

Uttalande om värdering av materiella anläggningstillgångar i en öppningsbalansräkning för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund, m.m.

Uppdaterat 2010-11-18

ALLMÄNNA RÅD (BFNAR 2002:1)

Tillämpningsområde, m.m.

1. Detta allmänna råd ska tillämpas av föreningar som är bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) och som inte tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1) för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut.

Med *förening* menas

- a) en ideell förening, eller
- b) ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av sådant samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund med undantag för Svenska kyrkan. (BFNAR 2010:3)

2. Vid tillämpningen av detta allmänna råd skall *verkligt värde* bestämmas utifrån

- a) försäljningsvärdet eller,
- b) om en fungerande marknad saknas, återanskaffningsvärdet.
Om tillgången är en fastighet får, istället för vad som sägs i första stycket, föreningen utgå ifrån att taxeringsvärdet är 75 procent av det verkliga värdet.
Sedvanliga avskrivningar skall alltid beaktas när värdet på en materiell anläggningstillgång skall bestämmas i öppningsbalansräkningen.

Värden i öppningsbalansräkningen

3. En förening får beträffande tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 i öppningsbalansräkningen välja att ta upp tillgångarna

- a) ifrån en värdering beräknad på anskaffningsvärdet, eller
- b) enligt principerna i BFNAR 2001:3, med de undantag som anges i andra stycket i punkten 5.

Om tillgången är en fastighet får anskaffningsvärdet enligt första stycket a) bestämmas utifrån antagandet att taxeringsvärdet vid förvärvstillfället är 75 procent av anskaffningsvärdet.

4. Om det är förenat med svårigheter att fastställa det vid förvärvstillfället gällande anskaffningsvärdet får istället för vad som sägs i punkt 3 första stycket a) ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde användas.

Ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärdet erhålls genom att verkligt värde vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multipliceras med en indexfaktor. Indexfaktorn utgörs av konsumentprisindex vid förvärvstillfället dividerat med konsumentprisindex vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring.

5. En förening, som blir bokföringsskyldig vid en senare tidpunkt än den 1 januari 2001, skall värdera materiella anläggningstillgångar som förvärvats efter den 31 december 2000 enligt principerna i BFNAR 2001:3.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet enligt första stycket får föreningen välja att, utöver inköpspriset, enbart inräkna kostnader för leverans, konsulttjänster och lagfart. I inköpspriset ingår alltid punktskatter och tullavgifter.

6. Det värde som en tillgång redovisas till i öppningsbalansräkningen får, oavsett vad som tidigare angivits i detta råd, inte överstiga tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande.

Anläggningsregistret

7. En materiell anläggningstillgång skall förtecknas i ett anläggningsregister. Det som är tillgångens anskaffningsvärde, när värdet i öppningsbalansräkningen framräknas, skall även föras in som anskaffningsvärde i anläggningsregistret.

Vad som sägs i första stycket gäller inte tillgång, som efter beaktande av sedvanliga avskrivningar, inte åsätts något värde i öppningsbalansräkningen. För sådan tillgång behöver endast tidpunkten för anskaffningen anges i registret.

Ikraftträdande

8. Detta allmänna råd träder ikraft den 1 mars 2002.

BFNAR 2006:14

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

BFNAR 2010:3

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2011 eller senare.

MOTIVERING

Frågan

Från och med den 1 januari 2001 skall bokföringslagen (1999:1078; BFL) tillämpas av bokföringsskyldiga ideella föreningar och registrerade trossamfund¹. Även registrerade organisatoriska delar av trossamfund omfattas. Det allmänna rådet riktar

¹ Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, som undantas från det allmänna rådet, har andra övergångsbestämmelser än andra registrerade trossamfund.

sig till samtliga dessa kategorier (se punkt 1 i det allmänna rådet). I både rådet och uttalandet används termen ”förening” för samtliga nämnda kategorier.

Ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet är alltid bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Från och med den 1 januari 2007 är föreningar som inte bedriver näringsverksamhet bokföringsskyldiga enligt 2 kap. 2 § andra stycket BFL om värdet på tillgångarna överstiger en och en halv miljon kronor. Samtliga bokföringsskyldiga föreningar är också skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § BFL. När den löpande redovisningen får avslutas med ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut istället för en årsredovisning framgår av 6 kap. 3 § BFL.

När bokföringsskyldigheten inträder skall en öppningsbalansräkning upprättas. Syftet med en öppningsbalansräkning är att visa vilka tillgångar och skulder som finns i föreningen då den lagstadgade bokföringsplikten inträder eller ändras.

Den som blir bokföringsskyldig och skall upprätta en öppningsbalansräkning kan få problem vid redovisningen av materiella anläggningstillgångar, särskilt om verksamheten pågått under en längre tid före bokföringsskyldighetens inträde. Eftersom det tidigare inte funnits något krav på att transaktioner i verksamheten skall bokföras kan det i många fall vara svårt att ta fram underlag till en öppningsbalansräkning.

Vissa föreningar kan ha upprättat en bokföring även tidigare, trots att det inte förelegat någon formell skyldighet att göra det. En sådan bokföring kanske inte i alla delar har utformats i enlighet med de principer som gäller enligt BFL. Enligt vad Bokföringsnämnden (BFN) har inhämtat har många ideella föreningar följt värderingsprinciper, som kraftigt avviker ifrån vad som utgör god redovisningssed. Ett exempel på detta är principen om ”komihåg-kronan”. Enligt denna tas materiella anläggningstillgångar upp till ett värde av en krona i balansräkningen. I övrigt kostnadsförs inköpet av tillgången.

I detta allmänna råd behandlas frågan om hur ideella föreningar skall värdera tidigare förvärvade materiella anläggningstillgångar i öppningsbalansräkningen. Rådet behandlar inte materiella tillgångar som erhållits i gåva². Vidare behandlas hur tillgångarna skall tas upp i ett anläggningsregister.

Gällande rätt, m.m.

Enligt 4 kap. 1 § 4 BFL är företag skyldiga att upprätta en öppningsbalansräkning. Företagen skall, enligt 4 kap. 3 § första stycket BFL, upprätta öppningsbalansräkningen när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för en sådan skyldighet ändras.

Vid upprättandet av en öppningsbalansräkning gäller 6 kap. 4 § andra stycket BFL i tillämpliga delar (se 4 kap. 3 § andra stycket BFL). Där finns hänvisningar till vissa paragrafer i årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Vad gäller anskaffningsvärde

² Beträffande värdering av vissa gåvor, se BFNAR 2002:2

för anläggningstillgångar och avskrivningstid finns en hänvisning till 4 kap. 3-4 §§ ÅRL. I den förstnämnda paragrafen anges att anläggningstillgång skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet). I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet tas med. Vidare anges att bl.a. utgifter för värdehöjande förbättringar av anläggningstillgångar får tas med i anskaffningsvärdet. Av 4 kap. 4 § ÅRL framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall skrivas av systematiskt över denna period.

BFN har i sitt allmänna råd om redovisning av materiella anläggningstillgångar (BFNAR 2001:3)³ bl.a. behandlat frågan om anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar. Till det allmänna rådet har en vägledning också framtagits.

En materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen om det på basis av tillgänglig information är sannolikt att den framtida ekonomiska nytta som är förknippad med innehavet kommer att komma företaget till del och anskaffningsvärdet för tillgången kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Dessa kriterier är vanligtvis uppfyllda då de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med innehavet i allt väsentligt övergått på den bokföringsskyldiga.

Anskaffningsvärdet utgörs av inköpspriset inklusive tullavgifter och punktskatter samt kostnader, som är direkt hänförliga för att bringa tillgången på plats och i skick för att utnyttjas i enlighet med syftet med anskaffningen. Från inköpspriset skall avdrag ske för eventuella varurabatter, bonus och liknande liksom för rabatter i form av onormalt fördelaktiga betalningsvillkor. Exempel på direkt hänförliga kostnader är

- kostnader för iordningställande av plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,
- leverans och hantering,
- installation, samt
- konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster och lagfart.

Förväntade utgifter för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där tillgången varit installerad respektive uppförd behöver inte inkluderas i anskaffningsvärdet.

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader får inte inräknas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen eller motsvarar utgifter för att bringa tillgångarna till dess tillstånd och plats på balansdagen. Utgifter för provkörning och intrimning räknas inte heller in i anskaffningsvärdet om de inte ingår som ett led i att skapa en produktionsfärdig tillgång. Löpande driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede innan anläggningen når planerad driftsnivå skall belasta resultatet.

³ BFN har genom BFNAR 2001:3 angett hur Redovisningsrådets rekommendation Materiella anläggningstillgångar (RR 12) skall tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag som inte valt att tillämpa RR 12.

Bedömning

Allmänna utgångspunkter

När en förening blir bokföringsskyldig skall en öppningsbalansräkning upprättas. Tanken är att öppningsbalansräkningen skall vara en utgångspunkt för den framtida lagreglerade bokföringen. En öppningsbalansräkning som upprättas vid bokföringsskyldighetens inträde saknar principiellt samband med den eventuella redovisning av verksamheten som skett dessförinnan. När bokföringsskyldigheten inträder avslutas därför den tidigare bokföringen.

Vad som anges i detta allmänna råd kan innebära att tillgångarna i öppningsbalansräkningen ges ett högre värde än de haft i den frivilliga bokföringen. Hur de differenser som då uppstår skall hanteras regleras inte i detta råd och inte heller i annan redovisningsnormering eller lagstiftning. Detta är istället en fråga som varje förening får besluta om.

Anskaffningsvärdet

Det huvudsakliga problem som behandlas i det allmänna rådet är hur tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 skall värderas. Många sådana tillgångar har sannolikt förvärvats för länge sedan och underlaget kan vara bristfälligt.

I punkt 3 i det allmänna rådet anges att en förening i öppningsbalansräkningen får ta upp tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 antingen enligt de principer som numera normalt gäller för värdering av materiella anläggningstillgångar (se BFNAR 2001:3) eller till annat värde som utgår från principen om anskaffningsvärde. Även den som väljer att tillämpa BFNAR 2001:3 får vissa lättnader i tillämpningen såvitt avser öppningsbalansräkningen (se punkterna 3 b) och 5 andra stycket i det allmänna rådet).

Att en förening kan utgå från anskaffningsvärdet (se punkt 3 a) i det allmänna rådet innebär konkret följande. En förening kan använda sig av anskaffningsvärdet i sin tidigare bokföring, om den bokfört en materiell anläggningstillgång med utgångspunkt i vad som en gång i tiden betalades för denna. Detta gäller även om föreningen inte aktiverat kostnader som normalt skall medräknas i anskaffningsvärdet, såsom leveranskostnad samt kostnad för konsulttjänster och lagfart. Det spelar heller inte någon roll att föreningen beräknat inköpskostnaden på sätt som avviker från vad som normalt gäller, t.ex. genom att kostnadsföra tullar eller punktskatter.

Att redovisningen skall ha utgått ifrån en värdering beräknad på anskaffningsvärdet innebär att principen om ”komihåg-kronan” inte kan godtas. Eftersom denna princip inte på något sätt ansluter till ett anskaffningsvärde, kan den inte anses förenlig med god redovisningssed. Om en förening har tillgångar som värderats enligt principen

om ”komihåg-kronan” måste alltså en omvärdering ske i enlighet med de principer som anges i det allmänna rådet.

Efter att ha fastställt anskaffningsvärdet måste föreningen också beakta sedvanliga avskrivningar (se punkt 2 tredje stycket i det allmänna rådet). Först efter att föreningen räknat av avskrivningarna från anskaffningsvärdet får den det värde som skall tas upp i öppningsbalansräkningen som tillgångsvärde.

Schablonmetod för att beräkna anskaffningsvärdet

Vissa ideella föreningar saknar sannolikt uppgifter om anskaffningsvärde. Enligt det allmänna rådet kan en schablonmetod tillämpas, om det föreligger svårigheter att ta fram anskaffningsvärdet vid förvärvstillfället (se punkt 4 i det allmänna rådet).

Bedömningen av när schablonmetoden behöver användas får inte vara alltför restriktiv. Anskaffningsvärdet för tillgångar som förvärvats för mer än tio år sedan kan vanligen bestämmas med hjälp av schablonregeln, inte minst mot bakgrund av att inte ens bokföringsskyldiga måste bevara räkenskapsmaterial under längre tid⁴. Däremot torde metoden oftast inte bli tillämplig vid värdering av fastigheter. I detta fall torde det vara relativt enkelt att ta fram uppgifter om fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstidpunkten. I sådana fall kan anskaffningsvärdet vid förvärvstidpunkten beräknas med utgångspunkt i att taxeringsvärdet utgör 75 procent av anskaffningsvärdet (se vidare andra stycket i punkt 3 i det allmänna rådet samt avsnittet Särskilt om värdering av fastigheter nedan).

Schablonmetoden innebär att föreningarna kan utgå ifrån tillgångens verkliga värde vid ingången av det räkenskapsår då bokföringsskyldighet inträder. I dessa fall måste dock föreningen justera värdet genom att göra en indexnedräkning. Genom indexnedräkningen fastställs ett schablonmässigt bestämt värde som kan användas som anskaffningsvärde.

För att kunna räkna fram ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde måste först en indexfaktor tas fram. Detta görs genom att konsumentprisindex (KPI)⁵ sätts in i följande formel:

KPI vid förvärvstillfället dividerat med KPI vid bokföringsskyldighetens inträde eller förändring = indexfaktorn

Ett schablonmässigt bestämt anskaffningsvärde kan därefter räknas fram med hjälp av följande formel:

Verkligt värde vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde eller förändring multiplicerat med indexfaktorn = schablonvärdet

Av punkt 2 a) framgår att med verkligt värde menas i första hand försäljningsvärdet på en fungerande marknad. Vid en värdering som utgår ifrån försäljningsvärdet är utgångspunkten det belopp till vilket tillgången skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att

⁴ Se BFNAR 2000:5 Räkenskapsinformation och dess arkivering.

⁵ Statistiska centralbyrån har tagit fram KPI-värden (levnadskostnadsindex) från 1830 och framåt. Senaste tabellen för konsumentprisindex har basår 1980.

transaktionen genomförs. Om det saknas en fungerande marknad är verkligt värde lika med återanskaffningsvärdet (se punkt 2 b) i det allmänna rådet). Detta kan ofta vara fallet för tillgångar i föreningar, eftersom föreningarna inte sällan har behov av unika eller specialkonstruerade tillgångar i sin verksamhet. Exempel på tillgångar som kan vara unika eller specialkonstruerade är kyrkoorglar. I dessa fall finns oftast inte en fungerande marknad, vilket innebär att försäljningsvärdet inte kan användas. Återanskaffningsvärdet måste också användas när efterfrågan på tillgången är svag, dvs. motsvarande tillgångar omsätts aldrig eller mycket sällan på marknaden. Inte heller i detta fall föreligger en fungerande marknad.

Från det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet skall sedan sedvanliga avskrivningar dras (se punkten 2 tredje stycket). Därefter erhålls det värde som skall tas upp i öppningsbalansräkningen.

Takregel för värderingen i öppningsbalansräkningen

I punkt 6 i det allmänna rådet finns en takregel för värderingen. I punkten anges att det värde för tillgången som redovisas i öppningsbalansräkningen inte får överstiga verkligt värde vid tidpunkten för öppningsbalansräkningens upprättande. Regeln har tagits fram för att föreningarna annars i vissa fall genast skulle stå inför en prövning av nedskrivningsbehov när första bokslutet tas fram. Genom takregeln förhindras en övervärdering, vilket minskar risken för att nedskrivningar genast måste göras.

Anläggningsregister

I samband med att en öppningsbalansräkning tas fram uppkommer även frågor om hur materiella anläggningstillgångar skall tas upp i ett anläggningsregister. Enligt punkt 7 i det allmänna rådet skall föreningen använda det anskaffningsvärde, som var utgångspunkt vid beräkningen i öppningsbalansräkningen, även i anläggningsregistret. En förening som använt sig av schablonregeln för att ta fram ett värde i öppningsbalansräkningen skall således använda det schablonmässigt bestämda anskaffningsvärdet även i anläggningsregistret. Beträffande tillgångar som är helt avskrivna ges vissa lättnader (se andra stycket i punkt 7 och nästa avsnitt).

Särskilt om tillgångar som kan anses helt avskrivna när öppningsbalansräkningen upprättas

I öppningsbalansräkningen skall sedvanliga avskrivningar beaktas när värdet fastställs (punkt 2 tredje stycket i det allmänna rådet). Detta innebär att tillgången skall tas upp ett värde som motsvarar vad som återstår sedan sedvanliga avskrivningar beaktats. Om det konstateras att en tillgång efter sedvanliga avskrivningar, skulle ha varit helt avskriven vid den tidpunkt då öppningsbalansräkningen skall upprättas, skall något värde i öppningsbalansräkningen således inte anges.

Även en tillgång, som anses vara helt avskriven när öppningsbalansräkningen upprättas, skall förtecknas i ett i anläggningsregister. I detta fall behöver dock varken anskaffningsvärde eller avskrivningar anges i registret. Uppgifter om att tillgången finns och när den anskaffades är tillräckliga.

Särskilt om värdering av fastigheter

För byggnader tillämpas långa avskrivningstider. Mark skall överhuvudtaget inte skrivas av. Det innebär att en förening oftast måste ta fram anskaffningsvärden beträffande sina fastigheter, även om fastigheterna anskaffats för mycket länge sedan. Uppgifter om faktiska anskaffningsvärden kan i många fall saknas.

Av punkt 2 andra stycket och punkt 3 andra stycket i det allmänna rådet framgår att man vid fastställande av värden på fastigheter kan utgå ifrån taxeringsvärdet. Taxeringsvärdet är uppdelat i två delar, ett markvärde och ett byggnadsvärde. Skall t.ex. endast ett värde på mark fastställas används den del av taxeringsvärdet som utgör markvärdet.

I första hand bör fastighetens taxeringsvärde vid förvärvstillfället användas som utgångspunkt. Föreningar skall då utgå ifrån att taxeringsvärdet motsvarar 75 procent av anskaffningsvärdet (se punkt 3 andra stycket i det allmänna rådet).

En byggnad kan sakna taxeringsvärde vid förvärvstillfället men ha åsatts ett vid tidpunkten då skyldighet att upprätta öppningsbalansräkning inträder. I detta fall kan det sistnämnda taxeringsvärdet användas för att fastställa ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde enligt punkten 4 (i detta fall måste givetvis en indexnedräkning göras). Även i detta fall skall föreningar utgå ifrån att taxeringsvärdet motsvarar 75 procent av det verkliga värdet (punkt 2 andra stycket i det allmänna rådet).

Föreningar som blir bokföringsskyldiga efter den 1 januari 2001

I det allmänna rådet finns en skillnad mellan sådana föreningar som blev bokföringsskyldiga den 1 januari 2001 och sådana som blir bokföringsskyldiga efter detta datum. Den sistnämnda kategorin skall tillämpa BFNAR 2001:3 beträffande tillgångar som förvärvats efter den 31 december 2000. Föreningarna bör dock i detta fall generellt kunna undantas från vissa krav beträffande framräknande av anskaffningsvärden, när värden i öppningsbalansräkningen skall bestämmas. Av punkt 5 andra stycket i det allmänna rådet följer således att - utöver inköpspriset - enbart kostnader för leverans, konsulttjänster och lagfart behöver beaktas när anskaffningsvärdet framräknas. I inköpspriset ingår även punktskatter och tull som belastat varan. Med konsulttjänster förstås tjänster utförda av arkitekter, ingenjörer, jurister och liknade.

Beträffande tillgångar som förvärvats före den 1 januari 2001 görs ingen skillnad mellan föreningar som blev bokföringsskyldiga den 1 januari 2001 och föreningar som blir bokföringsskyldiga först senare.

EXEMPEL

Exempel 1 – Inventarier, där uppgift om anskaffningsvärdena finns

En förening, som blir bokföringsskyldig enligt BFL den 1 januari 2001, har under alla år fört en manuell förteckning över sina inventarier. I förteckningen finns tillgångarna upptagna med uppgifter om anskaffningsvärden. Förteckningen har ansetts vara en del av föreningens bokföring och har för tidigare år bifogats upprättade årsbokslut. Föreningen har inte inräknat kostnader för leverans i anskaffningsvärdena.

Föreningen har i detta fall möjlighet att utgå från de anskaffningsvärden man angivit i den manuella förteckningen. Inventarierna förutsätts skrivas av på fem år. Efter beaktande av sedvanliga avskrivningar får föreningen följande värden, som tas upp i öppningsbalansräkningen:

<i>Inventarier, som har förtecknats manuellt</i>	<i>Inköpsår</i>	<i>Anskaffningsvärde</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar</i>	<i>Värde som tas upp i öppningsbalansräkningen</i>
Kopiator	1994	20 000	20 000	0
Bil	1997	200 000	160 000	40 000
Dator	1998	20 000	12 000	8 000
Diverse möbler	1999	10 000	4 000	6 000
SUMMA	-	250 000	196 000	54 000

Föreningen är också skyldig att upprätta ett anläggningsregister. I detta anges de uppgifter om inköpsår, anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar som listats i tabellen ovan (i praktiken kan föreningen utgå ifrån sin tidigare förda manuella förteckning). Beträffande kopian, som åsatts värdet 0 kr i öppningsbalansräkningen, behöver enbart uppgift om anskaffningsåret 1994 finnas med i anläggningsregistret.

Exempel 2 – Värdering av byggnader

En förening har tidigare inte varit bokföringsskyldig. Föreningen har i sin tidigare redovisning kostnadsfört inköpen av två byggnader, med undantag för 1 kr för respektive byggnad som tagits upp i balansräkningen⁶. Föreningen blir bokföringsskyldig enligt BFL den 1 januari 2001. Föreningen måste i sin öppningsbalansräkning ta fram värdena på byggnaderna den 31 december 2000.

En av byggnaderna köptes i januari 1971. Föreningen saknar idag helt eget underlag för att bedöma fastighetens verkliga värde vid förvärvstillfället. Föreningen kontaktar därför skattemyndigheten som upplyser att taxeringsvärdet år 1971 var 1 250 000 kr. Av detta värde utgjorde 750 000 kr byggnadsvärde. Eftersom taxeringsvärdet anses vara 75 procent av anskaffningsvärdet kan byggnadens anskaffningsvärde vid förvärvstillfället bestämmas till 1 000 000 kr ($750\,000 \times 100/75$). Avskrivningstiden för byggnaden bestäms till 50 år,

⁶ Beträffande värdering av marken, se exempel 3.

vilket innebär en avskrivning på två procent per år. Föreningen får efter beaktande av sedvanliga avskrivningar (30 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar på 600 000 kr) ett värde på 400 000 kr, som tas upp som värde i öppningsbalansräkningen (se tabellen nedan).

<i>Utgångspunkt för beräkningen</i>	<i>Beräknat anskaffningsvärde</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)</i>	<i>Värde i öppningsbalansräkningen</i>
Taxeringsvärdet 1971 x 100/75	1 000 000 kr	600 000 kr	400 000 kr

I anläggningsregistret anger föreningen att anskaffningsvärdet är 1 000 000 kr, dvs. samma anskaffningsvärde som låg till grund för värdet i öppningsbalansräkningen, samt att ackumulerade avskrivningar är 600 000 kr, se tabellen ovan .

Den andra byggnaden förvärvades i januari 1981. Fastigheten saknar taxeringsvärde både vid förvärvstillfället och vid tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde. Föreningen saknar även i övrigt uppgifter om verkligt värde vid förvärvstidpunkten. Byggnaden är specialkonstruerad för föreningens verksamhet, så det är svårt att fastställa ett försäljningsvärde även i dagsläget. Återanskaffningsvärdet den 31 december 2000 bedöms vara 200 000 kr.

I denna situation har föreningen rätt att räkna fram ett schablonmässigt anskaffningsvärde. Föreningen räknar först fram en indexfaktor genom att ta fram KPI-värdena för förvärvstillfället (KPI januari 1981 är 107,2) och tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde (KPI december 2000 är 262,5)⁷. Indexfaktorn bestäms till $(107,2/262,5 =) 0,4084$. För att få fram ett schablonmässigt beräknat anskaffningsvärde multipliceras återanskaffningsvärdet med indexfaktorn ($200\ 000 \times 0,4084 =$) 81 680 kr. Det schablonmässiga anskaffningsvärdet blir, efter avrundning till närmaste helt tusental kronor, 82 000 kr. Avskrivningstiden bestäms till 50 år, vilket innebär att byggnaden skrivs av med två procent per år. Efter att ha beaktat sedvanliga avskrivningar (20 års avskrivningar på två procent innebär ackumulerade avskrivningar på 32 800 kr) får föreningen ett restvärde på 49 200 kr, som används som värde på byggnaden i öppningsbalansräkningen, se tabellen nedan.

<i>Utgångspunkt för Beräkningen</i>	<i>Anskaffningsvärde (schablonmässigt beräknat)</i>	<i>Ackumulerade avskrivningar (2 % per år)</i>	<i>Värde i öppningsbalansräkningen</i>
Återanskaffningsvärde 200 000 kr som indexnedräknas	82 000 kr	32 800 kr	49 200 kr

I anläggningsregistret tar föreningen upp 82 000 kr som anskaffningsvärde. Detta är lika med det schablonmässiga anskaffningsvärde, som föreningen utgick ifrån i värderingen i öppningsbalansräkningen (se tabellen ovan). Föreningen tar också upp 32 800 kr som ackumulerade avskrivningar i registret.

⁷ KPI-tabell med basår 1980 har använts i exemplet.

Tips! Statistiska centralbyrån (SCB) har tabeller för KPI/levnadskostnadsindex på sin hemsida www.scb.se. Det är viktigt att KPI-värdena tas från samma KPI-tabell vid framräknandet av indexfaktorn. För att förenkla beräkningen av det schablonmässiga anskaffningsvärdet kan föreningen använda sig av SCB:s program ”prislathunden”, som finns på SCB:s hemsida. Om föreningen i exemplet använt sig av prislathunden hade den bara behövt mata in återanskaffningsvärdet samt de relevanta tidpunkterna (gåvotillfället respektive bokföringsskyldighetens inträde). Prislathunden hade därefter gjort beräkningen enligt en formel som ger det värde som avses i punkt 4 andra stycket i det allmänna rådet.

Exempel 3 – Värdering av mark

Föreningen i exempel 2 äger även den mark som den första byggnaden står på. Anskaffningsvärdena på marken beräknas separat eftersom föreningen inte skall göra några avskrivningar på marken. Beträffande marken utgår föreningen ifrån den del av taxeringsvärdet som motsvarar markvärdet, dvs. 500 000 kr. Eftersom taxeringsvärdet får anses vara 75 procent av anskaffningsvärdet kan det anskaffningsvärdet på marken vid förvärvstillfället, efter avrundning, bestämmas till 667 000 kr ($500\,000 \times 100/75$). Detta värde tas upp i öppningsbalansräkningen. Det är också detta värde som tas upp som anskaffningsvärde i anläggningsregistret.

Detta uttalande har beslutats den 6 december 2006 av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
Ordförande

Gunvor Pautsch
kanslichef