

Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Stockholm 2016-08-20

Synpunkter på förslaget till allmänt råd Årsredovisning i mindre företag (K2)

Föreningen Stiftelser i Samverkan (SiS) har i en förfrågan från Bokföringsnämnden (BFN) daterad 2016-05-23 givits möjlighet att lämna synpunkter på förslaget till allmänt råd Årsredovisning i mindre företag (K2). Vi har begränsat våra synpunkter till tillämpningen för stiftelser som omfattas av regelverket och då framför allt avkastningsstiftelser.

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 ske i regelverken K3, K2 och K1.

Vid framtagandet av Årsredovisning och koncernredovisning (K3) lämnade remissinstanserna synpunkter på begreppen som används i kapitel 36 i K3 avseende stiftelser, en del av dessa är främmande begrepp för stiftelser. Nedan har vi bland annat kommenterat begreppet förbruka som vi anser ska ändras även i K3.

Gåvor, anslag och bidrag

Begreppen "gåvor", "anslag" och "bidrag" används på flera ställen i K2 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". I betydelsen lämnade anslag och bidrag, föreslår vi att "anslag" är det huvudsakliga begrepp som används i regelverket i stället för "bidrag" då "anslag" är det som betydligt oftare används av stiftelser. Se t.ex. i 4.27 där posten bör benämnas "Beviljade ej utbetalda **anslag**" och den förklarande texten ändras till "**anslag** och **bidrag** som är beviljade men ännu ej utbetalda".

Förbruka

På ett flertal ställen i regelverket används begreppet "förbruka" som uttryck för stiftelsens användning av medel för sitt ändamål, se t.ex. i 4.25. Vi föreslår att begreppet byts ut på samtliga ställen i regelverket mot "använda" vilket är det som normalt används av stiftelser. "Förbruka" används i Stiftelselagen (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" t.ex. 1 kap. 7§ och 11 kap 2§.

K3, har en bilaga i vilken ett antal begrepp är definierade med hänvisning till det allmänna rådet. Vi föreslår att även K2 utökas med en motsvarande bilaga.

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 Årsredovisning

Majoriteten av alla stiftelser tillhör kategorin mindre företag och kan välja att tillämpa K2 eller K3 vid upprättande av årsredovisning. Det finns även vinstandelsstiftelser och ett antal små avkastningsstiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen men som enligt sitt förordnande ska avsluta den löpande redovisningen med en årsredovisning.

Insamlingsstiftelser som har ett 90-konto ska enligt Svensk Insamlingskontrolls riktlinjer tillämpa K3. Även mindre insamlingsstiftelser som inte har 90-konto använder ofta funktionsindeldad resultaträkning vilket de inte kan göra enligt K2. Dessa stiftelser får välja att tillämpa K3, alternativt får de lämna upplysningar om ändamålskostnader, insamlingskostnader m.m. i not. Pensionsstiftelser som valt att värdera finansiella tillgångar till verkligt värde får tillämpa K3.

Bokföringsnämndens regelverk ska tillämpas av stiftelser med olika ändamål och verksamheter; avkastningsstiftelser, verksamhetsstiftelser, pensionsstiftelser, insamlingsstiftelser med flera. Då flertalet av stiftelserna är mindre och har möjlighet att tillämpa K2 är det viktigt att reglerna i det allmänna rådet beaktar stiftelsernas särdrag och möjliggör för stiftelser att upprätta en årsredovisning som avbildar verksamheten på ett bra sätt och därmed ökar informationsvärdet för läsaren.

Kapitel 3 – Årsredovisningens utformning

Benämningar av rubriker och summeringsrader

Enligt 3.4 i K2 ska en stiftelse upprätta förvaltningsberättelsen enligt den uppställningsform och med de rubriker och underrubriker som anges i de särskilda reglerna i kapitel 4 för stiftelser. Resultaträkningen och balansräkningen ska upprättas enligt de uppställningsformer och med de rubriker, underrubriker, summeringsrader och poster som anges i punkterna 4.4 eller 4.5 respektive punkterna 4.7 eller 4.8 samt i de särskilda reglerna i kapitel 4 för stiftelser

En stiftelse får enligt 3.12 i K2 anpassa benämningen av rubriker och summeringsrader i uppställningsformerna om det bättre beskriver innehållet. Vi anser att det även ska vara tillåtet för stiftelser att anpassa underrubrikerna. Se vidare kommentarerna till kapitel 4.

Kapitel 4 - Uppställningsformer för årsredovisningen

Uppställningsform för förvaltningsberättelsen

Enligt 4.20 ska förvaltningsberättelsen för en stiftelse innehålla följande rubriker och underrubriker.

Verksamheten	
<i>Allmänt om verksamheten</i>	företagets säte, ändamål , vilken verksamhet företaget bedriver, om företaget bytt firma och andra förhållanden som särskilt berör företaget
<i>Främjande av ändamålet</i>	uppgift enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret
<i>Väsentliga händelser under räkenskapsåret</i>	
Flerårsöversikt	en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat

Företagskategorin stiftelser omfattar stiftelser med olika ändamål/verksamheter. I enlighet med 3.12 kan benämningen av rubriker och summeringsrader anpassas för att bättre beskriva innehållet men inte underrubriker. Det innebär att "Verksamheten" och "Flerårsöversikt" kan ändras men inte "Allmänt om verksamheten", "Främjande av ändamålet" och "Väsentliga händelser under räkenskapsåret". Vi föreslår att stiftelser även ska kunna ändra benämningen på underrubriker för att på bästa sätt beskriva innehållet och öka informationsvärdet

Stiftelsens ändamål

I nuvarande praxis är det vanligt att stiftelsens ändamål beskrivs i inledningen av förvaltningsberättelsen. För att undvika osäkerhet om vad som ska redovisas under rubriken "Allmänt om verksamheten" och var stiftelsens ändamål ska beskrivas föreslår vi att texten om vad som redovisas under rubriken kompletteras med stiftelsens ändamål.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

Vi har noterat att det i dagsläget råder olika uppfattning om huruvida rubriken "Väsentliga händelser under räkenskapsåret" ska vara med i förvaltningsberättelsen även när det inte finns några väsentliga händelser att informera om. Under rubriken lämnas i sådana fall information om att det inte finns några väsentliga händelser under året. Enligt det allmänna rådet får en underrubrik utelämnas om det inte finns något att redovisa. Vi tror att det kan vara bra med ett klarläggande t.ex. genom att det i anslutning till beskrivningen av innehållet i förvaltningsberättelsen lämnas en hänvisning till 3.5.

Flerårsöversikt

Enligt 5.5 ska översikten innehålla uppgift om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet. Dessa tre uppgifter ger inte en rättvisande översikt för en majoritet av stiftelserna. Nettoomsättning kommer i första hand vara aktuell för verksamhetsstiftelser. Då företag enligt kommentaren till 5.5 kan utelämnas uppgiften om företaget inte redovisat någon nettoomsättning kommer uppgiften i normalfallet inte finnas med i flerårsöversikten. För

flertalet avkastningsstiftelser är t.ex. "Förvaltningsresultatet" mer relevant att följa upp över åren än "Resultat efter finansiella poster". Soliditeten kommer för en stor andel av stiftelserna ha begränsat informationsvärde eftersom de skulder som kan vara aktuella är beviljade ej utbetalda anslag samt en mindre andel övriga skulder.

Att lämna uppgifter om nettoomsättning, resultat efter finansiella poster och soliditet kommer för en majoritet av stiftelserna upplevas som ett krav på information som saknar betydelse för bedömningen av stiftelsens verksamhet. Vi föreslår att K2 Årsredovisning ger stiftelser möjlighet att ersätta dessa uppgifter med uppgifter som på ett betydligt bättre sätt ger en rättvisande översikt över stiftelsens verksamhet, ställning och resultat.

Enligt nuvarande praxis lämnar avkastningsstiftelser t.ex. följande uppgifter i flerårsöversikten:

- Förvaltningsresultat
- Förmögenhet
- Fritt eget kapital (Disponibla medel)
- Beviljade anslag

Övrigt

I avsnittet Särskilda regler för ideella föreningar anges, som exempel på en speciell omständighet som kan tas upp under Allmänt om verksamheten, att föreningen är förvaltare av anknutna stiftelser. Men inte bara ideella föreningar kan vara förvaltare för stiftelser. Det kan även stiftelser och andra företag vara. Vi föreslår att om en stiftelse är förvaltare för en eller flera stiftelser ska stiftelsen informera om detta. Begreppet "anknuten förvaltare" bör ersättas med "förvaltare för anknutna stiftelser".

Uppställningsform för resultaträkningen

Stiftelsens intäkter

Vi tillstyrker tillägget av posterna Gåvor och Bidrag i 4.21 samt Ränteintäkter och Utdelningar i 4.22. Vi föreslår dock att posten Utdelningar redovisas före Ränteintäkter för att få en bättre koppling till ordningen på balansräkningens poster Långfristiga värdepappersinnehav och Andra långfristiga fordringar.

Då det finns finansiella intäkter som inte omfattas av ovanstående poster föreslår vi att en ytterligare post, förslagsvis benämnd "Övriga finansiella intäkter" läggs till efter utdelningar och ränteintäkter. I denna post redovisas finansiella intäkter som inte är hänförliga till utdelningar eller ränteintäkter men som ingår i direktavkastningen (se vidare kommentarer till kapitel 11), dvs. intäkter som inte är ett realisationsresultat och skattemässigt inte tillhör kapitalvinster, t.ex. premie på utfärdad köpoption som gått till förfall och ersättning för utlåning av aktier. I posten redovisas även valutaeffekter hänförliga till finansiella intäkter. Om denna post inte läggs till måste regelverket förklara var dessa intäkter ska redovisas. De bör inte redovisas i realisationsresultat eftersom realisationsresultatposterna bör överensstämma med vad som ska redovisas som överfört till bundet eget kapital i de stiftelser där realisationsresultat inte får förbrukas för stiftelsens ändamål. De kan inte heller redovisas i posten "Övriga rörelseintäkter" eftersom det avser finansiella intäkter.

Realisationsresultat

En stiftelse vars huvudsakliga ändamål är att lämna anslag ur stiftelsens avkastning eller eget kapital ska enligt det allmänna rådet upprätta resultaträkningen med tillägg av posterna utdelningar och ränteintäkter. Utdelningar och ränteintäkter redovisas brutto. Stiftelsens placering i finansiella tillgångar uppfyller i normalfallet kriterierna för att klassificeras som en värdepappersportfölj. Vi föreslår att dessa stiftelser även redovisar realisationsvinster respektive realisationsförluster brutto i resultaträkningen och inte fördelat på olika finansiella tillgångar (se vidare kommentarer till kapitel 11). Om realisationsresultat på finansiella tillgångar redovisas i respektive post under rubriken Finansiella poster innebär det att resultatet i dessa poster är annorlunda i stiftelser jämfört med andra företagsformer eftersom det är resultat exklusive utdelningar/ränteintäkter. Av detta skäl är det lämpligare att ha egna benämningar på posterna. Nedskrivningar och återföring av nedskrivningar redovisas i egen post efter realisationsvinster och realisationsförluster enligt följande:

- Realisationsvinster
- Realisationsförluster
- Nedskrivning och återföring av nedskrivningar

En stiftelse som redovisar utdelning enligt punkt 4.22 samt realisationsvinster och realisationsförluster enligt ovan kan i not lämna upplysning om resultat från andelar i koncernföretag, resultat från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag respektive resultat från övriga företag som det finns ett ägarintresse i istället för att lämna upplysning om hur stor del av utdelningen som härrör från koncernföretag respektive intresseföretag och gemensamt styrda företag som föreslås i punkt 19.20. Därmed blir resultatuppgifterna desamma som de som skulle redovisats i övriga företagsformer.

Stiftelsens kostnader

I en avkastningsstiftelse kommer första posten under Stiftelsens kostnader oftast vara "Övriga externa kostnader". Benämningen "Övriga" ger läsaren intryck av att den står i relation till en post som redovisas innan denna post i uppställningen. Enligt 3.5 får benämningen av posterna i uppställningsformerna anpassas om det bättre beskriver postens innehåll och posten bör därför kunna ändras till "Externa kostnader". Vi tror att det finns ett behov av ett klagörande t.ex. genom hänvisning till de avsnitt som behandlar benämningen av poster.

Lämnade anslag (bidrag)

Uppgiften om lämnade anslag är väsentlig för bedömningen av en stiftelses verksamhet. Insamlingsstiftelser som redovisar lämnade anslag i resultaträkningen bör ha möjlighet att redovisa lämnade anslag som en egen post i resultaträkningen förslagsvis före "Övriga externa kostnader".

Uppställningsform för balansräkningen

Eget kapital

Avkastningsstiftelser redovisar i normalfallet de två summaposterna "Bundet eget kapital" och "Fritt eget kapital" i balansräkningen. Ytterligare specifikation av delposterna i eget kapital och förändringen i kapitalet görs i not till eget kapital. Den redovisning av eget kapital i balansräkningen som föreslås i K2 anses uppfylla årsredovisningslagens krav på information.

För flertalet avkastningsstiftelser kommer uppställningen i balansräkningen inte lämna tillräcklig information om delposterna i eget kapital och förändringarna i posterna. Ytterligare specifikation får då lämnas i not till eget kapital.

Exempel på not till eget kapital

I exempel 15 b finns ett exempel på redovisning för avkastningsstiftelse. Vi tycker det är mycket bra att det finns ett exempel. Vi föreslår följande justeringar och komplettering i exemplet.

- Under rubriken "Förutsättningar" ändras texten avseende realisationsresultatet till "Realisationsresultatet får inte ~~delas ut~~ användas för stiftelsens ändamål".
- I resultaträkningen ändras benämningen av posten "Övriga externa kostnader" till "Externa kostnader" då stiftelsen inte har någon annan kostnadspost.
- I balansräkningen kompletteras summeringsraden "Fritt eget kapital vid **räkenskapsårets slut**".
- I noten måste posten avseende kapitalisering ändras då löpande avkastning inte är ett definierat begrepp. Skriv i stället endast Kapitalisering.

Ordningen på posterna i förslaget till not speglar inte förändringarna i eget kapital på ett bra sätt och ger ett rörigt intryck. I bilaga har vi lagt in ett förslag på hur noten skulle kunna utformas. Det är viktigt att det klart framgår i texten att det är ett exempel på hur en not skulle kunna utformas om stiftelsen vill specificera posterna ytterligare.

Se vidare kommentarer till kapital 15.

Uppdelning i kortfristiga respektive långfristiga skulder

I nuvarande praxis redovisar avkastningsstiftelser beviljade ej utbetalda 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 beviljade anslag sker först 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 kan vara svår och tidskrävande att göra utan att tillföra något nämnvärt informationsvärde föreslår vi att beviljade ej utbetalda anslag i sin helhet kan redovisas som kortfristig skuld.

Kapitel 7 - Rörelsekostnader

Lämnade bidrag

Hänvisningen till 15.22 i kommentaren till 7.18 och 7.19 verkar vara fel.

Kapitel 8 - Finansiella poster m.m.

Värdepappersportfölj

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 följa upp ackumulerat realisationsresultat av avyttrade värdepapper.

Vi föreslår även följande ändring i kommentaren till 8.4.

- ... Enligt punkt 11.14 och 14.8 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 K3 36.14 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 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 Årsredovisning kan ha en materiell anläggningstillgång som innehas för ändamålet t.ex. en byggnad som inte får avyttras. Enligt vår bedömning, öppnar det allmänna rådet för en bedömning av nedskrivningsbehovet i enlighet med ovan. Anses det inte göra det föreslår vi en komplettering av 10.36.

Kapitel 11 - Finansiella anläggningstillgångar

Behov av ytterligare vägledning

I nuvarande praxis har stiftelser hämtat vägledning för redovisning av finansiella instrument från bland annat rekommendationer och uttalanden från FAR. 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 (utdelningar, ränteintäkter m.m.) för sitt ändamål. Det blir då 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. 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 11.6). 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.

Överlåtbara värdepapper

Enligt 11.2 kan flera *överlåtbara värdepapper och fondandelar* som innehas för riskspridning klassificeras som en värdepappersportfölj. För definitionen av överlåtbara värdepapper hänvisar det allmänna rådet till lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Enligt denna lag är överlåtbara värdepapper:

- sådana värdepapper utom betalningsmedel som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, till exempel:
 - a) aktier i aktiebolag och motsvarande andelsrätter i andra typer av företag samt depåbevis för aktier,
 - b) obligationer och andra skuldförbindelser inklusive depåbevis för sådana värdepapper, och
 - c) andra värdepapper som ger rätt att överlåta eller förvärva sådana överlåtbara värdepapper som anges i a och b, eller som resulterar i en kontantavveckling som beräknas utifrån kurser på överlåtbara värdepapper, valutor, räntor eller avkastningar, råvaror eller andra index eller mått

Penningmarknadsinstrument (t.ex. statsskuldväxlar, inlåningsbevis, företagscertifikat) samt finansiella derivatinstrument omfattas inte av begreppet överlåtbara värdepapper enligt lagen. Kan dessa finansiella instrument inte ingå i en värdepappersportfölj? Om så är fallet hur ser man då på en valutatermin som stiftelsen anskaffat för valutasäkring av ett finansiellt instrument?

Större innehav

I en stiftelse är den huvudsakliga uppgiften att varaktigt förvalta en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål i enlighet med stiftelseförordnandet. Av detta skäl är det naturligt för stiftelsen att betrakta sina finansiella anläggningstillgångar som en helhet och därför redovisa dem sammantaget som en finansiell tillgång, en värdepappersportfölj. Detta gäller särskilt avkastningsstiftelser vars huvudsakliga verksamhet är att lämna anslag eller bidrag ur avkastningen.

Det kan förekomma att enskilda innehav av andelar överstiger 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. På samma sätt som stiftelsens intäkter föreslås redovisas sammantaget i egna poster bör stiftelsens finansiella anläggningstillgångar redovisas sammantaget. Uppdelning av de finansiella tillgångarna på innehav i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag samt ägarintressen i övriga företag är i stiftelser underordnad den huvudsakliga uppgiften att långsiktigt förvalta ett kapital för att generera löpande avkastning. Då dylika "intresseinnehav" är att betrakta som en del av stiftelsens värdepappersportfölj bör de därför redovisas och värderas som, och tillsammans med, övriga innehav i portföljen då intentionen med värdepappersportföljen är riskspridning.

En stiftelse som redovisar samtliga innehav sammantaget i posten Långfristiga värdepappersinnehav enligt ovan kan lämna upplysning i not om hur stor del av posten som avser andelar i koncernföretag, andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag respektive ägarintressen i övriga företag.

Anskaffningsvärde

I kommentaren till 11.9 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 föreslår att 11.14 ändras så att det avser värdepapper och inte enbart aktier. En stiftelse kan t.ex. göra stegvisa förvärv av andelar i en och samma obligation och beräknar då anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden vid avyttring av delpost.

Om Skatteverket har gett ut allmänt råd om anskaffningsutgift för aktie ska anskaffningsvärdet, enligt 11.15, justeras till den av Skatteverket rekommenderade anskaffningsutgiften. Ibland kan det dröja väldigt länge innan Skatteverket publicerar ett allmänt råd vilket kan innebära att företagets årsredovisning redan är fastställd när rådet publiceras. I dessa fall anser vi inte att en justering till det rekommenderade anskaffningsvärdet ska ske under nästa räkenskapsår, såvida inte företagets tolkning av

transaktionen varit felaktig och skillnaden i värde inte är väsentlig. För att undvika missförstånd kan skrivningen i 11.5 ändras till "... bör anskaffningsvärdet justeras...".

Nedskrivning

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

Handelsbolag och kommanditbolag

Enligt punkt 11.13 ska det redovisade värdet på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företags andel av handelsbolagets resultat enligt beskattningen. Detta är problematiskt i de fall handelsbolagets resultat enligt redovisningen skiljer sig markant mot resultat enligt beskattningen på grund av stora skattemässiga justeringar. Skillnaden mellan av företaget redovisat värde på andelarna i handelsbolaget och företags reella andel av handelsbolagets nettotillgångar kan snabbt bli väsentlig. Vägledning saknas om eventuell nedskrivningsprövning eller hur resultatet ska redovisas i t.ex. en begränsat skattskyldig stiftelse.

Kapitel 14 - Kortfristiga placeringar inklusive kassa och bank

Anskaffningsvärde för kortfristiga placeringar

Se våra kommentarer till kapitel 11 avseende bland annat beskrivningen av genomsnittsmetoden (14.8).

Kapitel 15 - Eget kapital och obeskattade reserver

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

I kommentaren till 15.20 föreslår vi följande komplettering

Som bundet eget kapital redovisas **stiftelsekapital/donationskapital**, kapitalisering enligt stiftelsens förordnande (*permutation ska inte stå här*), samt realisationsresultat **inklusive nedskrivningar/återföring av nedskrivningar** och **erhållna gåvor** som inte får **användas** (*ej förbrukas*) för stiftelsens ändamål.

Ändamålsbestämda medel

Kommentaren avseende ändamålsbestämda medel är oklar och behöver utökas med en beskrivning och exemplifiering av vad som avses med ändamålsbestämda medel.

Gåvor som ska användas över flera år

En avkastningsstiftelse, vars ändamål är att lämna anslag, kan erhålla en gåva som ska användas för ändamålet över flera år. Enligt det allmänna rådet ska en gåva vilken i sin helhet får användas för ändamålet redovisas i resultaträkningen när den erhålls. När anslag beviljas redovisas anslaget mot eget kapital och inte som kostnad över resultaträkningen. Vi föreslår

att redovisningen av dessa gåvor kommenteras i kapitel 15. Om de kan anses omfattas av ändamålsbestämda medel bör det klart framgå och redovisningen beskrivas i kommentaren till ändamålsbestämda medel.

Kapitel 16 - Avsättningar

När avsättning behöver redovisas

Vi har noterat att i avsnittet om förenklad bedömning av behovet av avsättningen står det " ... tio % av eget kapital". I andra delar av det allmänna rådet, t.ex. Finansiella tillgångar, står det " ... 10 % av eget kapital".

Ikraftträdande

Vi tillstyrker att stiftelser ska tillämpa regelverket för räkenskapsår som påbörjas efter 31 december 2016. Tidigare tillämpning anser vi inte vara lämpligt.

För Föreningen Stiftelser i Samverkan


Kerstin Fagerberg
Ordförande

Bilaga – Not till eget kapital

Not till eget kapital	Bundet eget kapital	Fritt eget kapital
Belopp vid räkenskapsårets början	40 000 000	5 000 000
Erhållna gåvor	2 000 000	
Återförda anslag		
Beviljade anslag		-2 700 000
Årets resultat		5 060 000
Överfört till och från bundet eget kapital		
– kapitalisering	266 000	-266 000
– realisationsresultat	2 400 000	-2 400 000
– nedskrivning		
– återföring av nedskrivningar		
Belopp vid räkenskapsårets slut	44 666 000	4 694 000