

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Stockholm 2015-06-29

Synpunkter på förslaget till allmänt råd K2 Årsbokslut

Föreningen Stiftelser i Samverkan (SiS) har i en förfrågan från Bokföringsnämnden (BFN) daterad 2015-04-01 givits möjlighet att lämna synpunkter på förslaget till K2 Årsbokslut. Vi har begränsat våra synpunkter till tillämpningen för de stiftelser som omfattas av regelverket.

I samband med Bokföringsnämndens omarbetning av K2 Årsredovisning är det av stor vikt att att regelverket kompletteras avseende de särskilda förhållanden som råder för det stora antalet stiftelser som kommer att omfattas av K2 Årsredovisning. Vi förutsätter att K2 Årsredovisning kommer att sändas ut på remiss.

Allmänt

Begrepp och definitioner

Det är viktigt att enhetliga begrepp och definitioner används i regelverken. Så långt det är möjligt bör en samordning av begrepp och definitioner i K3, K2 och K1 ske.

Vid framtagningen av K3 lämnade remissinstanserna synpunkter på begreppen som används i kapitel 36 avseende stiftelser, en del av dem främmande begrepp för stiftelser. I våra kommentarer nedan till kapitel 4 i K2 Årsbokslut har vi bland annat kommenterat begreppet förbruka som vi anser bör ändras även i K3.

Begreppen "gåvor", "anslag" och "bidrag" används på flera ställen i K2 Årsbokslut och i övriga regelverk. Ett förtydligande när begreppen används skulle, i flera fall, kunna öka förståelsen av det allmänna rådet, t.ex. "mottaget/erhållet bidrag" respektive "lämnat anslag".

Vi föreslår att K2 Årsbokslut utökas med en bilaga med definitioner där de viktigaste begreppen finns samlade och definierade med hänvisning till det allmänna rådet. I det fall begreppen i de olika regelverken inte samordnas är det extra viktigt att lätt kunna slå upp olika begrepp och dess betydelse.

Disposition av vägledningen

Vi anser att vägledningens disposition med särreglerna för stiftelser i anslutning till respektive kapitel är att föredra och underlättar för stiftelserna.

Kapitel 1 - Tillämpning

Stiftelser som omfattas av K2 Årsbokslut

Stiftelser som kan omfattas av detta regelverk är

- Stiftelse (avkastningsstiftelse) som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av viss eller vissa släkter¹ och som är bokföringsskyldig endast på grund av att tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor (BFL 2 kap. 3 § första stycket).²
- Mindre stiftelse som inte är bokföringsskyldig enligt BFL men som enligt stiftelsens förordnande ska upprätta ett årsbokslut.

I kommentarerna till 1.1 saknas kommentar avseende vilka stiftelser som omfattas av det allmänna rådet. Det är inte ovanligt att en mindre stiftelse, som inte är bokföringsskyldig enligt BFL, enligt sitt förordnande ska upprätta årsbokslut eller årsredovisning och därför kan komma att följa något av BFN:s regelverk.

Kapitel 3 – Årsbokslutets utformning

Årsbokslutets presentation

I nuvarande praxis lämnar en stiftelse som upprättar ett årsbokslut ofta en förvaltningsberättelse i vilken information lämnas om hur stiftelsen främjat sitt ändamål under året samt sammansättningen av styrelsen och antalet styrelsemöten under räkenskapsåret. Vi anser inte att det klart framgår av regelverket om årsbokslutet får innehålla en förvaltningsberättelse - se kommentar till kapitel 5.

Enligt 3.2 ska ett årsbokslut innehålla en resultaträkning och en balansräkning. Enligt kommentaren till 3.2 ska årsbokslutet endast innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. Får en förvaltningsberättelse inte ingå i årsbokslutet kan information om hur stiftelsen främjat sitt ändamål t.ex. lämnas i en specifikation över beslutade (beviljade) anslag i not. Stiftelsens förordnande kan innehålla regler om vem som ska utse enskilda styrelseledamöter, t.ex. att olika släktgrenar ska utse var sin ledamot. Information om styrelsens sammansättning bedömer vi även kan läggas i not då den är relaterad till undertecknandet. Alternativt kan stiftelsen enligt 3.2 upprätta en verksamhetsberättelse vilken inte är en del av årsbokslutet. Detta kan medföra merarbete för stiftelsen om information ska lämnas i både verksamhetsberättelsen och i not till årsbokslutet.

Benämningar av rubriker och summeringsrader

Vi tillstyrker att det allmänna rådet i 3.13 ger utrymme för att benämningen av rubriker och summeringsrader får anpassas i stiftelser om de bättre beskriver postens innehåll.

¹ S.k. familjestiftelse

² Benämns ofta familjestiftelse bland annat i skattesammanhang. Begreppet används inte i stiftelselagen och bör därför inte användas i det allmänna rådet.

Jämförelsetal

Vi föreslår att en kommentar bifogas till 3.14 med information om varför en stiftelse ska lämna jämförelsetal då detta inte krävs av samtliga företagsformer. Alternativt kan kommentaren till 3.5 kompletteras med motivering till varför jämförelsetal krävs av vissa företagsformer.

Kapitel 4 - Uppställningsformer för årsbokslutet

Uppställningsform för resultaträkningen

Stiftelsens intäkter

Enligt 4.15 ska en stiftelse lägga till ett antal poster under rubriken Stiftelsens intäkter/Rörelseintäkter i en stiftelses resultaträkning. Vi föreslår en ändring i benämningen av posterna samt tillägg av en post enligt följande.

- Ränteintäkter
- Utdelningar
- Övriga finansiella intäkter
- Gåvor

”Räntor” ändras till ”Ränteintäkter” för att bättre avspegla att posten även omfattar t.ex. periodiserad över- eller underkurs. Posten ”Övriga finansiella intäkter” läggs till för intäkter som inte omfattas av ränteintäkter och utdelningar t.ex. premie på utfärdad köpoption som gått till förfall.

Uppdelning av intäkter och kostnader

En stiftelse kan, enligt sitt förordnande, ha till ändamål att dels förvalta en värdepappersportfölj, dels förvalta t.ex. en hyresfastighet. En avkastningsstiftelse kan även ha flera parallella ändamål. I båda dessa fall har stiftelsen behov av att kunna separera intäkter och kostnader relaterade till de olika verksamheterna, bland annat vid beräkningen av disponibla medel. För separation talar även t.ex. att inkomsten av fastighetsförvaltningen - till skillnad från värdepappersförvaltningen - ska beskattas. Ett annat skäl som talar för en separation är det skattemässiga s.k. fullföljdskravet. I inkomstdeklarationen/särskilda uppgiften ska intäkter och kostnader redovisas för respektive ändamål.

Om det finns utrymme inom ramen för K2 Årsbokslut att särredovisa intäkter och kostnader för de olika verksamheterna/ändamålen i resultaträkningen skulle det underlätta för stiftelsen. Får en uppdelning inte göras i resultaträkningen bör en specifikation i stället göras i not. En kommentar i regelverket skulle klarlägga om det är möjligt att göra en sådan uppdelning i resultaträkningen. I bilaga 1 har vi lagt in två förslag på hur redovisningen skulle kunna utformas. I alternativ 1 görs en uppdelning i resultaträkningen och i alternativ 2 i not till resultaträkningen. Vi föreslår att redovisning enligt alternativ 1 ska vara möjligt för stiftelser som tillämpar K2 Årsbokslut.

Stiftelsens kostnader

I en avkastningsstiftelse kommer första posten under Stiftelsens kostnader vara ”Övriga externa kostnader”. Benämningen ”Övriga” ger läsaren intryck av att den står i relation till en post som redovisas innan denna i uppställningen. Detsamma gäller för andra poster i

resultaträkningen och balansräkningen. Enligt 3.5 får benämningen av posterna i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver postens innehåll. Rymms en ändring till "Externa kostnader" inom ramen för detta? Kan en stiftelse som i posten "Personalkostnader" endast redovisar styrelsearvoden ändra benämningen på posten till "Styrelsearvoden"? I samband med anpassningen till K2 för mindre aktiebolag har frågan också diskuterats och vi tror att ett klarläggande i regelverken behövs.

Begreppet "Förbruka"

På ett flertal ställen i regelverket används begreppet "förbruka" som uttryck för stiftelsens användning av medel för sitt ändamål, se t.ex. i 4.15. Begreppet är främmande för stiftelser och vi föreslår att begreppet byts ut på samtliga ställen i K2 Årsbokslut mot "använda" vilket är det som normalt används av stiftelserna. Se även reglerna för ideella föreningar i förslaget där begreppet "används" är det som används.

"Förbruka" används i SL endast i reglerna avseende likvidation och avveckling av stiftelse. I båda fallen ska tillgångarna i sin helhet förbrukas. I alla andra delar av SL används begreppet "använda".

Begreppet "förbruka" används i kapitel 36 i K3 och även vid framtagningen av K3 diskuterades lämpligheten att använda begreppet.

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

När det gäller indelningen av eget kapital i balansräkningen bör följande beaktas.

1. Beroende på om stiftelsen får använda realisationsresultat för stiftelsens ändamål eller inte redovisas ackumulerat realisationsresultat³ som bundet eller fritt eget kapital. Stiftelsens förordnande kan föreskriva att stiftelsen "ska", "får" eller "inte får" använda realisationsresultatet för stiftelsens ändamål. Oavsett vilket som gäller har stiftelserna oftast en önskan om att följa upp storleken på det ackumulerade realisationsresultatet. Det underlättar för styrelsens uppföljning och planering av stiftelsens avkastning samt beräkningen av underlaget för bedömning av det skattemässiga fullföljdskravet.
2. Flertalet avkastningsstiftelser utgår från fritt eget kapital enligt senast fastställda årsredovisning vid beviljande av anslag vilket innebär att beviljade anslag minskar ingående fritt eget kapital och inte är en justeringspost till årsresultatet.
3. I stiftelser där styrelsen, vid behov, kan besluta om att även använda realisationsresultatet för stiftelsens ändamål redovisas ofta ackumulerat realisationsresultat som bundet eget kapital. När styrelsen fattar beslut om att använda realisationsresultat görs en omföring mot fritt eget kapital.
4. Nedskrivning och återförda nedskrivningar medför såväl *till* som *från* bundet eget kapital.

³ Alternativ benämning som används är värdesäkringsreserv

Den föreslagna redovisningen av eget kapital i balansräkningen beaktar inte fullt ut ovanstående förutsättningar. För flera stiftelser kommer det även finnas ett behov av ytterligare specifikation i not. I nuvarande praxis redovisar avkastningsstiftelser oftast endast de två summaposterna Bundet eget kapital och Fritt eget kapital i balansräkningen. Vi föreslår att detta även ska vara möjligt för stiftelser som tillämpar K2 Årsbokslut eftersom den föreslagna redovisningen i balansräkningen medför merarbete utan att tillföra mer information till läsaren.

I bilaga 2 har vi bifogat ett exempel (alternativ 1) på uppställning i balansräkningen respektive i noten till eget kapital med utgångspunkt i nuvarande praxis och ett exempel (alternativ 2) med utgångspunkt i förslaget till K2 Årsbokslut. Vi föreslår redovisning enligt alternativ 1.

Punkt 4.16 – formulering

Vi föreslår följande ändring i kommentaren till 4.16.

”Som bundet eget kapital redovisas stiftelsekapital, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande samt realisationsresultat (inklusive nedskrivningar/återförda nedskrivningar) och gåvor som inte får användas för stiftelsens ändamål.”

Om förordnandet innehåller ett krav på kapitalisering ska beloppet i de flesta fall beräknas som en procentuell andel av förvaltningsresultatet men andra grunder för beräkningen förekommer. Realisationsresultat bör skrivas ut och inte begränsas till realisationsvinster. Nedskrivningar/ återförda nedskrivningar redovisas på samma sätt som realisationsresultatet. ”Förbrukas” byts ut mot ”användas” – se kommentar ovan i avsnittet Uppställningsform för resultaträkningen.

Beslutade ej utbetalda anslag och bidrag

I nuvarande praxis benämns posten ofta ”Beviljade ej utbetalda anslag (eller bidrag)”. Vi tolkar det som att det inte är tänkt att vara någon skillnad mellan Beslutade eller Beviljade. Vi föreslår att den sedvanliga benämningen ”Beviljade” används.

Uppdelning i kortfristiga respektive långfristiga skulder

I nuvarande praxis redovisar avkastningsstiftelser beviljade anslag i sin helhet som kortfristig skuld. Vanligtvis betalas beviljade anslag ut samma år som de beviljas, alternativt under efterföljande räkenskapsår. En uppdelning i kort- och långfristig del av ett beviljat anslag kan enbart bli aktuell då det klart framgår av beslutet att en del av anslaget ska betalas ut under kommande år. I de fall utbetalning av anslaget sker efter rekvisering av mottagaren (destinatären) går det oftast inte att göra en rättvisande uppskattning av kort- och långfristig del och anslaget redovisas i sin helhet som kortfristig skuld.

Uppdelningen i kort- och långfristiga skulder har för övriga företag en stark koppling till bedömningen av företagets likviditetssituation och rörelsekapital. För avkastningsstiftelser finns det inte någon direkt koppling till tillgångssidan och bedömningen av likviditeten. Då en uppdelning i kort- och långfristig skuld enligt 4.17 kan vara svår att göra och blir tidskrävande föreslår vi att beviljade anslag i sin helhet kan redovisas som kortfristig skuld.

Kapitel 5 - Förvaltningsberättelse

I nuvarande praxis är det vanligt att mindre stiftelser som upprättar årsbokslut väljer att även infoga en förvaltningsberättelse. Skrivningen i kapitel 5 tror vi kan skapa en oklarhet i vad som gäller avseende möjligheten att lämna en förvaltningsberättelse i årsbokslutet enligt K2 Årsbokslut. Kapitel 5 kan tolkas som att företaget enligt K2 Årsbokslut "får" men "inte behöver" lämna en förvaltningsberättelse. I 3.2 framkommer indirekt att en förvaltningsberättelse inte ingår i ett årsbokslut. För att minska osäkerheten om vad som gäller föreslår vi att texten kompletteras och att hänvisning lämnas mellan 3.2 och kapitel 5.

Se även kommentar till kapitel 3 ovan.

Kapitel 6 - Rörelseintäkter

Inkomst

Vi föreslår följande komplettering av kommentaren till 6.2.

"Ett annat exempel är erhållna/mottagna gåvor eller bidrag som ska vidareförmedlas till någon annan."

Erhållna gåvor

Vi föreslår följande ändring i 6.39.

"I en avkastningsstiftelse får en mottagen gåva som inte får användas för stiftelsens ändamål..."

I kommentaren till 6.39 undrar vi om den första meningen ska vara med. Ska den vara med föreslår vi följande ändringar. I den andra meningen föreslår vi en liten ändring.

"En avkastningsstiftelse kan främja sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer betalar ut anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet."

En avkastningsstiftelse kan främja sitt ändamål på annat sätt än att lämna anslag eller bidrag och därför bör texten nyanseras. Skriv konsekvent "lämna" anslag/bidrag och variera inte mellan "lämna" och "betala ut" såvida det inte är finns skäl för det. Skriv "använda" i stället för "förbruka".

"En mottagen gåva som inte får användas för stiftelsens ändamål ska redovisas direkt mot eget kapital när gåvan erhålls och värderas enligt punkt 9.11."

Kapitel 7 - Rörelsekostnader

Lämnade bidrag och anslag

Vi föreslår följande ändringar i 7.22 - 7.23.

Allmänt råd 7.22 Ett lämnat bidrag ska redovisas som kostnad. I samband med att beslut om bidraget har fattats redovisas en skuld.

En bindande utfästelse som gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska redovisas som kostnad i takt med att villkoret uppfylls.

Kommentar En utfästelse är bindande endast om stiftelsen genom beslut eller på annat sätt blivit bunden gentemot tredje man, t.ex. genom ett informellt åtagande.

Vad som avses med informellt åtagande i kommentaren är oklart. Enligt 16.2 får avsättning inte göras för ett informellt åtagande. För en stiftelse krävs i normalfallet ett beslut för att stiftelsen ska anses bunden gentemot tredje man. Samordning mellan 16.2 och 7.22 bör ske. Om 7.22 är tänkt som ett undantag till 16.2 ska det klart framgå och förklaring till undantaget lämnas.

Har utfästelsen gjorts beroende av att bidraget ska lämnas ur framtida avkastning eller villkorats på annat sätt ska utfäst belopp redovisas som en ansvarsförbindelse, se kapitel 18.

Allmänt råd 7.23 I en avkastningsstiftelse ska ett lämnat bidrag inte redovisas som en kostnad utan som minskning av eget kapital enligt punkt 15.18.

Kapitel 8 - Finansiella poster m.m.

Realisationsresultat

En värdepappersportfölj betraktas som en post och värderas kollektivt. En eventuell nedskrivning av portföljen redovisas enligt det allmänna rådet som en justeringspost till värdepappersportföljen och fördelas inte på respektive värdepapper i portföljen. Vid avyttring av ett värdepapper som ingår i portföljen kommer realisationsresultatet beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och anskaffningsvärdet (beräknat enligt genomsnittsmetoden).

Vi föreslår att ett tillägg görs till 8.4 om att redovisat värde för ett värdepapper i en värdepappersportfölj är lika med anskaffningsvärdet. Alternativt kan kommentaren till 8.4 kompletteras med en skrivning som klargör detta.

Realisationsresultatet beräknat enligt ovan (försäljningsintäkt – anskaffningsvärde) möjliggör även för avkastningsstiftelser att kunna följa upp ackumulerat realisationsresultat av avyttrade värdepapper.

Vi föreslår följande ändring i kommentaren till 8.4.

- ... Enligt punkt 11.11 och 14.7 ska genomsnittsmetoden användas om avyttringen gäller värdepapper av samma slag och sort.

Ändra från aktier till värdepapper så att regeln även omfattar flera anskaffningar av delposter i t.ex. en obligation.

Kapitel 9 - Tillgångar

Förvärv genom testamente eller gåva

Vi föreslår att "marknadsvärde" byts ut mot "verkligt värde" i 9.11 med kommentarer.

Allmänna rådet 9.11 Anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens verkliga värde. Verkligt värde kan fastställas till

- a) marknadsvärde eller
- b) om ett marknadsvärde inte kan fastställas, återanskaffningsvärde.

Vi anser att det är viktigt att skilja på begreppen "verkligt värde" och "marknadsvärde" och använda dem konsekvent för att undvika missförstånd. I allmänna rådet 36.14 i K3 används verkligt värde.

Kapitel 10 - Nedskrivning av materiella och immateriella anläggningstillgångar

I K3 36.23 – 36.27 finns regler för nedskrivningsprövning av anläggningstillgångar som innehas för stiftelseändamålet. En stiftelse ska om det finns någon indikation på att en anläggningstillgång kan ha minskat i värde beräkna tillgångens förlustvärde. Förlustvärdet är det lägsta av återanskaffningsvärdet och återvinningsvärdet men kan enligt 36.25 bestämmas till tillgångens försäkringsvärde. Tillgångens försäkringsvärde är det högsta värde en försäkringsgivare skulle ersätta tillgången med, oberoende av vilket värde tillgången faktiskt försäkrats för. En tillgång ska endast skrivas ned om förlustvärdet är lägre än tillgångens redovisade värde.

Stiftelser som omfattas av K2 Årsbokslut kan ha en materiell anläggningstillgång som innehas för ändamålet t.ex. en byggnad och som inte får avyttras. Enligt vår bedömning öppnar K2 Årsbokslut i 10.36 för en bedömning av nedskrivningsbehovet i enlighet med ovan. Anses den inte göra det föreslår vi en komplettering av 10.36.

Kapitel 11 - Finansiella anläggningstillgångar

Behov av ytterligare vägledning

I nuvarande praxis hämtar stiftelser vägledning för redovisning av finansiella instrument från bland annat följande rekommendationer och uttalanden från FAR.

- RedR 5 Redovisning av aktier och andelar
- RedR 7 Redovisning av optioner, terminskontrakt samt valuta- och ränteswappar när dessa inte redovisas till verkligt värde
- RedU 1 Redovisning av bankcertifikat
- RedU 2 Redovisning av företagscertifikat och statsskuldväxlar
- RedU 8 Redovisning av värdet på inköpsrätt till aktier

Dessa rekommendationer och uttalanden har nu upphävts med hänvisning till att de har inarbetats i RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag (anpassad till K3). Avkastningsstiftelser får oftast endast använda så kallad direktavkastning (ränteintäkter, utdelningar m.m.) för sitt ändamål. Det blir därför viktigt att dela upp avkastningen från ett värdepapper i direktavkastning och realisationsresultat. Vi ser ett behov av kompletterande vägledning för redovisning av finansiella instrument i stiftelser som kommer att tillämpa K2 Årsbokslut och K2 Årsredovisning. Detta gäller framför allt för stiftelser som kommer att omfattas av K2 Årsredovisning men även stiftelser som ska tillämpa K2 Årsbokslut kan ha en omfattande värdepappersportfölj med olika finansiella instrument.

Om de upphävda rekommendationerna och uttalandena inte ersätts av annan kompletterande normgivning på redovisningsområdet finns det en risk för att redovisningen kan variera mellan olika stiftelser.

Finansiell anläggningstillgång

Vi tillstyrker att en värdepappersportfölj som innehas för riskspridning klassificeras som en finansiell tillgång (11.2 och 11.5). I kommentaren till 11.2 nämns att en *placering* som löper på flera år ska klassificeras som omsättningstillgång det sista innehavsåret. Omfattas en värdepappersportfölj av denna regel kan det i första hand bli aktuellt i samband med en eventuell avveckling av stiftelsen.

Större innehav

I en stiftelse kan det förekomma att enskilda innehav av överlåtbara (marknadsnoterade) andelar överstiga tjugo procent av rösterna och således presumeras vara andelar i ett intresseföretag enligt 1 kap. 5 § ÅRL. Innehavet kan ha tillskjutits vid stiftelsens bildande eller förvärvats senare inom ramen för stiftelsens placeringspolicy. De finansiella tillgångarna i en stiftelse är en placering som ska generera avkastning (ofta långfristig) och inte ett intresseinnehav. När "intresseinnehavet" är att betrakta som en del av stiftelsens värdepappersportfölj bör det redovisas och värderas som övriga andelar i portföljen.

Utdelningar på "intresseinnehavet" bör redovisas tillsammans med utdelningar på övriga överlåtbara (marknadsnoterade) andelar under Stiftelsens intäkter. All avkastning som ska ingå i underlaget vid den skattemässiga fullföljdsberäkningen bör redovisas sammantaget under Stiftelsens intäkter. Intresseinnehavet bör redovisas under "Andra långfristiga värdepappersinnehav" tillsammans med övriga marknadsnoterade andelar. Vid en avyttring redovisas realisationsresultatet i posten "Resultat från övriga finansiella anläggningstillgångar" tillsammans med realisationsresultat från övriga marknadsnoterade andelar. Upplysning om innehavets storlek kan lämnas i noten till "Andra långfristiga värdepappersinnehav" med information om att det ingår i värdepappersportföljen.

Anskaffningsvärde

När det gäller vilka utgifter som ska räknas in i anskaffningsvärdet för ett värdepapper skiljer sig det allmänna rådet för en finansiell anläggningstillgång (11.7) och en kortfristig placering (14.6). Enligt 11.7 får courtage m.m. räknas in i anskaffningsvärdet och enligt 14.6 ska det räknas in i anskaffningsvärdet för en kortfristig placering. Är avsikten att det ska vara olika regler och vad är i så fall motivet till detta?

I kommentaren till 11.7 nämns optioner. Skrivningen bör kompletteras. Är det utställd säljoption som avses? Om så är fallet bör det framgå av texten att premien ska inräknas i anskaffningsvärdet om optionen går till lösen. Vi antar att redovisning av optioner kommenteras då man upplever att det är vanligt förekommande i stiftelser. Som vi nämnt ovan kan det finnas andra värdepapper för vilka vägledning behövs.

Vi föreslår att 11.11 ändras så att det avser värdepapper och inte enbart aktier. En stiftelse kan förvärva andelar i en och samma obligation och beräkningar då anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden vid avyttring av delpost.

I 11.12 hänvisas till Skatteverkets allmänna råd och rekommendationer. När det gäller de exempel som räknas upp i kommentaren följer stiftelser i allmänhet dessa om Skatteverket hunnit publicera en rekommendation innan årsbokslut upprättas. Hänvisningen till SKV:s rekommendationer ska endast avse aktier. Det framgår inte vad som gäller om Skatteverket inte hunnit publicera en rekommendation eller om Skatteverket inte kommer att publicera en rekommendation t.ex. vid liknande förfaranden på utländska aktier. Vi föreslår mer vägledning.

I kommentaren till 11.13 föreslår vi några mindre justeringar.

”Ett annat exempel är en obligation med fast ränta. Beroende på vad marknadsräntan är i förhållande till den fasta räntan kan obligationen anskaffas till över- eller underkurs. Det redovisade värdet för sådana tillgångar ska varje år förändras med räkenskapsårets andel av över- respektive underkursen. Över- respektive underkursen kan fördelas linjärt över den återstående löptiden. Se exempel 11 e och 11 f.”

Nedskrivning

I enlighet med det allmänna rådet kommer en nedskrivning av en värdepappersportfölj redovisas som en kollektiv justeringspost till värdet på portföljen och fördelas inte på de enskilda värdepapperna i portföljen. Vid en avyttring av ett värdepapper i portföljen kommer realisationsresultatet att beräknas som skillnaden mellan försäljningsintäkten och det redovisade värdet, vilket är lika med anskaffningsvärdet. Se även kommentar till kapitel 8 avseende ”redovisat värde”.

När en nedskrivning ska ske regleras i 11.17 – 11.19. I nuvarande praxis väljer flertalet stiftelser att alltid tillämpa ÅRL 4 kap. 5 § andra stycket och skriver ner värdet även om värdenedgången inte antas vara bestående. Detta är även fortsättningsvis möjligt enligt K2 Årsbokslut. Alternativt kan stiftelsen tillämpa de förenklade reglerna i 11.17 - 11.19. Enligt 11.17 ska storleken på nedskrivningsbehovet sättas i relation till 25 000 kronor. I K2 för mindre aktiebolag ska jämförelsen göras mot det lägsta av 25 000 kronor eller 10 procent av det egna kapitalet vid årets ingång. Motsvarande regel anser vi även bör gälla K2 Årsbokslut då 25 000 kronor kan vara ett stort belopp för en mindre stiftelse.

Kapitel 12 - Varulager

Erhålla gåvor

Vi noterar att texten i avsnitten om Särskilda regler för ideella föreningar respektive stiftelser har blivit omkastade.

Då insamlingsstiftelser inte omfattas av K2 Årsbokslut får avsnittet mindre betydelse för de stiftelser som ska tillämpa regelverket.

Kapitel 14 - Kortfristiga placeringar samt kassa och bank

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Se våra kommentarer till kapitel 11 avseende anskaffningsvärdet och direkta utgifter.

Avseende 14.6 - 14.8 se kommentaren till 11.7, 11.11 och 11.12.

Kapitel 15 - Eget kapital och obeskattade reserver

Se kommentarer till kapitel 4 ovan avseende redovisning av eget kapital.

Kommentaren till 15.18 bör ändras till följande.

”En avkastningsstiftelse kan främja sitt ändamål genom att lämna anslag eller bidrag.”

Kapitel 16 - Avsättningar

När avsättning behöver redovisas

När det gäller 16.6 har vi samma synpunkt som ovan under nedskrivningar avseende jämförelsen med 25 000 kronor.

Kapitel 19 - Upplysningar

I 19.5 hänvisas till exempel 19 f som saknas i förslaget.

De upplysningar som ska lämnas enligt 19.11 lämnas i de flesta fall i noten till eget kapital.

Kapitel 21 - Särskilda regler första gången årsbokslut upprättas enligt detta allmänna råd

För flertalet stiftelser medför övergången till K2 Årsbokslut inget byte av redovisningsprincip. I de fall övergången innebär byte av redovisningsprincip anser vi att korrigeringen ska tas mot fritt eller bundet eget kapital beroende på hur den post som korrigeras tidigare påverkat eget kapital. Vi föreslår följande tillägg till 21.9.

Allmänt råd 21.9 En stiftelse, som enligt punkt 15.16 ska dela in eget kapital i bundet och fritt eget kapital och som redovisar korrigeringar enligt punkterna 21.2–21.4, ska redovisa korrigeringar mot posten Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början. I de fall korrigeringen avser en post som tidigare redovisats mot bundet eget kapital redovisas korrigeringen mot bundet eget kapital.

För Föreningen Stiftelser i Samverkan

Kerstin Fagerberg
Ordförande

Bilaga 1 – Redovisning av olika ändamål/verksamhetsgrenar

Alternativ 1 – Uppdelning/specifikation i resultaträkningen

Resultaträkning	
Stiftelsens intäkter och kostnader	
<u>Kapitalförvaltning</u>	
Ränteintäkter	12
Utdelningar	15
Gåvor	3
	<hr/>
	30
(Övriga) externa kostnader	-12
Personalkostnader	-4
	<hr/>
	-16
Summa Kapitalförvaltning	14
<u>Fastighet</u>	
Nettoomsättning	11
(Övriga) externa kostnader	-8
Personalkostnader	-1
	<hr/>
	-9
Summa Fastighet	2
Förvaltningsresultat/Rörelseresultat	16

Bilaga 1 forts.**Alternativ 2 – Specifikation i not**

Resultaträkning	
Stiftelsens intäkter	
Ränteintäkter	12
Utdelningar	15
Gåvor	3
	<hr/>
	30
Nettoomsättning	11
	<hr/>
Summa stiftelsens intäkter	41
Stiftelsens kostnader	
Övriga externa kostnader	-20
Personalkostnader	-5
	<hr/>
Summa stiftelsens kostnader	-25
Förvaltningsresultat/Rörelseresultat	16

Not		
Stiftelsens intäkter och kostnader per verksamhetsgren	Kapitalförvaltning	Fastighet
Ränteintäkter	12	
Utdelningar	15	
Gåvor	3	
Nettoomsättning (Hysesintäkter)		11
	<hr/>	
Summa stiftelsens intäkter	30	11
(Övriga) externa kostnader	-12	-8
Personalkostnader	-4	-1
	<hr/>	
Summa stiftelsens kostnader	-16	-9
	<hr/>	
Summa Förvaltningsresultat	14	2

Bilaga 2 – Redovisning av eget kapital

Alternativ 1 – Redovisning utifrån nuvarande praxis

Balansräkning		
Eget kapital	<u>2015-12-31</u>	<u>2014-12-31</u>
Bundet eget kapital	7 255 500	6 723 500
Fritt eget kapital	<u>145 000</u>	<u>160 000</u>
Summa eget kapital	7 400 500	6 883 500

Not till eget kapital	Bundet eget kapital		Fritt eget kapital
	Stiftelsekapital	Akkumulerat realisationsresultat	
Belopp vid räkenskapsårets ⁴ början	5 000 000	1 723 500	160 000
Gåva	500 000		
Återförda anslag			7 000
Beviljade anslag			-140 000
Årets resultat			150 000
Omföring mot bundet eget kapital			
– kapitalisering	12 000 ⁵		-12 000
– realisationsresultat		25 000	-25 000
– nedskrivningar/återförda nedskrivningar		-5 000	5 000
Belopp vid räkenskapsårets slut	5 512 000	1 743 500	145 000

⁴ Det blir väldigt långa rubriker. Vi föreslår att det räcker att skriva "årets".

⁵ Kan alternativt benämnas övrigt bundet eget kapital om stiftelsen inte särredovisar ackumulerat realisationsresultat. Kapitaliseringen kan då redovisas under övrigt bundet eget kapital.

Bilaga 2 forts.**Alternativ 2 – Redovisning med utgångspunkt i förslaget till K2 Årsbokslut**

Balansräkning	
Eget kapital	
<i>Bundet eget kapital</i>	
Bundet eget kapital vid räkenskapsårets början	6 723 500
Förändringar av bundet eget kapital under året	<u>532 000</u>
<i>Bundet eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>	7 255 500
<i>Fritt eget kapital</i>	
Fritt eget kapital vid räkenskapsårets början	160 000
Omföring mot bundet eget kapital	-32 000
Lämnade och återförda anslag	-133 000
Årets resultat	<u>150 000</u>
<i>Fritt eget kapital vid räkenskapsårets slut</i>	145 000
Summa eget kapital	7 400 500

	Not till eget kapital		
	Stiftelsekapital	Akkumulerat realisationsresultat	Fritt eget kapital
Belopp vid räkenskapsåret början	5 000 000	1 723 500	160 000
Återförda anslag			7 000
Beviljade anslag			-140 000
Gåvor	500 000		
Årets resultat			150 000
Kapitalisering	12 000		-12 000
Realisationsresultat		25 000	-25 000
Nedskrivningar/återförda nedskrivningar		- 5 000	5 000
Belopp vid räkenskapsårets slut	5 512 000	1 743 500	145 000