

KRED 2017:3

GÅVOR OCH BIDRAG ENLIGT K3

Svenska Kyrkans Redovisningskommitté

KRED

Innehåll

1	Gåvor och bidrag enligt K3	3
1.1	Tillämpning och ikraftträdande	3
1.2	Om rekommendationen	3
2	Bakgrund	3
3	Hantering av tillskott i K3	3
3.1	Ändamålsbestämda medel	4
3.2	Gåvor och bidrag	4
3.3	Värdering av erhållna gåvor och bidrag	4
4	Redovisning av gåvor, bidrag etc. under löpande år	4
Bilaga 1		10
1	Gåvor och bidrag, vägledning vid övergång till K3	10
1.1	Bakgrund	10
1.2	Förändringar i redovisningen i samband med övergången till K3	10
1.3	Förberedelse K3 - genomgång Ändamålsbestämda medel	10
2	Hantering av jämförelseår	11
2.1	Exempel på utformning av upplysningar om övergång till K3 för mindre enheter	11

Denna skrift kan hämtas kostnadsfritt på Svenska kyrkans intranät.

[KRED - Svenska kyrkan intranät - Ekonomi och finans](#)

Svenska kyrkans redovisningskommitté kan nås genom:

Svenska kyrkan

Kyrkokansliet

Att: Svenska kyrkans redovisningskommitté

751 70 UPPSALA

Telefon: 018-16 95 00

E-post: kred@svenskakyrkan.se

1 Gåvor och bidrag enligt K3

Svenska kyrkans redovisningskommitté (KRED) har som uppgift att under kyrkostyrelsen svara för redovisnings- och därmed relaterade frågor som är av allmänt intresse för Svenska kyrkan.

I denna rekommendation behandlas redovisning av gåvor och bidrag.

1.1 Tillämpning och ikraftträdande

Denna rekommendation har sin utgångspunkt i K3 och ska tillämpas av samtliga församlingar, pastorat och stift inom Svenska kyrkan. Rekommendationen i sin första version trädde i kraft 1 januari 2014.

I rekommendationen används av förenklingsskäl genomgående begreppet enhet för såväl församling, pastorat som stift.

Kyrkostyrelsens beslutade under december 2016, i SvKB 2016:10, att alla enheter inom Svenska kyrkan från och med upprättandet av årsredovisning för 2017 ska tillämpa K3. Kyrkostyrelsens beslut omfattar cirka 600 enheter, som därigenom har att under 2017 implementera K3 för sin redovisning. Beslutet föranleder KRED att uppdatera denna rekommendation i syfte att tillhandahålla vägledning för att underlätta den enskilda enhetens arbete med att fastställa hur gåvor och bidrag ska hanteras vid övergången. Vägledning vid övergång presenteras separat, i bilaga 1.

Rekommendationen träder i kraft 1 januari 2017.

1.2 Om rekommendationen

Denna rekommendation är ingen uttömmande handbok avseende K3. För fullständighet och fördjupning rekommenderas läsning av BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (se www.bfn.se) med huvudsaklig inriktning på kapitel 2, 17, 35, samt 37. Ett flertal aktörer erbjuder därutöver handböcker och utbildningar inom K3.

2 Bakgrund

En stor del av de tillskott som ges till Svenska kyrkan består av gåvor och bidrag av olika slag. Det kan röra sig om gåvor, kollekter, bidrag till verksamhet, insamlingar med visst ändamål, avkastning från stiftelser mm. Tillskotten har stor betydelse som finansieringskälla och det är också angeläget att redovisningen av tillskotten uppfyller gällande redovisningsregler och samtidigt utgör skydd för att ställda villkor från offentliga och enskilda bidragsgivare efterlevs.

3 Hantering av tillskott i K3

I detta avsnitt redovisas hur ändamålsbestämda medel, gåvor och bidrag, ska hanteras i enlighet med K3. I rekommendationen används begreppet tillskott fram till dess att transaktionen har klassificerats.

I K3 har den i tidigare redovisningsregler tillämpade matchningsprincipen underordnats kraven på att alla tillgångar och skulder i första hand ska uppfylla definitionerna på tillgångar respektive skulder. Som regel uppnås även fortsättningsvis matchning av intäkter och kostnader under samma redovisningsperiod vid en korrekt redovisning men undantag kan förekomma.

3.1 Ändamålsbestämda medel

Ändamålsbestämda medel är enligt K3 en del av eget kapital. Enligt KRED:s tolkning är det endast församlingsskyrkas/Domkyrkas fastighetsfond som omfattas av denna definition.

3.2 Gåvor och bidrag

Tillskott i form av gåva förutsätts i K3 vara villkorslöst medan begreppet bidrag används då mottagaren har att uppfylla vissa, av givaren ställda, villkor för att erhålla och få behålla bidraget. Offentliga bidrag avser bidrag från stat, kommun, landsting eller EU-organ.

En stor del av de tillskott som Svenska kyrkan erhåller består av gåvor och bidrag av olika slag. Tillskott som ges utan villkor, gåva enligt K3, ska intäktsföras när det erhålls. Tillskott som ges med villkor är att betrakta som bidrag.

Erhållet bidrag betraktas enligt K3 som förutbetalad intäkt och redovisas som skuld tills dess att villkoret är uppfyllt. För att ett bidrag ska kunna hanteras som skuld i balansräkningen ska villkoret, enligt KRED:s tolkning, avse annat än normal, löpande verksamhet samt vara så specificerat och avgränsat att det går att avgöra när villkoret är uppfyllt. Här kan också betonas bidragets rättsliga skydd som i princip innebär att mottagaren är skyldig att återlämna bidraget om villkoret inte uppfylls.

När villkor finns men är allmänt hållet och avser den normala verksamheten inom Svenska kyrkan betraktas tillskottet som ett bidrag där villkoret redan är uppfyllt vilket innebär att bidraget ska intäktsredovisas i sin helhet när det erhålls.

Offentliga bidrag redovisas på samma sätt som andra bidrag.

Ett erhållet bidrag som hänför sig till en anläggningstillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetalad intäkt och fördelas systematiskt i resultaträkningen över tillgångens nyttjandeperiod, alltså i samma takt som avskrivningarna, i enlighet med K3 37:18.

Om tillskott erhålls som avser annan verksamhet än den som man själv bedriver är det redovisningsmässigt att betrakta som förmedlade medel och redovisas enbart via balansräkningen. Exempel på detta är riks- och stiftskollekter, insamlingar till Rädda barnen etc.

3.3 Värdering av erhållna gåvor och bidrag

Gåvor ska redovisas till verkligt värde när de erhålls (K3 37:13). Gåvor i form av tjänster får inte redovisas som intäkt (K3 37:12).

Bidrag redovisas till verkligt värde för den tillgång som erhålls (K3 37:16) och redovisas som intäkt när villkoret för att erhålla bidraget har uppfyllts (K3 37:17).

Hur verkligt värde beräknas framgår av kapitel 2 i K3.

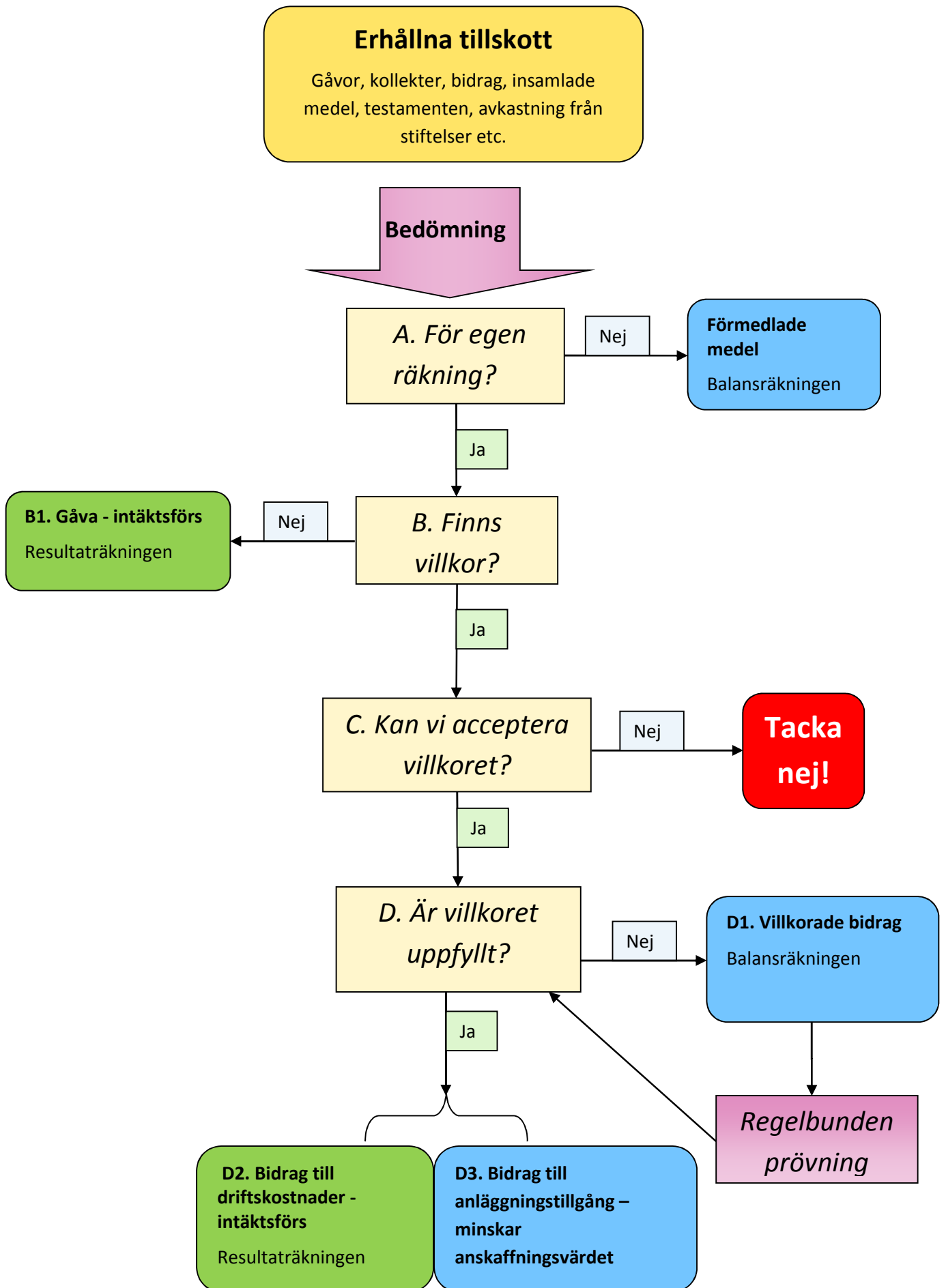
4 Redovisning av gåvor, bidrag etc. under löpande år

Huvudprincipen är att erhållna tillskott av olika slag ska användas snarast möjligt. Givarens avsikt är ytterst sällan att tillskottet ska bli en del av de finansiella tillgångarna utan syftet torde, i de allra

flesta fall, vara att ekonomiskt stödja den bedrivna verksamheten inom Svenska kyrkan. Det är därför viktigt att tillskottet redovisas och hanteras korrekt och att det finns goda rutiner för att tillse att erhållna tillskott används för rätt ändamål inom skälig tid.

I varje enskilt fall ska en bedömning göras utifrån tillskottets karaktär. För att denna process ska fungera smidigt bör interna regler finnas för vem som får ta emot en gåva eller ett bidrag, förslagsvis även kopplat till beloppsgränser. Om mottagandet innebär långvariga ekonomiska åtaganden ska fullmäktige ta det avgörande beslutet om tillskottet ska tas emot.

För att en korrekt bedömning av olika tillskott ska kunna göras rekommenderas att nedanstående beslutsträd används som underlag för att klassificera och redovisa de erhållna tillskotten.



A. För egen räkning?

Den första frågan kring tillskottets karaktär är om det får användas för egen räkning, det vill säga för den egna verksamheten.

Om tillskottet avser annan verksamhet än den som bedrivs av mottagande enhet, såsom riks- och stiftskollekter, insamlingar till Svenska kyrkans internationella verksamhet, Röda korset, stiftsgården etc., är det redovisningsmässigt att betrakta som förmedlade medel och redovisas enbart via balansräkningen.

Händelse	Debet	Kredit
Redovisning av inbetalning av förmedlade medel	19XX	283X

Om tillskottet avser egen verksamhet, exempelvis "till församlingen", konfirmandverksamheten, kyrkans prydnad, insamling till den nya kyrkorgeln etc., är tillskottet för egen räkning och nästa fråga ska ställas.

B. Finns villkor?

Beroende på om villkor saknas, är av allmän karaktär eller är specifikt uttryckta ska tillskottet redovisningsmässigt hanteras på olika sätt.

B 1. Villkor saknas

Om inget villkor finns kopplat till tillskottet är det, enligt K3:s definition, att betrakta som gåva och ska intäktsföras i sin helhet. Oavsett påverkan på årets resultat och eget kapital är gåvan att betrakta som en (obudgeterad) delfinansieringen av den löpande verksamheten.

Händelse	Debet	Kredit
Redovisning av inbetalning - gåva	19XX	32XX

I de fall givaren överlämnar ett tillskott som är förenat med villkor måste nedanstående analys göras.

C. Kan vi acceptera villkoret?

Det är viktigt att ha goda rutiner för vem som får ta beslut om att acceptera ett erbjudet tillskott. Mindre tillskott i form av pengar torde kunna hanteras inom ramen för interna rutiner för kontanthantering, men tillskott av större värde och/eller förenade med villkor bör det finnas särskilda rutiner för. Exempel på detta är tillskott i form av konstverk, ljusstakar etc. där givaren villkorar tillskottet genom att det skänks under förutsättning att det ska användas för eller placeras i kyrkan, församlingshemmet eller liknande. Det kan också röra sig om betydande penninggåvor där det är uppenbart att enheten inte kommer att ha möjlighet att uppfylla villkor såsom "till ett nytt församlingshem". Svenska kyrkan erhåller emellanåt byggnader, exempelvis via testamenten, med villkor att byggnaden ska användas för viss specifik verksamhet, eller att byggnaden inte får säljas.

I dessa fall är det viktigt att veta att enheten inte har någon skyldighet att ta emot tillskottet – det är tillåtet att tacka nej. Skälet kan vara att församlingen inte, inom överskådlig tid, kommer att bygga något nytt församlingshem, att den tänkta verksamheten som enligt givaren skulle bedrivs i

byggnaden inte kan garanteras eller att det inte är möjligt för enheten att ta på sig de driftskostnader som är förenade med en byggnad som man inte har rätt att sälja.

I vissa fall finns möjlighet att ta kontakt med givaren och få till stånd en justering av villkoret men om detta inte går måste möjligheten att tacka nej övervägas. Uppställda villkor är rättsligt bindande vilket enligt KRED:s mening innebär att skuld uppstår. Ändring av villkor kan under vissa förutsättningar ske genom permutation. Permutation beviljas normalt endast då det inte är möjligt att uppfylla villkoret, inte av skälet att mottagaren önskar ett annat villkor.

När villkoret är av sådan karaktär att tillskottet kan tas emot inträder nästa led i modellen.

D. Är villkoret uppfyllt?

D 1. Villkoret har inte uppfyllts

Endast i de fall det inte är möjligt att omedelbart uppfylla gåvogivarens villkor får tillskottet redovisas som bidrag och skuldföras. Exempel på detta är när givare överlämnar tillskott med specifika villkor, exempelvis medel till nytt bårtäcke/ny kyrkorgel/kyrkans 200-årsjubileum etc., alltså ändamål som är tydligt specificerade och som inte avser normal, löpande verksamhet. KRED:s tolkning är att en skuld till givaren föreligger tills villkoren är uppfyllda.

Det erhållna bidraget redovisas som förutbetalad intäkt (skuld) och redovisas som intäkt först när villkoret är uppfyllt.

Händelse	Debet	Kredit
Redovisning av inbetalning - bidrag	1XXX	2975 Villkorade bidrag

Regelbunden prövning ska ske av skuldbokförda bidrag under året. Upplösningen av skuld sker utifrån bidragets karaktär enligt punkten D 2 nedan.

D 2. Villkoret har uppfyllts

Om bidraget avser att täcka kostnader i verksamheten ska bidraget intäktsredovisas så snart villkoret är uppfyllt för att möta den kostnad som uppstått - detta för att säkerställa en korrekt löpande resultatredovisning under året.

Enligt K3 redovisas bidraget som intäkt

- när villkoret är uppfyllt, alternativt
- i samma period som de kostnader som det bidraget ska täcka redovisas.

Som regel sammanfaller tidpunkten för redovisning för de två angivna alternativen ovan. Viktigt är dock att veta att ett aktivt val krävs när så inte är fallet.

Händelse	Debet	Kredit
(Redovisning av kostnad)	(5XXX)	(19XX)
Förändring skuld - intäktsföring av bidraget	2975	32XX

I de fall då villkoret är allmänt hållet, exempelvis "till konfirmandverksamheten/musikverksamheten/barnverksamheten/kyrkans prydande", alltså normal, löpande verksamhet som förutsätts ske även fortsättningsvis, betraktas alltid villkoret som uppfyllt. Bidraget i sin helhet ska intäktsföras direkt vid mottagandet, oavsett belopp. I de fall där bidraget inte förbrukas i sin helhet under året stärks det egna kapitalet och möjliggör fortsatt delfinansiering av verksamheten framöver. Bidraget ska inte till någon del skuldföras. Detta gäller oavsett när under året bidraget inkommer.

Händelse	Debet	Kredit
Redovisning av inbetalning - bidrag	1XXX	32XX

D 3. Bidrag för investering

När bidraget används som hel- eller delfinansiering av en investering såsom nytt bårtäcke eller en ny kyrkorgel rekommenderar KRED en hantering enligt nedan.

Hela bidraget reducerar anskaffningsvärdet och minskar därmed avskrivningsunderlaget.

Händelse	Debet	Kredit
Inbetalning av bidrag	19XX	2975
Anskaffning	1XXX	19XX
Reducering av anskaffningsvärde	2975	1XXX

Bilaga 1

1 Gåvor och bidrag, vägledning vid övergång till K3

1.1 Bakgrund

Sedan 2005 har Svenska kyrkan som helhet tillämpat KRED:s rekommendation *Redovisning av ändamålsbestämda gåvor*. Efter ikraftträdandet av K3 år 2014 för de större enheterna, har mindre enheter fortsatt att tillämpa denna rekommendation i avvaktan på egen övergång till K-regelverk. Rekommendationen var en anpassning av regelverket kring redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:10). Den innebar i korthet att den del av en ändamålsbestämd gåva som inte använts under året redovisades i särskild post, Ändamålsbestämda medel, i balansräkningen mellan eget kapital och avsättningar och att den årliga förändringen av denna post redovisades på egen rad i resultaträkningen.

1.2 Förändringar i redovisningen i samband med övergången till K3

Begreppet bidrag motsvarar enligt KRED:s tolkning innebörden i vad som hittills har definierats som ändamålsbestämda medel inom Svenska kyrkan. Vid övergången till K3 kommer posten Ändamålsbestämda medel i balansräkningen (konto 2190) att helt eller delvis övergå i posten Villkorade bidrag (konto 2975) under rubrikraden Kortfristiga skulder. Raden Förändring av ändamålsbestämda medel i resultaträkningen utgår. Villkorade bidrag intäktsförs i enlighet med de konteringsinstruktioner som anges i rekommendationens beslutsträd under avsnitt 4.

För de materiella tillgångar som fram till och med 2016 helt eller delvis finansierats med ändamålsbestämda medel sker ingen förändring av redovisningsprincipen i samband med övergången till K3. Upplösning sker som tidigare i takt med avskrivningarna.

1.3 Förberedelse K3 - genomgång Ändamålsbestämda medel

De enheter som redovisar Ändamålsbestämda medel i sin balansräkning 2016-12-31 rekommenderas att göra en grundlig genomgång av dessa under 2017 för att säkerställa att den nya skuldposten Villkorade bidrag i årsredovisningen för 2017 endast innehåller sådana tillskott som uppfyller samtliga uppställda krav för att kvalificera sig som bidrag, ruta D 1, i det beslutsträd som finns i rekommendationen, se avsnitt 4. De poster i Ändamålsbestämda medel som efter genomgång bedöms som gåvor ska föras över till balanserat resultat under Eget kapital.

Som stöd för arbetet med genomgång av posten Ändamålsbestämda medel kan vägledning hämtas från Bilaga 3, *Gåvor, bidrag och offentliga bidrag - åtgärder i samband med övergången*. Skriften är en bilaga till KRED 2016:5 *Årsredovisning för svenska kyrkans församlingar och pastorat*. Notera här att det föreligger olika krav på hantering av jämförelseår vid övergång, mellan de mindre och större enheterna, se avsnitt 2 nedan.

Enligt K3 ska upplysning lämnas i årsredovisningen om vilka redovisningsprinciper som har ändrats och om de eventuella ändrade uppskattningar och/eller bedömningar som är väsentliga. I branschanpassning av årsredovisningen för 2017 kommer förtydliganden och textförslag att lämnas för de olika tilläggsupplysningar som krävs enligt K3. Där kommer också balans- och resultaträkningens nya uppställningar att presenteras.

2 Hantering av jämförelseår

Ett stort antal mindre enheter inom Svenska kyrkan, som i redovisningslagstiftningen är klassificerade som "mindre företag", ska från och med 2017 tillämpa K3 som en följd av kyrkostyrelsens beslut under 2016 om enhetliga redovisningsregler för samtliga enheter inom Svenska kyrkan.

För de mindre enheterna kan tidpunkten för övergång till K3, med stöd av lättnadsregler i årsredovisningslagen, bestämmas till den 1 januari 2017 vilket innebär att jämförelsetalen för 2016 inte behöver räknas om.

För de enheter som har uppnått samma två gränsvärden för 2015 och 2016 och därmed klassificeras som "större företag", och som enligt lag omfattas av K3 för 2017, gäller andra regler. För ett "större företag" är tidpunkten för övergång den första dagen på jämförelseåret, det vill säga 1 januari 2016. Ingångsbalansräkning ska upprättas per tidpunkten för övergång och göras utifrån K3:s huvudregel, att de nya reglerna ska tillämpas retroaktivt.

De större enheter som omfattas av regelverket i stycket ovan kan tills vidare för sin omräkning av jämförelseåret hämta vägledning från Bilaga 4, *Övergång till redovisning enligt K3* samt Bilaga 3, *Gåvor, bidrag och offentliga bidrag - åtgärder i samband med övergången*. Dessa skrifter är bilagor till KRED 2016:5 *Årsredovisning för svenska kyrkans församlingar och pastorat*, det vill säga branschanpassning 2016 enligt reglerna i K3. I bilaga 4 illustreras också hur övergången till K3 kan presenteras i årsredovisningen för de större enheterna. Bilaga 3 och 4 kommer också att uppdateras som bilagor till branschanpassningen för 2017.

Även de *mindre* enheterna ska i sin årsredovisning lämna upplysningar om övergången till K3 och för den ändrade hanteringen gåvor och bidrag kan följande exempel lämnas.

2.1 Exempel på utformning av upplysningar om övergång till K3 för mindre enheter

Nedan illustreras hur övergången till K3 kan presenteras i årsredovisning 2017 för de mindre enheterna med avseende på den förändrade hanteringen av gåvor och bidrag. Observera att även andra upplysningar kan vara aktuella att presentera. Ytterligare exempel på upplysningar kommer att lämnas i branschanpassningen av årsredovisningen för 2017.

Noter och Eget kapital

Förutom not 1 Redovisnings- och värderingsprinciper som hämtas från Branschanpassningen enligt K3 ska förstagångsanvändare även lämna upplysningar i enlighet med not XZ nedan, som förslagsvis får notnummer 2 i församlingens redovisning. I Eget kapital som presenteras i egen räkningen eller i förvaltningsberättelsen finns en avstämning av de effekter på eget kapital som övergången till K3 medfört.

Not XZ Förändrade redovisningsprinciper vid övergång till K3

Detta är den första årsredovisning för Xby församling som upprättas enligt BFN:s Allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning, (K3)*. De redovisningsprinciper som återfinns i not 1 har tillämpats när årsredovisningen upprättats för 2017. Jämförelsetal för 2016 har, med stöd av lättnadsregler i årsredovisningslagen, inte räknats om.

Vid övergången till K3 har följande väsentliga förändringar av redovisningsprinciper påverkat församlingens redovisning:

- Gåvor och bidrag redovisas på separata rader i resultaträkningen.
- Raden Förändring av ändamålsbestämda har tagits bort i resultaträkningen.
- Den i tidigare årsredovisningar förekommande balansposten Ändamålsbestämda medel motsvaras i K3 (helt/delvis) av posten Villkorade bidrag.

De beloppsmässiga effekterna framgår i eget kapital.

Eget kapital

Församlingens eget kapital har påverkats på följande sätt av övergången till K3:

	Not	
Eget kapital 2017-01-01 enligt tidigare tillämpade principer		48 377
Justeringar i ingångsbalansräkningen:		
Villkorade bidrag (Ändamålsbestämda medel)	A	+1 050
Eget kapital 2017-01-01 enligt K3		49 427

Vid upprättandet av ingångsbalansräkningen 2017-01-01 analyserades raden Ändamålsbestämda medel utifrån K3:s regelverk för Villkorade bidrag. I samband med detta konstaterades att i Ändamålsbestämda medel fanns tillskott på tillsammans 1 050 tkr som inte uppfyllde kraven för Villkorade bidrag. Detta belopp har förts över till balanserade resultat under Eget kapital.