart definieras på samma sätt som begreppen Gåva och bidrag.



Stockholm 2016-08-08



Christian Stralström
Revisningsspecialisterna



Jonas Grahn
Partner Ideell sektor

		Text i K2	Vår kommentar	Förslag på lydelse
Allmänt råd	1.8	<p>Vad gäller om en fråga inte är reglerad i detta allmänna råd</p> <p>Är en fråga inte reglerad i detta allmänna råd ska företaget söka vägledning i följande ordning:</p> <ol style="list-style-type: none"> Regler i detta allmänna råd som behandlar liknande frågor. Grundläggande redovisningsprinciper enligt kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och grundläggande principer i detta allmänna råd, se kapitel 2 <p>Kommentar</p>	<p>Kommentaren bör kompletteras med att utgångspunkten avseende inkombekrävningen bara avser företag som är fullt ut skattepliktiga.</p> <p>En annan utgångspunkt är att en tillämpning av det allmänna rådet ska leda till få justeringar i inkombekrävningen. Detta stämmer oftast inte inom den ideella sektorn då många stiftelser och ideella föreningar inte är skattepliktiga på grund av sitt ändamål</p>	

		en byggnad ska läggas till anskaffningsvärdet eller redovisas som kostnad, se punkt 10.16.	
Allmänt råd	3.12	<p>Särskilda regler för stiftelser</p> <p>I en stiftelse får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet.</p> <p>Kommentar</p>	<p>Oftast används begreppen verksamhetens intäkter och verksamhetens kostnader. Lämpligt att komplettera kommentaren med att Stiftelsens intäkter respektive kostnader är ett vidare begrepp som innefattar allt som stiftelsen gör även om det ligger utanför stiftelsens huvudändamål.</p> <p>Punkten innebär t.ex. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningens kan benämñas Stiftelsens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämñas Stiftelsens kostnader. Respektive summeringsrad kan anpassas på motsvarande sätt.</p> <p>Begreppet Stiftelsens intäkter respektive kostnader är ett vidare begrepp än det vanligen använda Verksamhetens intäkter respektive kostnader då det här ingår alla intäkter och kostnader oavsett om de ligger i stiftelsen ändamål eller utanför.</p> <p>I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vederstagna rubriker utan anpassning. Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.20–4.27. Det är inte heller tillåtet att sätta samman posterna.</p>
Allmänt råd	3.13	<p>Särskilda regler för ideella föreningar</p> <p>I en ideell förening får benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver innehållet</p>	<p>Oftast används begreppen verksamhetens intäkter och verksamhetens kostnader. Lämpligt att komplettera kommentaren med att Föreningens intäkter respektive kostnader är ett vidare begrepp som innefattar allt som föreningen gör även om det ligger utanför föreningens huvudändamål.</p> <p>Punkten innebär t.ex. att rubriken Rörelseintäkter, lagerförändring m.m. i resultaträkningens kan benämñas Föreningens intäkter och rubriken Rörelsekostnader kan benämñas Föreningens kostnader. Respektive summeringsrad är ett vidare begrepp än det vanliga Verksamhetens intäkter respektive kostnader då det här ingår alla intäkter och kostnader oavsett om de ligger i föreningens ändamål eller utanför.</p>

Kommentar	<p>passas på motsvarande sätt. Årets resultat kan benämñas Årets överskott eller Årets underskott.</p> <p>I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning. Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.28–4.32. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.</p>	<p>I balansräkningen bör tillgångar och skulder normalt kunna tas upp under allmänt vedertagna rubriker utan anpassning. Det är inte tillåtet att lägga till andra rubriker eller summeringsrader än de som anges i punkterna 4.20–4.27. Det är inte heller tillåtet att slå samman posterna.</p>	<p>En stiftelse ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:</p> <p>Uppgiften om förändring av eget kapital kan frivilligt lämnas i not. I så fall anges det i förvaltningsberättelsen.</p> <table border="1" data-bbox="870 197 1426 2001"> <tr> <td>Rubrik/underrubrik</td><td>Här anges</td></tr> <tr> <td>Verksamheten</td><td></td></tr> <tr> <td>Allmänt om verksamheten</td><td>företagets sätte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget</td></tr> <tr> <td>Främjande av ändamålet</td><td>uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret</td></tr> <tr> <td>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</td><td></td></tr> </table>	Rubrik/underrubrik	Här anges	Verksamheten		Allmänt om verksamheten	företagets sätte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret	Väsentliga händelser under räkenskapsåret	
Rubrik/underrubrik	Här anges												
Verksamheten													
Allmänt om verksamheten	företagets sätte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget												
Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret												
Väsentliga händelser under räkenskapsåret													
Allmänt råd	4.20	<p>En stiftelse ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:</p>	<table border="1" data-bbox="870 197 1426 2001"> <tr> <td>Rubrik/underrubrik</td><td>Här anges</td></tr> <tr> <td>Verksamheten</td><td></td></tr> <tr> <td>Allmänt om verksamheten</td><td>företagets sätte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget</td></tr> <tr> <td>Främjande av ändamålet</td><td>uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret</td></tr> </table>	Rubrik/underrubrik	Här anges	Verksamheten		Allmänt om verksamheten	företagets sätte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret		
Rubrik/underrubrik	Här anges												
Verksamheten													
Allmänt om verksamheten	företagets sätte, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget												
Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret												

		skapsåret	Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat
Väsentliga händelser under räkenskapsåret				
Flerårsöversikt		en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	Förändring av eget kapital	Här redovisas förändringen av det egna kapitalets delar
Allmänt råd	4.22	<p>Uppställningsform för resultaträkningen</p> <p>Ränteintäkter, utdelning m.m</p> <p>En stiftelse vars huvudsakliga verksamhet är att lämna bidrag ur stiftelsens avkastning eller eget kapital ska upprätta resultaträkningen med tillägg av nedanstående poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.</p>	<p>Texten i rutan som anger vad som ska redovisas som ränteintäkter och kommentaren stämmer inte helt överens.</p> <p>I kommentaren bör även ränteintäkter från bankplaceringar och andra räntebarande placeringar vara med då stiftelsen placerar en del av sina tillgångar på bankräkning för att ha likviditet tillgänglig. Det finns dessutom ofta begränsningar i urkunden avseende placeringsmöjligheterna.</p> <p>Med dagens ränteläge, med styrräntor som ligger på minus, uppkommer frågan om hur eventuella negativa räntor, eller bankavgifter för att tillgångar ska få placeras i bank, ska redovisas. I K2 finns inga regler i detta avseende.</p>	<p>I posten Ränteintäkter redovisas avkastning på räntebarande värdepapper</p> <p>Lämnade bidrag</p> <p>En kollektivavtalsstiftelse ska upprätta resultat-</p>
Kommentar		Ränteintäkter	ränteintäkter på finansiella anläggningstillgångar och omsättningstillgångar	Bidrag och anslag
Allmänt råd	4.23			<p>Allmänt råd:</p> <p>Stiftelser ska upprätta resultaträkningen med</p>

	räkningen med tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.		tillägg av nedanstående post under rubriken Rörelsekostnader. Posterna ska placeras före övriga poster under rubriken.
	<p>Post</p> <p>Utbetalda stödåtgärder</p>	Kommentar: Lämnade bidrag och anslag som är uppfyllande av stiftelsen åndamål som inte ska redovisas direkt mot eget kapital redovisas i posten Kostnader för att uppfylla stiftelsens åndamål. I avkastningsstiftelser redovisas lämnade bidrag och anslag direkt mot fritt eget kapital.	<p>Post</p> <p>Bidrag och anslag för att uppfylla stiftelsens åndamål</p> <p>Kommentar: Lämnade bidrag och anslag för uppfyllande av stiftelsen åndamål som inte ska redovisas direkt mot eget kapital redovisas i posten Kostnader för att uppfylla stiftelsens åndamål. I avkastningsstiftelser redovisas lämnade bidrag och anslag direkt mot fritt eget kapital.</p>
Kommentar efter 4.23	<p>Allmänt råd</p> <p>4.24 Uppställningsform för balansräkningen</p> <p>Eget kapital</p> <p>En stiftelse ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.25</p> <ul style="list-style-type: none"> • Eget kapital vid räkenskapsårets början • Inbetalda medel (Pensionsstiftelse, personalstiftelse och vinstandelsstiftelse) • Lämnade och återfördra bidrag • Årets resultat 	<p>Stiftelserna som ska tillämpa denna regel redovisar kostnadera för att fullgöra sitt åndamål via resultaträkningen. Detta gör att raden Lämnade och återfördra bidrag inte är aktuell för dessa. I de fall någon måste återbeta ett bidrag redovisas även detta mot resultaträkningen. Raden Lämnade och återfördra bidrag kan därfor tas bort.</p> <p>I bl a insamlingsstiftelser är posten åndamålsbeständna medel och dess förändring mycket viktig information för intressenterna (givare, Tillsynsmyndighet m fl).</p> <p>Förändringen av eget kapital ska redovisas i förvaltningsberättelsen med följande under-rubriker.</p> <p>Stiftelsekapital</p> <ul style="list-style-type: none"> • Åndamålsbestämda medel • Balanserat resultat • Totalt eget kapital <p>Att lägga åndamålsbeständna medel och dess förändring i eget kapital och i en not sänker informationsvärdet i årsredovisningen dramatiskt. I insamlingsstiftelser är det oftast största</p>	<p>En stiftelse ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken Eget kapital, om inte annat anges i punkt 4.25</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stiftelsekapital • Åndamålsbestämda medel • Balanserat resultat • Totalt eget kapital <p>Förändringen av eget kapital ska redovisas i förvaltningsberättelsen med följande under-rubriker.</p> <p>Stiftelsekapital</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stiftelsekapital vid årets början

	<ul style="list-style-type: none"> Eget kapital vid räkenskapsårets slut <p>I posten Eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.</p> <p>I posten Årets resultatredovisas samma resultat som i resultaträkningen. Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.</p> <p>I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital. De får inte redovisas i egen post i eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till.</p> <p>Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.</p>	<p>delen av eget kapital ändamålsbestämda medel.</p> <p>Förändringen av eget kapital behöver dessutom specificeras för att revisorn och Tillsynsmyndigheten ska få tillräcklig information för sina uppgifter.</p> <p>I posten Årets resultatredovisas samma resultat som i resultaträkningen. Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utelämnas om det inte finns något att redovisa.</p> <p>I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital. De får inte redovisas i egen post i eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till.</p> <p>Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Inbetalda medel (Pensionsstiftelse, personalstiftelse och vinstandelsstiftelse) Stiftelsekapital vid årets slut Ändamålsbestämda medel Ändamålsbestämda medel vid årets början Reserveringar Utnyttjat Ändamålsbestämda medel vid årets sluts <p>Balanserat resultat</p> <p>Årets resultat</p> <p>Totalt eget kapital</p> <p>Uppgiften om förändring av eget kapital kan frivilligt lämnas i not. I så fall anges det i förvaltningsberättelsen.</p>	<p>Allmänt råd</p> <p>En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt, ska upprätta balansräkningen med följande underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:</p> <p>Underrubrik/post/summeringsrad</p> <ul style="list-style-type: none"> Bundet eget kapital Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början Förändring av bundet eget kapital
Allmänt råd	4.25	<p>En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt, ska upprätta balansräkningen med följande underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:</p> <p>Underrubrik/post/summeringsrad</p> <ul style="list-style-type: none"> Bundet eget kapital Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början Förändring av bundet eget kapital 	<p>För avkastningsstiftelser är föreslagen information om förändringen av eget kapital, i balansräkningen, inte tillräcklig för att revisorn och Tillsynsmyndigheten ska kunna utläsa om förändringen av stiftelsens bundna och fria kapital stämmer överens med Stiftelselagens och urkundens bestämmelser. Dessutom är det av vikt att övriga intressenter har möjlighet att få insyn i dessa frågor. Övriga intressenter har enbart tillgång till årsredovisningens information då detta i de flesta fall är ett av få offentliga dokument för en stiftelse.</p>	<p>Allmänt råd</p> <p>En stiftelse som enligt punkt 15.20 ska dela in eget kapital i bundet och fritt, ska upprätta balansräkningen med följande underrubriker, poster och summeringsrader under rubriken Eget kapital:</p> <p>Underrubrik/post/summeringsrad</p> <p>Bundet eget kapital</p> <p>Ändamålsbestämda medel</p>

		<ul style="list-style-type: none"> under året 	Här bör finnas specifikation av förändringen med	Fritt eget kapital
		<ul style="list-style-type: none"> Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut 	Kapitalisering <ul style="list-style-type: none"> enl stadgar rearensultat nedskrivningar återföring av nedskrivningar 	Summa eget kapital Förändringen av eget kapital ska redovisas i förvaltningsberättelsen med följande under-rubriker. Underrubrik/post/summeringsrad Bundet eget kapital.
	<p>Fritt eget kapital</p> <ul style="list-style-type: none"> Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början Överför till och från eget kapital Lämnade och återförlida bidrag Årets resultat Summa eget kapital 	<ul style="list-style-type: none"> I posterna Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början och Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början redovisas samma belopp som redovisades i balansräkningen vid summeringsraden Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut respektive Fritt eget kapital vid räkenskapsårets slut. Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapitalet, kapitaliseringen enligt stiftelsens förordnande eller permutationsbeslut samt realisationsresultat och gåvor som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål, se punkt 15.20. I posten Årets resultatredovisas samma resultat som i resultaträkningen. Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens inne- 	<ul style="list-style-type: none"> Ändamålsbestämda medel förekommer även i avkastningstiffler och det är i dessa fall viktigt att redovisa dem öppet. Et exempel där det finns behov av öppen redovisning av ändamålsbestämda medel: I stiftelse får en gåva på 100 000 kronor som ska användas under en period av 10 år med en tiondel varje år. Det rör sig alltså om en gåva som ska användas till stiftelsens ändamål men har ett villkor om i vilken takt den ska användas. Att redovisa denna gåva som fritt eget kapital ger en missvisande bild och dessutom försvarar det kontrollen, för revisorn och Tillsynsmyndigheten, av att rätt belopp använts årligen under 10-årsperioden. 	<ul style="list-style-type: none"> Ändamålsbestämda medel vid årets början Reserveringar Umyttjat Ändamålsbestämda medel vid årets slut
	<p>Kommentar</p>			Fritt eget kapital

	<p>håll. En post får utlämnas om det inte finns något att redovisa.</p> <p>I det fall stiftelsen har så kallade ändamålsbestämda medel ingår de i eget kapital. De får inte redovisas i egen post eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om stiftelsen vill visa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.</p>	<p>De är viktigt att redovisa ändamålsbestämda medel även av kontrollskäl och av transparensskäl.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fritt eget kapital vid årets början • Kapitalisering enligt urkund/permutationsbeslut • Realisationsresultat • Nedskrivningar/återföring av nedskrivningar • Överfört från bundet eget kapital enligt urkund/gåvobrev • Årets resultat • Fritt eget kapital vid årets slut
--	---	--

Summa eget kapital

Uppgiften om förändring av eget kapital kan frivilligt lämnas i not. I så fall anges det i förvaltningsberättelsen.

Kommentar

Som bundet eget kapital redovisas stifteskapitalet, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande eller permutationsbeslut samt realisationsresultat och gåvor som inte förbrukas för stiftelsens ändamål, se punkt 15.20.

I posten Ändamålsbestämda medel redovisas sådant fritt eget kapital där det i urkundshandlingen finns villkor om användningen som skiljer sig från stiftelsen i övrigt.

Enligt punkt 3.5 får benämningen av posten anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. En post får utlämnas om det inte finns något att redovisa.

			Förändringen av stiftelsens bundna och fria kapital samt ändamålsbestämda medel specificeras i förvaltningsberättelsen.														
4.28	Ideella föreningar Upställningsform för förvaltningsberättelsen	<p>I förvaltningsberättelsen får mer information läggas in, 3.2, men rubriker och underrubriker får inte läggas till, 3.5.</p> <p>Vissa ideella organisationer vill berätta mer om sin verksamhet i förvaltningsberättelsen. Hindret i 3.5 gör att förvaltningsberättelsen blir svårsläkt om man inte får lägga till underrubriker. Önskvärt är att det görs ett undantag för ideella föreningar och stiftelser avseende underrubriker.</p> <p>En förening ska upprätta förvaltningsberättelsen med följande rubriker och underrubriker:</p> <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <tr> <th>Rubrik/underrubrik</th> <th>Här anges</th> </tr> <tr> <td>Verksamheten</td> <td>företagets sätt, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget</td> </tr> <tr> <td>Allmänt om verksamheten</td> <td>företagets sätt, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget</td> </tr> <tr> <td>Främjande av ändamålet</td> <td>uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret</td> </tr> <tr> <td>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Flerårsöversikt</td> <td>en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat</td> </tr> <tr> <td>Förändring av eget kapital</td> <td>Här redovisas förändringen av det egna</td> </tr> </table>	Rubrik/underrubrik	Här anges	Verksamheten	företagets sätt, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	Allmänt om verksamheten	företagets sätt, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget	Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret	Väsentliga händelser under räkenskapsåret		Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	Förändring av eget kapital	Här redovisas förändringen av det egna	<p>Förändringen av stiftelsens bundna och fria kapital samt ändamålsbestämda medel specificeras i förvaltningsberättelsen.</p> <p>Rubrik/underrubrik Här anges</p> <p>Verksamheten</p> <p>Allmänt om verksamheten</p> <p>Främjande av ändamålet</p> <p>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</p> <p>Flerårsöversikt</p> <p>Förändring av eget kapital</p>
Rubrik/underrubrik	Här anges																
Verksamheten	företagets sätt, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget																
Allmänt om verksamheten	företagets sätt, vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget																
Främjande av ändamålet	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret																
Väsentliga händelser under räkenskapsåret																	
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat																
Förändring av eget kapital	Här redovisas förändringen av det egna																

			kapitalets delar										
			Uppgiften om förändring av eget kapital kan frivilligt lämnas i not. I så fall anges det i förvaltningsberättelsen.										
4.29	<p>Uppställningsform för resultaträkningen</p> <p>Medlemsavgifter och bidrag</p> <p>Allmänt råd</p>	<p>I Svenska kyrkan finns begravningsavgiften som är en ersättning från staten för att finansiera begravningsverksamheten. Enligt Begravningslagen ska begravningsverksamheten särredovisas och därmed är det av vikt att i resultaträkningen redovisa den öppet.</p> <p>En ideell förening ska upprätta resultaträkningen med tillägg av följande poster under rubriken Rörelseintäkter, lagerförändringar m.m. Posterna ska placeras överst under rubriken.</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Post</th> <th>Här redovisas</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Medlemsavgifter</td> <td>Avgift som betala av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen</td> </tr> <tr> <td>Begravningsavgift (Svenska kyrkan)</td> <td>Ersättning från staten för driftens av begravningsverksamheten</td> </tr> <tr> <td>Gåvor</td> <td>Gåva som tas emot för föreningens verksamhet</td> </tr> <tr> <td>Bidrag</td> <td>Bidrag som tas emot för föreningens verksamhet</td> </tr> </tbody> </table> <p>Att redovisa lämmade bidrag och anslag under övriga externa kostnader är inte tillfredsställande för föreningarna. För att ge en tydligare bild över föreningens verksamhet vore det lämpligt att ta in en rad för Bidrag och anslag för att uppfylla föreningens ändamål.</p>	Post	Här redovisas	Medlemsavgifter	Avgift som betala av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen	Begravningsavgift (Svenska kyrkan)	Ersättning från staten för driftens av begravningsverksamheten	Gåvor	Gåva som tas emot för föreningens verksamhet	Bidrag	Bidrag som tas emot för föreningens verksamhet
Post	Här redovisas												
Medlemsavgifter	Avgift som betala av föreningens medlemmar för den allmänna verksamheten i föreningen												
Begravningsavgift (Svenska kyrkan)	Ersättning från staten för driftens av begravningsverksamheten												
Gåvor	Gåva som tas emot för föreningens verksamhet												
Bidrag	Bidrag som tas emot för föreningens verksamhet												
		<p>Nettoomsättning</p> <p>I posten Nettoomsättning redovisar en förening t.ex. avgifter för kurser och aktiviteter, serviceavgifter, entréavgifter, sponsorinläktar och försäljning till medlemmar och andra.</p> <p>Lämnade bidrag</p>	Kommentar										

		<p>lemmar och andra.</p> <p>Lämnade bidrag</p> <p>Lämnade bidrag som en ideell förening har beslutat om redovisas i posten Övriga externa kostnader. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.</p>	<p>Lämnade bidrag som en ideell förening har beslutat om redovisas i posten Bidrag och anslag för att uppfylla föreningens ändamål. Kostnader för att uppfylla föreningens ändamål. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om bidraget har fattats.</p>																				
4.30	Allmänt råd	<p>Uppställnings-form för balansräkningen</p> <p>Eget kapital</p> <p>En ideell förening ska upprätta balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken eget kapital:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Post</th> <th>Här redovisas</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Eget kapital vid räkenskapsårets början</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Årets resultat</td> <td>årets resultat enligt resultaträkningen</td> </tr> <tr> <td>Eget kapital vid räkenskapsårets slut</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Kommentar</p>	Post	Här redovisas	Eget kapital vid räkenskapsårets början		Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen	Eget kapital vid räkenskapsårets slut		<p>Här är det lämpligt att göra ett tillägg för de föreningar som har ändamålsbestämda medel. Ändamålsbestämda medel är i många föreningar en viktig post att redovisa öppet. En del föreningar har till syfte att samla in medel för att fördela till olika ändamål. Insamlingarna kan ha olika ändamål och för givarna är det viktigt att kunna se att insamlade medel används till rätt ändamål. Ur informations-/transparensynvinkel är det viktigt att redovisa ändamålsbestämda medel öppet särskilt i de föreningar där det rör sig om väsentliga belopp.</p> <p>I Svenska kyrkan förekommer Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond som regleras av Lag om införande av lag om Svenska kyrkan för att användas för samma ändamål som enligt tidigare lagstiftning. Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond måste redovisas öppet med hänvisning till lagens regler om att den ska användas för samma ändamål som under 1900-talet.</p> <p>I många föreningar finns ändamålsbestämda medel i form av arv/testamentsmedel med begränsningar i tidpunkt och syfte för användningen. Dessa medel kan, om de inte används redovisas samma belopp som redovisades i</p>												
Post	Här redovisas																						
Eget kapital vid räkenskapsårets början																							
Årets resultat	årets resultat enligt resultaträkningen																						
Eget kapital vid räkenskapsårets slut																							
		<p>Tillägg till punkt 4.30</p> <p>Föreningar som har ändamålsbestämda medel upprättar balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken eget kapital:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Ideella föreningar</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Post</td> </tr> <tr> <td>Donationskapital</td> </tr> <tr> <td>Balanserat resultat</td> </tr> <tr> <td>Ändamålsbestämda medel</td> </tr> <tr> <td>Summa eget kapital</td> </tr> </tbody> </table> <p>Svenska kyrkan</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Post</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Balanserat resultat</td> </tr> <tr> <td>Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond</td> </tr> <tr> <td>Summa eget kapital</td> </tr> </tbody> </table> <p>Förändringen av föreningens bundna och fria</p>	Ideella föreningar	Post	Donationskapital	Balanserat resultat	Ändamålsbestämda medel	Summa eget kapital	Post	Balanserat resultat	Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond	Summa eget kapital	<p>Tillägg till punkt 4.30</p> <p>Föreningar som har ändamålsbestämda medel upprättar balansräkningen med följande poster och summeringsrad under rubriken eget kapital:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Ideella föreningar</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Post</td> </tr> <tr> <td>Donationskapital</td> </tr> <tr> <td>Balanserat resultat</td> </tr> <tr> <td>Ändamålsbestämda medel</td> </tr> <tr> <td>Summa eget kapital</td> </tr> </tbody> </table> <p>Svenska kyrkan</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Post</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Balanserat resultat</td> </tr> <tr> <td>Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond</td> </tr> <tr> <td>Summa eget kapital</td> </tr> </tbody> </table> <p>Förändringen av föreningens bundna och fria</p>	Ideella föreningar	Post	Donationskapital	Balanserat resultat	Ändamålsbestämda medel	Summa eget kapital	Post	Balanserat resultat	Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond	Summa eget kapital
Ideella föreningar																							
Post																							
Donationskapital																							
Balanserat resultat																							
Ändamålsbestämda medel																							
Summa eget kapital																							
Post																							
Balanserat resultat																							
Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond																							
Summa eget kapital																							
Ideella föreningar																							
Post																							
Donationskapital																							
Balanserat resultat																							
Ändamålsbestämda medel																							
Summa eget kapital																							
Post																							
Balanserat resultat																							
Församlingskyrkas/domkyrkas fastighetsfond																							
Summa eget kapital																							

	<p>balansräkningen vid föregående räkenskapsårs utgång i summeringsraden Eget kapital vid räkenskapsårets slut.</p> <p>I posten Årets resultatredovisas samma resultat som i resultaträkningen</p> <p>Ändamålsbestärda medel ingår i eget kapital och redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen inte får läggas till. Om föreningens vill sätta upp ändamålsbestärda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.</p>	<p>enligt testamentets villkor, krävas åter av övriga arvingar. Att lägga dessa i eget kapital utan särredovisning som ändamålsbestärda medel innebär att informationen om föreningens egen kapital blir missvisande.</p> <p>Sista stycket i kommentaren utgår.</p>	<p>kapital samt ändamålsbestärda medel specificeras i förvaltningsberättelsen.</p> <p>Uppgiften om förändring av eget kapital kan frivilligt lämnas i not. I så fall anges det i förvaltningsberättelsen.</p>
5-5	<p>Kapitel 5 – Förvaltningsberättelsen</p> <p>Flerårsöversikt</p> <p>Allmänt råd</p>	<p>Uppgifterna som ska lämnas är inte adekvata i de flesta föreningar eller avkastningsstiftelser. Anpassning till ideella föreningar och stiftelser måste göras.</p> <p>För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om</p> <ul style="list-style-type: none"> a) nettoomsättning, b) resultat efter finansiella poster, och c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning). <p>Kommentar</p> <p>Varierar nettoomsättningen mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta.</p> <p>Ett företag som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för nettoomsättning enligt första stycket.</p>	<p>Allmänt råd</p> <p>För att uppfylla kravet på en rättvisande översikt enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska företaget för räkenskapsåret och de tre föregående åren lämna uppgift om</p> <ul style="list-style-type: none"> a) nettoomsättning, b) resultat efter finansiella poster, och c) soliditet (justerat eget kapital i procent av balansomslutning). <p>Kommentar</p> <p>Varierar nettoomsättningen mer än 30 procent mellan åren ska företaget kommentera detta.</p> <p>Ett företag som redovisar resultaträkningen i förkortad form ska lämna uppgift om bruttoresultat i stället för nettoomsättning enligt första stycket.</p>

	Komm entar på sid 104 före 5.13 Kommentar	<p>Särskilda regler för ideella före- ningar</p> <p>Allmänt om verk- samheten</p> <p>Enligt punkterna 5.3 och 5.4 ska förvaltningsberättelsen bland annat innehålla upplysning om speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget samt viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat.</p> <p>Exempel på en sådan speciell omständighet är att föreningen är anknuten förvaltare av stiftelser med ändamål att främja föreningens verksamhet. I det fallet ska antalet förvaltade stiftelser och deras totala egena kapital anges.</p>	första stycket.
6.5 Allmänt råd Kommentar	<p>Avismitt IV – Resultaträkning</p> <p>Kapitel 6 – Rörelseintäkter</p> <p>Hur stor är inkomsten?</p> <p>Vid förvärv genom testamente eller gåva är inkomsten tillgångens värde enligt punkterna 9.11 och 9.12</p>	<p>Testamente är en handling medan gåva är ett fäng. Det är mindre lämpligt att blanda två olika begreppstyper. Lämpligt är att använda begreppet testamentariskt arv.</p> <p>Av punkt 9.11 följer att anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamentariskt arv eller gåva normalt är tillgångens marknadsvärde. Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamentariskt arv eller gåva är tillgångens nettoförsäljningsvärd eller, för likvida medel, tillgångens nominella värde, se</p>	

	<p>sättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens nettoförsäljningsvärde eller, för likvida medel, tillgångens nominella värde, se punkt 9.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.</p>	<p>punkt 9.12. Anskaffningsvärdet får även bestämmas till det värde som används vid beskattningen.</p>
6.26	<p>När ska vissa inkomster redovisas som intäkt?</p> <p>Kommentar</p> <p>Gåva och förvärv genom testamente</p> <p>Tar ett företag emot en tillgång som har ett värde utan att ge tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen en gåva eller ett bidrag och en inkomst ska redovisas. Erhålls tillgången för att företaget har uppfyllt villkor är transaktionen ett bidrag.</p> <p>I stycke 2 upplyses om att:</p> <p>”En gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag.”</p> <p>En skillnad är att i stycke 1 anges bara att villkor finns, medan i stycke 2 anges villkor för användningen. Kommentaren måste utvecklas och förtärlas för att det kart ska framgå vad som avses med bidrag respektive gåva som är ändamålsbestämda medel.</p> <p>Definitionen av bidrag bör förtärlas med att det finns en återbetalningsskyldighet.</p> <p>Att alltid redovisa förvärv genom att testamente redovisas som gåva är mindre lämpligt. Det förekommer regelbundet att det i testamenten finns villkor som ska uppfyllas samt återbetalningsskyldighet. I dessa fall borde det röra sig om bidrag enligt paragrafens</p>	<p>Testamente är en handling medan gåva är ett fäng. Det är mindre lämpligt att blanda två olika begreppstyper. Lämpligt är att använda begreppet testamentariskt arv.</p> <p>Kommentaren är otydlig, i stycke 1 definieras bidrag som:</p> <p>”Erhålls tillgången för att företaget har uppfyllt vissa villkor är transaktionen ett bidrag.”</p> <p>I stycke 2 upplyses om att:</p> <p>”En gåva som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag.”</p> <p>En gåva, utan överenskommen återbetalnings-skyldighet, som är förenad med villkor för användningen, en så kallad ändamålsbestämd gåva, är inte ett bidrag</p> <p>Förvärv genom testamentariskt arv redovisas som gåva eller bidrag.</p>

		<p>definition av bidrag. I detta sammanhang är det viktigt att notera att i det fall villkoren inte uppfylls kan övriga arvingar (ofta Allmänna arvsfonden) begära att arvet ska betalas tillbaka.</p> <p>Att i ett sådant sammanhang intäktsföra arvet när det mottas kan ses som olämpligt eftersom dessa tillgångar är föreningens eller stiftelsens tillgångar enbart om de används enligt villkoren. Lämpligt är att intäktsföra arvet, i det fall som det klassas som ett bidrag, enligt punkt 6.27.</p>	<p>Kommentar</p> <p>Offentliga bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Bidragen lämnas av EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Det saknar betydelse för bedömingen av om ett offentligt stöd är ett bidrag om det lämnas med återbetalningsskyldighet eller inte. Även en reduktion av ett offentligt givet lån, kan vara ett bidrag.</p>
Allmänt råd	6.28	<p>Ett offentligt bidrag får inte redovisas som intäkt om bidraget ska</p> <ul style="list-style-type: none"> a) minska anskaffningsvärdet vid förvärv av en tillgång enligt punkt 9.14, eller b) redovisas som skuld enligt punkt 17.4. <p>Ett offentligt bidrag som redovisas som skuld och som efterstårns eller av annan anledning inte ska återbetalas ska redovisas som intäkt.</p> <p>Kommentar</p>	<p>Texten ”Ett lån kan således vara ett offentligt bidrag. Även en reduktion kan vara ett bidrag.”.</p> <p>Utan närmare förklaring är meningarna svårbeskrivliga. Meningen om lån bör kompletteras med: för att det finns en återbetalningsskyldighet. Meningen om reduktion bör utvecklas.</p> <p>Skrivningen ”Även bidrag från andra givare kan redovisas som offentliga bidrag.” är otydlig. Här bör anges vad som är andra bidragsgivare.</p> <p>K2 är ett förenklingsregelverk som kommer att användas av mindre företag som ibland saknar personal med djupa kunskaper i redovisning och beskattnings. I detta sammanhang är det olämpligt att hänvisa till II, särskilt som det är en generell hänvisning. I det fall hänvisningen ska vara kvar måste det vara en konkret hänvisning med SFS-nummer, kapitel- och paragrafihänvisning.</p> <p>Offentliga bidrag är stöd som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Bidragen lämnas av EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av stat och kommun, t.ex. regionala utvecklingsfonder. Det saknar betydelse för bedömingen av om ett offentligt stöd är ett bidrag om det lämnas med återbetalningsskyldighet eller inte. Ett lån kan således vara ett offentligt bidrag. Även en</p>

		reduktion kan vara ett bidrag. Även bidrag från andra givare kan redovisas som offentliga bidrag. I II finns regler om hur offentliga bidrag (näringssbidrag) ska hanteras i beskattningen.	
Allmänt råd Kommentar	6.30	<p>Offentliga bidrag som avser att täcka rörelse-kostnader ska redovisas i posten Övriga rörelse-intäkter. Bidrag som avser att täcka finansiella kostnader ska redovisas i posten Ränteekostnader och liknande resultatposter.</p> <p>Exempel på offentligt bidrag som avser att täcka kostnader är lönebidrag. Den anställdes bruttolön redovisas i posten Personalkostnader och lönebidraget redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.</p>	<p>Enligt 4.21 och 4.29 ska offentliga bidrag i stiftelser och föreningar redovisas under raden Bidrag i RR. Här bör detta framgå för tydligheten t ex med en hänvisning till 6.39 och 6.41.</p> <p>Exempel på offentligt bidrag som avser att täcka kostnader är lönebidrag. Den anställdes bruttolön redovisas i posten Personalkostnader och lönebidraget redovisas i posten Övriga rörelseintäkter.</p> <p>I stiftelser och ideella föreningar redovisas offentliga bidrag under posten Bidrag enligt 6.39 och 6.41.</p>
Allmänt råd Kommentar	6.40	<p><i>När ska vissa inkonster redovisas som intäkt?</i></p> <p>Med medlemsavgift avses avgift till den allmänna verksamheten i en ideell förening och innefattar inte avgift för en specifik verksamhet t.ex. terminsavgift för kurs eller serviceavgift</p>	<p>Begreppet ”innevarande räkenskapsår” ger en otydighet till kommentaren. Bättre är att använda begreppet ”årsredovisningens räkenskapsår”.</p> <p>Förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår. Obetalda medlemsavgifter får endast tas upp som fordran om de avser årsredovisningens räkenskapsår och har reglerats innan årsredovisningen avges.</p>

		<p>och inte heller försäljning till medlemmarna.</p> <p>Förutbetalda medlemsavgifter periodiseras till aktuellt räkenskapsår. Obetala medlemsavgifter får endast tas upp som fordran om de avser innevarande räkenskapsår och har reglerats innan årsredovisningen avges.</p>	
Allmänt råd	7.18 och 7.20	<p>Överläter en stiftelse en tillgång utan att få tillbaka motsvarande värde i utbyte är transaktionen ett lämnat bidrag. Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad när beslut om att lämna bidraget har fattats.</p>	<p>I samband med erhållande av en tillgång görs det skillnad mellan gåva och bidrag medan i samband med överlättelse används enbart begreppet bidrag.</p> <p>Innebördens av detta är att en stiftelse eller förening kan överläta en tillgång till en annan stiftelse eller förening, utan villkor och återbetalnings skyldighet, och redovisa detta som ett lämnat bidrag. I den mottagande föreningen ska dock samma tillgång redovisas som en gåva då transaktionen inte uppfyller kraven för att vara ett bidrag.</p> <p>Det är otyckligt att terminologin inte är lika i samband med mottagande och överlättelse av tillgångar.</p>
Allmänt råd	9.11	<p>Avtal V – Balansräkning Kapitel 9 – Till- gangar</p> <p>Förvärv genom testamente eller gåva</p> <p>Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens</p> <p>a) marknadsvärde, eller</p>	<p>Förvärv genom testamentariskt arv eller gåva</p> <p>Testamente är en handling medan gåva är ett fäng. Det är mindre lämpligt att blanda två olika begreppstyper. Lämpligt är att använda begreppet testamentariskt arv.</p>

		b) om ett marknadsvärde inte kan fastställas, återanskaffningsvärdet	
Allmänt råd	9.12	<p>Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens</p> <p>a) nettoförsäljningsvärdet, eller b) nominella värde, om tillgången är likvida medel.</p>	<p>Testamente är en handling medan gåva är ett fäng. Det är mindre lämpligt att blanda två olika begreppstyper. Lämpligt är att använda begreppet testamentariskt arv.</p>
Allmänt råd	9.16	<p>Särskilda regler för stiftelser <i>Förvärv genom testamente eller gåva</i></p> <p>Anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång av annat slag än likvida medel som en stiftelse förvärvat genom testamente eller gåva, får bestämmas till tillgångens försäkringsvärd om stiftelsen har för avsikt att lämna vidare tillgången.</p> <p>Har tillgången inte något försäkringsvärd eller har stiftelsen för avsikt att kassera tillgången ska den inte värderas och redovisas.</p> <p>Kommentar</p>	<p>Enligt allmänna rådets andra stycke ska ifrågavarande gåvor inte redovisas. I kommentaren står att samma gåvor inte ska värderas. Lämpligt är att i allmänna rådet skriva att de inte ska denna gåvor inte ska värderas och redovisas. I så fall kan andra stycket i kommentaren utgå.</p> <p>Ändringen gör att sista meningens i kommentaren faller bort.</p> <p>Gåvor av tillgångar som stiftelsen avser att kassera behöver inte värderas.</p>

10.27	Byggnader och mark	<p>Enligt kommentaren till 17.13 i K3 gäller följande:</p> <p>Mark har, med några undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därfor inte skrivas av. I de fall det t ex finns ett stenbrott, grustäckt eller begravningsplats på marken ska den skrivas ned i takt med att marken "förbrukas". I dessa fall rör det sig inte om försämning av marken utan att marken blir "förstörd" ur ekonomisk synvinkel.</p> <p>ÅRL stadgar följande:</p> <p>4 kap. 4 § ÅRL Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.</p> <p>I föreningar kan mark med stenbrott eller grustäkt finnas. I Svenska kyrkan finns kyrkogårdsmark som förlöpande minskar i värde efter hand som den utnyttjas för gravar. Marken är mycket svåravvänd för andra ändamål efter att stoft satts. I de fall marken ska användas till något annat ändamål måste den återsättas vilket kostar stora summor.</p> <p>I de fall mark där det finns stenbrott, grustag eller kyrkogård inte får skrivas av innebär det att balansräkningens post materiella anläggningstillgångar blir mer och mer missvisande för varje år.</p> <p>Det allmänna rådet blir tillämpligt om man lägger till en kommentar att i de fall det t ex finns stenbrott, grustäckt eller begravningsplats på marken ska den skrivas ned i takt med att marken "förbrukas". I dessa fall för det sig inte om försämning av marken utan att marken blir "förstörd" ur ekonomisk synvinkel.</p>	Kommentar
Allmänt råd		Här kan det vara lämpligt att markera att det enbart är aktiebolag och ekonomisk föreningar	
Allmänt råd	10.30	Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod.	

Kommentar	Uppskrivning av byggnad ska skrivas av under byggnadens återstående nyttjandeperiod, se punkt 10.30. Avskrivningen hamtas därmed inte på samma sätt som avskrivningar på till- och ombyggnader. Detta beror på att det inte finns någon skattemässig avskrivningsrätt på en uppskrivning	som får göra uppskrivningär
Allmänt råd 10.36	Byggnader och mark Är det uppenbart att värdet på en byggnad, markanläggning eller mark på balansdagen betydligt understiger det redovisade värdet, ska företaget göra en uppskattning av den enskilda tillgångens återstående värde i företaget och skriva ned tillgången till detta värde. En indikation på att nedskrivning kan vara nödvändig är att taxeringsvärdet minskat i sådan omfattning att taxeringsvärdet multiplicerat med 1,33 understiger det redovisade värdet	Inom den ideella sektorn saknar ett stort antal fastigheter taxeringsvärdet och därmed saknas denna indikation. Kommentaren bör kompletteras med: En annan indikation kan vara att anläggningstillgången inte längre kommer att användas i verksamheten.
Kommentar		
Allmänt råd 10.39	Uppskrivning av immateriella och materiella anläggningstillgångar Aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar detta allmänna råd får inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) ger viss möjlighet till det. Immateriella och materiella anläggningstillgångar värderas som huvudprincip med utgångspunkt från anskaffningsvärdet. Uppskriv-	Här kan det vara lämpligt att markera att det enbart är aktiebolag och ekonomisk föreningar som får göra uppskrivningar

	<p>ning utgör ett undantag från huvudregeln. För aktiebolag och ekonomiska föreningar som tillämpar det allmänna rädet begränsas de möjligheter till uppskrivning som finns enligt ARL.</p> <p>Anledningen till att endast byggnader och mark får skrivas upp är att det är svårt att visa att övriga tillgångar har ett högre, tillförlitligt och bestående värde.</p>	
Kommentar	<p>Kapitel 15 – Eget kapital Särskilda regler för stiftelser Särskilda regler för ideella föreningar</p> <p>Ändamålsbestämda medel</p> <p>Reserverade medel för specifika ändamål är en del av eget kapital. En gäva som ska användas för ett särskilt ändamål eller under mer än ett år ska intäktsföras och påverkar eget kapital via resultaträkningen. Reservering av ändamålsbestämda medel får inte göras i resultaträkningen. Utgifter för ändamålet redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de uppstår och påverkar därför det årets över- eller underskott.</p> <p>Ändamålsbestämda medel redovisas inte i egen post i balansräkningen eftersom andra poster än de som finns i uppställningsformen i kapitel 4 inte får läggas till. Om stiftelsen/föreningen vill särredovisa ändamålsbestämda medel i årsredovisningen kan det göras i en not.</p>	<p>Konstruktionen med en omfattande detaljeringssgrad av eget kapital i BR men med undantag för ändamålsbestämda medel ger en splittrad och ofullständig bild för läsaren.</p> <p>Se vidare kommentarer till uppställningsformerna.</p> <p>Exempel 6 l påverkas av tillägget av ändamålsbestämda medel i uppställningsformerna.</p>