

Bokföringsnämndens kommunsektion

UTLÅTANDE 48
28.11.2000 1(4)

UTLÅTANDE OM BOKFÖRING AV DONATION

1 Begäran om utlåtande

Finlands Kommunförbund har bett om utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om hur en donation som en kommun mottagit skall bokföras.

Bokföringsnämnden gav 6.3.2000 ett utlåtande om den bokföringsmässiga behandlingen av en donation. I utlåtandet sägs följande: ”De aktier som erhållits som donation tas upp i balansräkningen till det värde som de hade vid tidpunkten för överlåtelsen. Det belopp som upptas i balansräkningen får inte överskrida det sannolika överlåtelsepriset för aktierna. I resultaträkningen görs en motsvarande notering om att aktierna inkomstförts. Noteringen görs bland extraordinära intäkter enligt de villkor som anges i 4 kap. 2 § bokföringslagen. Den gåvoskatt som betalats på aktierna tas upp som årskostnad.”

I ett exempel som ges i en bilaga (bilaga 2, punkt 4) till Bokföringsnämndens kommunsektions allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (6.4.1999) anges anskaffningsutgiften för en fastighet som erhållits genom donation som 0.

I kommunsektionens tidigare anvisning om avskrivning enligt plan (8.1.1996) sägs i punkt 8.4 att ”mark och vattenområden, byggnader och värdepapper som erhållits utan vederlag kan upptas i kommunens balansräkning som en värderingspost till det sannolika överlåtelsepriset. Om något sannolikt överlåtelsepris inte kan utredas för en fastighet som erhållits utan vederlag, kan som balansvärde användas högst det beskattningsvärde som fastställts i den senast verkställda fastighetsbeskattningen. På anläggningstillgångar som behandlas som en värderingspost görs inga planenliga avskrivningar.”

Sökanden har begärt ett utlåtande av bokföringsnämndens kommunsektion om huruvida nämndens utlåtande 1607/6.3.2000 medför ändringar i den bokföringsmässiga behandlingen av tillgångar som kommuner och samkommuner fått i donation.

2 Motivering

BokfL 3 kap. 2 §: ”Bokslutet skall ge en riktig och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (*rättvisande bild*). De tilläggsupplysningar som behövs för detta skall lämnas i noterna.”

BokfL 5 kap. 1 §: ”Räkenskapsperiodens inkomster skall tas upp som intäkter i resultaträkningen. Från intäkterna skall som kostnader dras av de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. Övriga utgifter får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan (i bokföringslagen).

BokfL 5 kap. 5 §: Anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och andra materiella tillgångar som hör till bestående aktiva skall aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan.

BokfL 4 kap. 5 §: Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång.

BokfL 5 kap. 13 §: Nedskrivning

BokfL 5 kap. 17 §: Uppskrivning

Allmänna anvisningar av bokföringsnämndens kommunsektion

- - Allmän anvisning om avskrivningar enligt plan för kommuner och samkommuner (6.4.1999)
 - bestämning av anskaffningsutgift för anläggningstillgångar, s. 7
 - anskaffningsutgifter som täcks med bidrag, statsandel eller annan finansieringsandel, s. 8 (gäller t.ex. skolbyggnader och skolfastigheter som utan vederlag överförs från staten och där den mottagna anläggningstillgången kan tolkas som helt och hållet statsandel).

Utlåtanden från bokföringsnämndens kommunsektion

- 16/15.12.1997: Utlåtande om bokföring av anläggnings- och omsättningstillgångar som en samkommun för utbildning fått utan vederlag. Enligt utlåtandet skall samkommunen inte uppta i sin balansräkning sådana omsättnings- eller anläggningstillgångar som den fått utan vederlag. Försäljning av en omsättningstillgång som erhållits vederlagsfritt upptas i resultaträkningen som försäljningsintäkt. Försäljning av en anläggningstillgång som erhållits vederlagsfritt upptas i resultaträkningen bland övriga intäkter.

Anläggningstillgångar som erhållits vederlagsfritt av staten skall sålunda inte upptas i balansräkningen, och kan inte inkomstföras i resultaträkningen eftersom det inte är fråga om en donation, utan händelsen jämföras med statsandelar. *Mark- och vattenområden samt aktier* kan uppskrivas. Förutsättningarna för uppskrivning beskrivs i den allmänna anvisningen om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner 6.4.1999.

För att ge en rättvisande bild av resultatet av kommunens eller samkommunens verksamhet och av den ekonomiska ställningen skall i noterna ges en utredning av det erhållna bidragets värde och av hur det bokförts samt av statens rätt att på vissa villkor kräva att egendomen återlämnas.

Bokföringsnämndens utlåtanden

- Behandling av egendom som överförs från staten 1574/22.3.1999:
 - ”Bokföringsnämnden anser att den i ansökan nämnda egendom som sökanden, som är ett aktiebolag, fått vederlagsfritt av staten skall behandlas som ett bidrag som erhållits för att täcka anskaffningsutgiften. Det överlåtelsevärde för egendomen som avses i ansökan skall inte upptas i balansräkningen och skall inte heller avskrivas.
 - ”För att ge en rättvisande bild av resultatet av sökandens verksamhet och av den ekonomiska ställningen skall i noterna ges en utredning av hur bidraget bokförts och av statens rätt att på vissa villkor kräva att egendomen återlämnas.”

- Utlåtande om behandling av donation 1607/6.3.2000: ”De aktier som erhållits som donation tas upp i balansräkningen till det värde som de hade vid tidpunkten för överlåtelsen. Det belopp som upptas i balansräkningen får inte överskrida det sannolika överlåtelsepriset för aktierna. I resultaträkningen görs en motsvarande notering om att aktierna inkomstförts. Noteringen görs bland extraordinära intäkter enligt de villkor som anges i 4 kap. 2 § bokföringslagen.”

”För att en sådan riktig och tillräcklig bild som avses i 3 kap. 2 § bokföringslagen skall kunna ges lämnas i noterna uppgift om de aktier som erhållits som donation och deras inverkan på resultaträkningen och balansräkningen. Noteringen görs bland extraordinära intäkter enligt de villkor som anges i 4 kap. 2 § bokföringslagen.”

Bokföringsnämndens ställningstagande: ”Sökanden erhåller utan vederlag av en av sina ägare aktier i ett dotterbolag. Enligt bokföringsnämndens åsikt skall slutresultatet av behandlingen av de aktier som fåtts som donation i bokföringen vara liknande som i en situation där donationen består av pengar som har använts till anskaffning av aktier. Sålunda anses anskaffningsutgiften för de aktier som erhållits som donation vara lika med deras värde vid tidpunkten för överlåtelse. Det värde som upptas i balansräkningen får inte överstiga det sannolika överlåtelsepriset för aktierna.”

Bokföringsnämndens kommunsektion anser att donationer bör behandlas lika i stiftelser (på vilkas bokföring utlåtandet ovan tillämpas) och i kommuner, och kommunsektionen har därför beslutat ändra sina tidigare anvisningar om donationer.

3 Kommunsektionens utlåtande

Donationer och testamenten utan begränsningar för användningen

Pengar och bankdepositioner och andra med pengar jämförbara donationer upptas som extraordinarie intäkt till sitt nominella värde i det fall att donationernas värde är betydande. Ringa donationer upptas som övrig intäkt i resultaträkningen.

Aktier som erhållits som donation tas upp i balansräkningen till det värde som de hade vid tidpunkten för överlåtelsen. Det belopp som upptas i balansräkningen får inte överskrida det sannolika överlåtelsepriset för aktierna. I resultaträkningen görs en motsvarande notering om att aktierna inkomstförts. Noteringen görs bland extraordinära intäkter om aktiernas värde är betydande.

Aktiernas värde kan senare skrivas upp om det finns förutsättningar för uppskrivning (se Allmän anvisning om uppgörande av balansräkning för kommuner och samkommuner/6.4.1999). En uppskrivning skall återföras om förutsättningarna för uppskrivning inte längre gäller. Om värdet av aktier som erhållits som donation sjunker skall nedskrivningen bokföras som kostnad.

Mark- och vattenområden som erhållits som donation kan tas upp i balansräkningen till det värde som de hade vid tidpunkten för överlåtelsen. Det belopp som upptas i balansräkningen får inte överskrida det sannolika överlåtelsepriset för mark- och vattenområdena. I resultaträkningen görs en motsvarande notering om att aktierna inkomstförts. Noteringen görs bland extraordinära intäkter om mark- och vattenområdenas värde är betydande.

Mark- och vattenområdenas värde kan senare skrivas upp om det finns förutsättningar för uppskrivning. En uppskrivning skall återföras om förutsättningarna för uppskrivning inte längre gäller.

Om värdet av de mark- och vattenområden som erhållits som donation sjunker skall nedskrivningen bokföras som kostnad.

Byggnader som erhållits som donation upptas i regel inte i balansräkningen, eftersom ett värde som registrerats på detta sätt senare skall avskrivas som kostnad. Om värdet på den byggnad som erhållits som donation är betydande med tanke på kommunens anläggningstillgångar och om byggnaden kommer att vara i långvarig användning inom kommunens serviceproduktion kan byggnadens värde dock upptas bland anläggningstillgångar och som extraordinarie intäkt i bokslutet för donationsåret. En avskrivningsplan skall uppgöras för byggnaden och avskrivning enligt plan skall göras under verkningstiden liksom för de byggnader som kommunen själv förvärvat.

Det värde som upptas i balansräkningen får inte överskrida det sannolika överlåtelsepriset.

Donationer och testamenten av vilka en donationsfond bildas

Donationens värde inkomstförs inte i resultaträkningen. Donationens värde i balansräkningen bestäms på samma sätt som ovan redogjorts för beträffande donationer utan begränsningar i användningen. Balansvärdet antecknas under aktiva bland förvaltade medel som medel med specialtäckning ifall medlens användning och ökning begränsas av villkor i avtal, testamente eller gåvobrev.

Utlåtandets tillämpning

Utlåtandet ändrar bokföringspraxis för nyttigheter som mottagits som donation. Den nya praxisen kan tillämpas från ingången av räkenskapsperioden 2000. Det går inte att retroaktivt ändra behandlingen av donationer som mottagits före detta.