

## Bokföringsnämndens kommunsektion, 7.2.1997

### 7. Utlåtande hur en donationsfond skall behandlas i bokföringen

#### Begäran om utlåtande

Sökanden, kommun A, har begärt utlåtande om hur en lägenhet, som erhållits som gåva genom testamente och en donationsfond, som bildats på basis av gåvan, skall upptas i balansräkningen vid boköppningen år 1997. Dessutom har sökanden begärt anvisning om hur avkastningen från fonden skall registreras med iakttagande av bokföringslagen.

Gåvans andel av lägenheten, som övergått i kommunens ägo år 1976, utgjorde två tredjedelar, dvs. 800 000 mk. Den återstående tredjedelen av lägenheten köpte kommunen för 400 000 mark.

Enligt en utredning som sökanden gett har lägenheten upptagits i bokslutet för år 1995 bland anläggningstillgångarna och driftskapitalet till ett belopp om 1 200 000 mark. Gåvans andel om 800 000 mk har dessutom bokförts som en post bland aktiva under rubriken specialtäckning för donationsfond och bland passiva under rubriken donationsfondskapital.

Donationsfondens kapital har ökat årligen med en kalymlässig andel av skogsavkastningen så att kapitalet vid utgången av år 1995 uppgick till 1 497 941,70 mk. I enlighet med fondens stadga, som som grundar sig på testamentet, har understöd utdelats ur fondens avkastning och en del av avkastningen har disponerats för att täcka utgifter för kommunens socialväsende. Användningen av fonden har bokförts som en debitering av fondens specialtäckningskonto, med kommunens finanskonto som motkonto så att saldot på fondens specialtäckningskonto vid utgången av år 1995 uppgick till 1 412 605,19 mark. Skillnaden mellan fondens kapital och beloppet av den täckning som bokförts, beskriver enligt vad sökanden uppgett hur mycket skogsavkastningen (= ökningen av fonden) har överskridit utdelningen (= användningen av fonden).

#### Motivering

Enligt 16 § 4 mom. bokföringslagen aktiveras anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar och upptas under sin verkningsperiod som kostnader genom avskrivningar enligt plan. I sökandens fall har jordområdet förvärvat delvis som gåva och delvis genom köp, varvid anskaffningsutgiften för jordområdet har varit mindre än dess överlåtelsevärde. Enligt 18 § bokföringslagen kan man göra en uppskrivning av jordområdets balansvärde om tillgångens sannolika överlåtelsepris på bokslutsdagen är varaktigt väsentligt högre än anskaffningsutgiften. Uppskrivningen kan göras högst till ett belopp motsvarande skillnaden mellan det sannolika överlåtelsepriset och den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften.

Vid uppställning av ingående balans för år 1997 bör man följa försiktighetsprincipen och dessutom trygga balanskontinuiteten om detta inte står i strid med det som stadgas om bokföring och de anvisningar som kommunsektionen har gett. I sökandens fall kan man uppta jordområdets balansvärde, 1 200 000 mark, av vilket anskaffningsutgiftens andel är 400 000 mark och donationens andel 800 000 mk, som värde för jordområdet i ingående balansen för år 1997, förutsatt att ifrågavarande balansvärde inte blir högre än jordområdets sannolika överlåtelsepris. I 1997 års balansräkning eller bilageuppgifterna till balansräkningen skall jordområdets balansvärde delas upp i anskaffningsutgiften (400 000) och uppskrivningen av värdet (800 000). Uppskrivningen kan höjas i boköppningen för år 1997 eller i framtida bokslut om det sannolika överlåtelsepriset överskrider balansvärdet.

Enligt kommunsektionens anvisning om uppgörande av balansräkning (8.1.1996) upptas motposterna till de uppskrivningar som gjorts på anläggningstillgångarna bland värderingsposter som bildar en separat grupp på balansräkningens passivsida. I balansanvisningen konstateras dessutom, att donationsfondernas kapital som kan ökas och användas med stöd av gåvobrev eller särskilda bestämmelser som baserar sig på avtal, hänförs till förvaltad kapital. Enligt den allmänna anvisning som kommunsektionen gett om registrering av fonder och reserveringar (7.10.1996) upptas donationsfondernas kapital i kommunens eller samkommunens balansräkning bland förvaltad kapital i de fall då ökningen och användningen av fondens kapital regleras av villkor i avtal, gåvobrev eller testamente. Vidare konstateras i anvisningen om fonder, att en donationsfonds medel som redovisats i posten förvaltad kapital och som varken i form av finansieringsfordringar med specialtäckning eller som värdepapper upptas bland förvaltade medel, upptas på aktivsidan i kommunens balansräkning bland de tillgångsposter som de enligt sin art hänför sig till.

Eftersom ökningen och användningen av donationsfonden i sökandens fall har begränsats av särskilda villkor uppställda av donatorn, skall fondens ursprungliga kapital om 800 000 mark upptas enligt de anvisningar som kommunsektionen har gett, i balansposten förvaltad kapital, donationsfondernas kapital. Uppskrivningar som möjligen senare görs på det jordområde som förvärvat genom gåva upptas däremot på passivsidan bland värderingsposter.

Sökanden har redovisat värdet av donationen på aktivsidan och på passivsidan i balansräkningen två gånger. I en bokföring enligt bokföringslagen kan ett sådant förfarande inte godkännas. Donationsfondens specialtäckning i bokslutet för 1996 skall elimineras vid boköppningen 1997 så, att det ursprungliga beloppet av donationen (800 000 mk) avdras från grundkapitalet och att den återstående andelen avdras från donationsfondens kapital, som har ökat med fondöverföringar motsvarande den kalkylmässiga skogsavkastningen.

Registreringen av fondens medel, kapital, ökningen och användningen har åskådliggjorts i form av bokföringsexempel i en bilaga till utlåtandet.

## **Kommunsektionens utlåtande**

Donationsfondens kapital, för vilket det finns begränsande särskilda bestämmelser, upptas i balansgruppen bland förvaltad kapital, under rubriken donationsfondernas kapital. En nytthet som ingår i anläggningstillgångarna och som förvärvat som gåva upptas i balansräkningen bland materiella tillgångar som en värderingspost. Eventuella uppskrivningar som görs senare på de donerade anläggningstillgångarna upptas på balansräkningens passivsida i gruppen värderingsposter.

De donationsfondsmedel och donationsfondskapital som två gånger upptagits i balansräkningen elimineras på det sätt som framförs i ovan nämnda motivering och nedan i bifogade bokföringsexempel. Den överföring till fondens kapital som motsvarar den kalkylerade skogsavkastningen görs från räkenskapsårets resultat eller från någon annan post bland det egna kapitalet. Understöd och andra kostnadsposter som enligt stadgarna för fonden skall erläggas, bokförs bland de kostnadslag som de hänför sig till, och investerings- och övriga kapitalutgifter bokförs på de balanskonton dit de enligt sin art hör. I bokslutet görs en fondöverföring till resultaträkningen från fondkapitalet, motsvarande de utgifter som användningen av fonden föranleder.