



Bokföringsnämnden
Box 7849
103 99 Stockholm

Synpunkter på förslag till allmänt råd K2 Årsredovisning

Uppsala universitet (stiftelseförvaltning) benämnt Uppsala Akademiförvaltning (UAF) har i förfrågan från Bokföringsnämnden (BFN) daterad 2016-05-23 givits möjlighet att lämna synpunkter på "Bokföringsnämndens vägledning Årsredovisning i mindre företag" (K2 Årsredovisning). Vi har i allt väsentligt begränsat våra synpunkter till tillämpningen för den typ av stiftelser som omfattas av UAF:s förvaltning och som omfattas av regelverket.

Vi har valt att i en kort inledning beskriva UAF:s verksamhet för att därefter lyfta på vissa övergripande frågeställningar. I bilaga redovisas vissa övriga noteringar.

Inledning

UAF omfattar för närvarande förvaltning av drygt 600 stiftelser som tillkommit succesivt sedan 1600-talets början. Utformningen av stiftelseförordnandena har över tid präglats av då gällande praxis och då gällande organisation av Uppsala Universitets (UU:s) verksamhet.

Stiftelserna kan i allt väsentligt delas upp i stipendiestiftelser, forskningsanslagsstiftelser samt pensionsstiftelser. Flertalet stiftelser innehåller långtgående bestämmelser om vilket organ eller konstellation av personer inom eller utom UU som har att ta fram förslag på hur tillgängliga medel ska användas samt i förekommande fall vilka som ska fatta slutligt beslut om fördelning av anslag.

Kapitalförvaltningen omfattar dels en fastighetsförvaltning dels en värdepappersförvaltning. De stiftelser som äger fastigheter är främst stiftelser i vilka erhölet donationer i form av fastigheter och/eller stiftelser som en följd av sin storlek anses ha en del av kapital placerat i fastigheter. Samtliga stiftelser har andelar i ett värdepapperskonsortium som i allt väsentligt är uppbyggt på samma sätt som det konsortium som bildades av Kammarkollegiet med anledning av Kungl. Maj:t:s kungörelse 28 juni 1968 som en följd av 1956 års fondutredningsbetänkande (SOU 1959:29). Såsom intäkt i respektive stiftelse redovisas den utdelning som årligen lämnas från konsortiet.

En förutsättning för att kunna administrera ca 600 stiftelser är att de, så långt som möjligt, kan förvaltas på ett enhetligt sätt genom en samförvaltning.

UAF bedömde efter stiftelselagens ikraftträdande att det i vissa fall kunde vara svårt att fullt ut tillämpa stiftelselagen samt gällande redovisningsrekommendationer vid förvaltning av ca 600 stiftelser. På uppdrag av UAF tillskrev 2003 dåvarande Örhlings PricewaterhouseCoopers AB, nuvarande PwC, justitiedepartementet med önskemål om överläggningar i syfte att säkerställa att



bland annat de rutiner för samförvaltning som UAF etablerat i allt väsentligt är i överensstämmelse gällande lagar och regler. PwC:s skrivelse överlämnades senare till en utredning avseende vissa frågor i stiftelselagen mm som i sitt slutbetänkande konstaterade att det utarbetats en praxis som fungerar i praktiken (se DS 2007:7 s 113 ff). Regeringen delar i sin proposition (Prop 2008/09:84 s 82 ff) utredarens bedömning att det finns en fungerande praxis och det inte finns några tillräckliga skäl att införa detaljerade regler för gemensam placering. Mot bakgrund av detta har UAF fortsatt med förvaltningen på ett i allt väsentligt oförändrat arbetssätt och rutiner.

UAF förutsätter att vår bedömning av regeringens ställningstagande inte påverkas av BFNs nuvarande framlagda förslag.

Definition av begreppet avkastningsstiftelse mm

BFN använder i K2 (samt även i K3) begreppet "avkastningsstiftelse". Begreppet finns dock inte i stiftelselagen. Enligt vår bedömning har BFN gjort en definition av begreppet i p 6.68 "En avkastningsstiftelse främjar sitt ändamål genom att till en eller flera fysiska eller juridiska personer lämna anslag eller bidrag från avkastningen på sin förmögenhet". I p 4.22 anger BFN "En stiftelse vars huvudsakliga verksamhet är att lämna bidrag ur stiftelsens avkastning eller eget kapital ska upprätta". Vi noterar att i den senare skrivningen ingår även bidrag ur eget kapital. Enligt vår bedömning är det oklart i vilken mån den senare skrivningen anses motsvara avkastningsstiftelser enligt definitionen i p 4.22.

Enligt UAF:s bedömning förekommer det att stiftelser, framförallt som bildats på senare tid, även får nyttja realisationsresultat för främjande av ändamålet. Det har även blivit allt vanligare att det av stiftelseförordnanden innehåller bestämmelser som innebär att även kapitalet får förbrukas inom en angiven tidsram. Till detta kommer stiftelser som tidigare endast fått nyttja direktavkastning som, efter Kammarkollegiets eller i vissa fall tillsynsmyndighetens tillstånd, även får använda kapitalet.

Enligt vår bedömning kan en avkastningsstiftelse förutom genom att lämna bidrag främja ändamålet genom egen verksamhet.

Mot bakgrund av ovan vore det önskvärt med en mer utförlig definition av olika typer av stiftelser. Nedan framgår ett förslag som med fördel skulle kunna tas in i K2 på lämplig plats.

Utgångspunkten i stiftelselagen är stiftelser som bildats i enlighet med SL 1 kap 2 § genom en förmögenhetsöverföring där kapitalet varaktigt ska förvaltas och det främst är stiftelsens avkastning och i förekommande fall kapital som ska användas för att främja stiftelsens ändamål. Med varaktigt menas att kapitalet inte omedelbart får användas för ändamålet utan främjandet av ändamålet ska ske under längre tid, normalt minst fem år. I det fall det inte strider mot stiftelseförordnandet kan en dylik stiftelse även finansiera främjandet av ändamålet på annat sätt t.ex. genom intäkter från näringsverksamhet och bidrag/gåvor. Dessa stiftelser benämns i detta allmänna råd som "Vanliga stiftelser". I det fallet en vanlig stiftelse till väsentlig del främjar ändamålet med avkastning av kapitalet eller i förekommande fall eget kapital benämns dessa stiftelser i detta allmänna råd som "Avkastningsstiftelser".



Utöver vanliga stiftelser finns stiftelser som bildat genom förordande enligt SL 11 kap 1 § (Insamlingsstiftelser), SL 11 kap 3 § (Kollektivavtalsstiftelser) eller bildats enligt bestämmelser i TL (Pension- och Personalstiftelser).

Redovisning av realisationsresultat i Stiftelser som utöver direktavkastning även får använda realisationsresultat och i vissa fall även kapitalet.

Enligt kommentarer till p 4.22 föreslår BFN att realisationsresultat alltid ska redovisas under rubriken "Finansiella poster".

Vi menar att i det fallet även realisationsvinster får användas för främjande av ändamålet bör dessa poster kunna få redovisas i anslutning till direktavkastningen, dvs före "Stiftelsens kostnader".

Bundet kapital

Bundet kapital anges i AR 4.25 och AR 15:20 vara som "Sådant kapital som inte får förbrukas för stiftelsens ändamål". Vissa stiftelser har eget kapital som så småningom får/kan användas för ändamålet. I vissa internationella redovisningsrekommendationer (tex FASB No 117) benämns detta som "tillfälligt bundet kapital". I det fallet det inte går att införa denna kategori av eget kapital inom ramen för eget kapital föreslår vi att man med bundet kapital avser kapital som inte anses vara tillgängligt för främjande av ändamålet det kommande året.

I AR 4.21 anges att som gåva ingår gåvor som får förbrukas för stiftelsens ändamål. Vi menar att i det fallet en gåva till en avkastningsstiftelse är att betrakta som en tilläggsdonation bör denna inte redovisas som gåva i resultaträkningen utan redovisas som en ökning av bundet kapital i det fallet gåvan ska förbrukas under en längre tid (enligt praxis för varaktighet vid stiftelsebildningar). I förekommande fall torde omformulering även behöva ske av 2 st kommentarer till AR 4.25.

Redovisning av utdelning gemensamt styrt företag

Vi noterar att i posten utdelningar i AR 4.22 ingår vinstutdelningar från gemensamt styrda företag. Som framgår av inledningen av har UAF:s stiftelser andelar i ett Värdepapperskonsortium som bedöms ha formen av ett enkelt bolag. Enligt vår bedömning utgör detta enkla bolag ett gemensamt styrt företag och där den intäkt som ska intäktsförs är den utdelning som det enkla bolaget betalar ut och det är denna intäkt redovisas som Utdelning. Om vår bedömning är korrekt tillstyrker vi förslaget i denna del.

Enligt vår bedömning innebär dock förslaget en avvikelse i förhållande till redovisningsprinciperna i K3 p 36.37. Vi menar att det vore önskvärt att enhetliga principer finns i denna del i de olika regelverken. UAF tillämpar för närvarande den princip som enligt vår bedömning föreslås gälla för K2 företagen och förordar att denna i framtiden även ska finnas som alternativ enligt K3 regelverket.



Vad ska en resultaträkning i en stiftelse utvisa?

I kommentarerna till AR 3.2 anges att Årsredovisningen ska innehålla information om företagets ekonomiska ställning och resultat. I AR 3.12 anges att rubriker och summeringsrader får anpassas. Utgifter för fullgörande av ändamålet kan enligt vår bedömning i vissa typer av stiftelser redovisas såväl som kostnad i resultaträkningen som en minskning av eget kapital då vissa stiftelser kan främja ändamålet såväl genom egen verksamhet som genom att lämna anslag. Enligt vår erfarenhet förekommer det att många avkastningsstiftelser redovisar ett "förvaltningsresultat" i resultaträkningen. Detta förvaltningsresultat kan dock i vissa fall ha påverkats av kostnader för främjande av ändamålet. Vi menar att det kan finnas skäl att BFN tydliggör vilket "resultat" en stiftelse ska visa i resultaträkningen, särskilt i det fallet stiftelsen främjar ändamålet såväl genom egen verksamhet som genom att lämna bidrag speciellt då en funktionsindeldad resultaträkning inte är tillåten enligt AR 3.4. I det fallet BFN inte anser att stiftelse i dessa fall bör tillämpa K3 menar vi att det kan finnas skäl att pröva om en funktionsindeldad resultaträkning ska vara möjlig att tillämpa i vissa fall.

Uppgift om företaget är i likvidation

Enligt AR 3.6 ska uppgift lämnas om företaget är i likvidation. Bestämmelser om likvidation av stiftelser finns i Stiftelselagen (SL) 7 kap. Dessa regler gäller dock endast stiftelser som utövar näringsverksamhet. Andra stiftelser kan under vissa förutsättningar upphöra. Vi förutsätter att ett beslut att upphöra inte inkluderas i begreppet likvidation. Vi menar dock att BFN under avsnittet "Särskilda regler för stiftelser" bör kommentera förhållandet samt i förekommande fall lämna vägledning i vilken mån förhållandet att stiftelsen avser att upphöra bör beaktas vid upprättandet av årsredovisningen.

Årsredovisningens undertecknande

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsen förvaltare av samtliga bolagsmän som företräder bolaget. Enligt vår erfarenhet föreligger oklarhet vilka personer som ska skriva under årsredovisningen i dessa fall samt i vilken mån uppgiften att skriva under årsredovisningen kan delegeras. Enligt vår bedömning vore det värdefullt om BFN klargör gällande regler.

Flerårsöversikt

Nyckeltalen Nettoomsättning och Soliditet bedöms inte vara relevanta för avkastningsstiftelser. Uppgift om intäkter tillgängliga för främjande av ändamålet, utgifter för främjande av ändamålet samt marknadsvärde på eget kapital bedöms vara mer relevanta uppgifter.



Utgifter för reparation och underhåll

Det noteras att regleringar i 10.15 och 10.16 är utformade för att stämma överens med inkomstskattelagen. Vidare noteras att aktiebolag och ekonomiska föreningar enligt AR 10.39 har möjlighet att skriva upp byggnader och mark. Enligt vår bedömning kan det finnas skäl att närmare analysera effekter för stiftelser som inte är skattepliktiga samt inte har möjlighet att göra uppskrivningar. Enligt vår bedömning bör särskilda regler finnas som t.ex. möjliggör att aktivera reparationsutgifter efter förvärv av fastighet med eftersatt underhåll.

Uppsala 2016-08-18

Kent Berg

Uppsala Akademiförvaltning

Uppsala Universitets stiftelseförvaltning



Bilaga

Övriga noteringar /synpunkter

Ar 4.4 "Skatt på årets resultat"

För skattepliktiga stiftelser är det inte ovanligt att taxerad inkomst avviker från den skattepliktiga inkomst man använde vid beräkning av skatt vid föregående års bokslut. I skattekostnaden kommer då skatt hänförlig till föregående års resultat att ingå. Alternativa benämningar kan övervägas t.ex. "Inkomstskatt" eller "Skatt som belastar årets resultat" eller att BFN i kommentar anger att postens benämning får justeras om mer än årets beräknade skatt ingår.

AR 4.7 Skatteskulder (se även s 73)

I det fallet stiftelsen är begränsat skattskyldig och endast betalar t.ex. särskild löneskatt och fastighetsavgift/skatt – ska dessa då redovisas som skatteskuld? Enligt vår bedömning ser det konstigt ut om en "skattebefriad" stiftelse har en skatteskuld. Vi föreslår att, i de fall inkomstskatt inte är aktuell, en eventuell skuld hänförlig till särskild löneskatt och fastighetsavgift/skatt redovisas som övrig kortfristig skuld.

AR 4.7 Upplupna kostnader och intäkter (se även s 74)

Enligt vår bedömning finns alternativa klassificeringsmöjligheter. T.ex. torde ej reskontraförda leverantörsskulder (konto 2448) kunna redovisas som leverantörsskulder.

AR 4.21, 6.26, 6.28 Gåvor och bidrag

Enligt vår bedömning är det svårt att förstå skillnader mellan begreppen gåvor, bidrag och anslag. Enligt vår bedömning vore det värdefullt med tydligare definitioner.

AR 4.22 Övriga finansiella intäkter

Det kan förekomma andra intäkter av direktavkastningskaraktär som inte ryms inom Ränteintäkter och utdelningar. En rad "Övriga finansiella intäkter" bör läggas till.

3:e stycket i kommentarer till AR 4.22

Här bör väl även återföringar av nedskrivningar ingå?

AR 4.24 Lämnade bidrag

Enligt vår bedömning är en stiftelse som inte har att dela upp kapitalet i bundet och fritt kapital inte en avkastningsstiftelse. Ordet "Avkastningsstiftelse" bör därför tas bort i kolumnen "Här redovisas".

AR 4.25 2 st i kommentarer

"Nedskrivningar och återföringar" bör läggas till.

3:e st kommentar till AR 9.4

Det bör enligt vår bedömning stå "skrivits av- eller ned till.." i stället för "skrivits ned till...."