

# Redovisning av statliga stöd avseende covid-19

2020-06-01

# Innehållsförteckning

<b>Inledning</b>	<b>3</b>
<b>Statliga stöd avseende korttidsarbete</b>	<b>4</b>
Bakgrund	4
Vad innebär stöd för korttidsarbete?	4
Kostnadsfördelning för arbetstidsminskningen	5
Villkor för ansökan	5
Statligt stöd vid korttidsarbete är ett statligt bidrag enligt redovisningsreglerna	6
Redovisning enligt IFRS och RFR 2	6
Redovisning enligt K3	6
Redovisning enligt K2	7
Presentation av det statliga bidraget i resultaträkningen	7
Redovisning enligt IFRS och RFR 2	7
Redovisning enligt K3	7
Redovisning enligt K2	7
Ska en avsättning redovisas för skillnad mellan lön och det statliga bidraget?	7
Beräkning av medelantalet anställda	8
<b>Tillfälligt sänkta arbetsgivaravgifter</b>	<b>8</b>
Bakgrund	8
Tillfälligt sänkta arbetsgivaravgifter	8
Omfattningen av förslaget	8
Redovisning av sänkta arbetsgivaravgifter	9
<b>Möjlighet till anstånd med inbetalning av skatter och avgifter</b>	<b>9</b>
Bakgrund	9
Kostnad för anståndet	9
Företag som kan beviljas anstånd	10
Redovisning av anstånd med inbetalningar	10
<b>Statligt stöd avseende sjuklönekostnader</b>	<b>10</b>

Redovisning av ersättning för sjuklön i resultaträkningen	10
<b>Statliga stöd avseende hyresrabatter</b>	<b>11</b>
Företag som kan beviljas stödet	11
Tidpunkt för redovisning av det statliga stödet hos leasegivaren	11
IFRS och RFR 2	11
K3	12
K2	12
Presentation av statligt stöd i resultaträkningen, IFRS och RFR 2	12
Presentation av statligt stöd i resultaträkningen, K3 och K2	13
<b>Upplyningskrav för statliga stöd</b>	<b>13</b>
Upplysningar enligt IFRS och RFR 2	13
Upplysningar enligt K3	14
Upplysningar enligt K2	14
<b>Kontaktpersoner</b>	<b>15</b>

# Inledning

För att mildra de ekonomiska konsekvenserna av utbrottet av covid-19 har flera åtgärder vidtagits av den svenska regeringen. Beslut har fattats om olika typer av stöd till företagen. Denna skrift beskriver den redovisningsmässiga behandlingen av flera av de stödpaket som beslutats under våren 2020.

Denna skrift behandlar olika statliga stöd som beslutats i Sverige. De stödpaket som införts i olika länder kan givetvis variera och villkoren som ska vara uppfyllda för att företagen ska vara berättigade till det aktuella stödet varierar naturligtvis från land till land. Det är därför viktigt för företag som har dotterbolag i andra länder att sätta sig in i de statliga stöd som dotterbolagen har åtnjutit för att kunna bedöma hur dessa statliga stöd ska beaktas i redovisningen.

**Då villkoren för samtliga stöd vid denna publikations avgivande ännu inte är helt fastlagda, och tolkningar av hur dessa ska redovisas fortfarande utvecklas, är det viktigt att alltid söka den senaste informationen.**

# Statliga stöd avseende korttidsarbete

## Bakgrund

Många företag har drabbats hårt ekonomiskt till följd av rådande situation med covid-19. För att hjälpa företagen har riksdagen den 2 april röstat igenom ett ändringsförslag (förordning 2020:208) för Lag (2013:948) om stöd vid korttidsarbete. Ändringen av lagen trädde i kraft 7 april 2020 och innebär en kraftig ökning av subventionsgraden jämfört med tidigare gällande regler. Det medför att arbetsgivare kan låta personal gå ned i arbetstid även om den anställda behåller stora delar av sin lön då arbetsgivaren tillfälligt får stöd från staten för att täcka stora delar av kostnaden. Syftet med stödet är att drabbade företag ska kunna behålla sin personal istället för att säga upp dem och på så sätt kunna växla upp snabbt igen när situationen vänder.

Den 27 maj röstade riksdagen även ja till regeringens förslag om att förstärka systemet ytterligare så att arbetstiden kan minskas med upp till 80 procent i maj, juni och juli. Den utökade möjligheten att minska arbetstiden med 80 procent träder i kraft den 1 juni och ska kunna användas under maj, juni och juli 2020.

## Vad innebär stöd för korttidsarbete?

Korttidsarbete innebär att de anställda får en arbetstidsminskning, dvs de anställda kommer att arbeta mindre än 100 %. Regeringen kommer ersätta företaget för en del av kostnaden för arbetstidsminskningen och resterande del av kostnaden kommer att bekostas av företaget respektive den anställda (det sistnämnda i form av löneminskning). Om till exempel en anställd får arbetstidsminskning med 60 % (se nivå 3 i tabellen nedan) kommer den anställda arbeta 40 % och kommer då att erhålla 92,5 % av lönen från arbetsgivaren. Arbetsgivaren kan då erhålla ett bidrag från staten motsvarande 45 % av lönen och företaget får då stå för 47,5 % av lönen.

Stödet kan användas under 2020 och kan beviljas högst sex månader i följd, med möjlighet till förlängning i ytterligare tre månader. Ansökan om ekonomiskt stöd har kunnat ske från och med den 7 april, men tillämpas retroaktivt redan från den 16 mars (givet att övriga villkor är uppfyllda). Ansökan om korttidsarbete görs i webbtjänst hos Tillväxtverket.

## Kostnadsfördelning för arbetstidsminskningen

Nivå	Arbetstids- minskning	Löne- minskning	Arbetsgivare	Staten	Arbetsgivarens minskade lönekostnad
1	20	4 %	1 %	15 %	19 %
2	40	6 %	4 %	30 %	36 %
3	60	7.5 %	7.5 %	45 %	53 %
4*	80	12 %	8 %	60 %	72 %

\* Den utökade möjligheten att minska arbetstiden med 80 procent kan användas under maj, juni och juli 2020.

### Villkor för ansökan

Det är Tillväxtverket som godkänner ansökningar om stöd och för att de ska godkänna ansökan måste ett flertal olika villkor uppfyllas. Bland annat får stöd bara lämnas om arbetsgivaren har fått tillfälliga och allvarliga ekonomiska svårigheter som har orsakats av något förhållande utom arbetsgivarens kontroll som inte hade kunnat förutses eller undvikas samt att arbetsgivaren ska ha använt sig av tillgängliga åtgärder för att minska kostnaden för arbetskraften.

Ett grundkrav för att kunna söka stöd för korttidsarbete är att arbetsgivare vid datumet för ansökan inte är på obestånd, är skyldig att upprätta kontrollbalansräkning eller är föremål för företagsrekonstruktion. Om Tillväxtverket ser att ett företag som får stöd agerar på ett sätt som visar att de inte befinner sig i ett svårt läge, till exempel genom att göra aktieutdelningar, kan Tillväxtverket komma att reglera stödet och kräva återbetalning.

Stödet gäller för juridiska personer eller fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Ägare/arbetsgivare som omfattas är exempelvis aktiebolag, handelsbolag, föreningar och stiftelser. Stödet gäller dock inte staten, regioner, kommuner och kommunalförbund eller aktiebolag, handelsbolag, föreningar och stiftelser över vilka staten, regioner, kommuner och kommunalförbund har ett rättslig bestämmande inflytande, såvida inte verksamheten avser affärsverksamhet.

Vidare kräver korttidsarbete även stöd i centrala/lokala kollektivavtal eller i egna avtal samt att det även finns bestämmelser kring lönetak, vilken ersättning som avses, etc.

Samtliga villkor går att utläsa i Lag (2013:948) om stöd vid korttidsarbete. De går även att läsa på Tillväxtverkets hemsida (<https://tillvaxtverket.se/>).

## Statligt stöd vid korttidsarbete är ett statligt bidrag enligt redovisningsreglerna

Stödet utgör ett statligt bidrag<sup>1</sup> enligt definitionerna i samtliga regelverk; IFRS, RFR 2, K3 och K2. Statliga bidrag avser ersättning från staten i form av att företaget erhåller resurser i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

### *Redovisning enligt IFRS och RFR 2*

Enligt IFRS och RFR 2 ska inte statliga bidrag redovisas i balansräkningen och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att (a) företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen, och (b) bidragen kommer att erhållas (IAS 20.7). Statliga bidrag ska därefter redovisas systematiskt i resultatet över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för (IAS 20.12).

Ovanstående innebär att grundregeln är att det statliga stödet ska redovisas i samma månader som korttidsarbetet äger rum, eftersom det statliga stödet avser att kompensera företaget för sina lönekostnader under denna period. Ofta brukar ansökan om stöd vid korttidsarbete avse flera framtida månader. Om företaget erhåller det statliga stödet i förskott för hela perioden, ska detta periodiseras över samma perioder som korttidsarbetet äger rum, och erhållna bidrag som avser framtida perioder skuldförs..

För att kunna beakta det statliga stödet i redovisningen måste företaget kunna göra gällande att det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med detta stöd och att detta bidrag kommer att erhållas. Detta innebär bland annat att företaget måste kunna påvisa tillfälliga och allvarliga ekonomiska svårigheter i kölvattnet av covid-19, att företaget vid datumet för ansökan inte är på obestånd, skyldig att upprätta kontrollbalansräkning eller är föremål för företagsrekonstruktion, samt att företaget inte agerar på ett sätt som visar att de inte befinner sig i ett svårt läge, till exempel genom att göra aktieutdelningar.

### *Redovisning enligt K3*

Enligt K3 ska bidraget redovisas när företaget har uppfyllt de villkor som är förknippade med bidraget (K3 24.3). Om det däremot finns krav på framtida prestation redovisas bidragen när prestationen är utförd (K3 24.4). Ett av kraven för att erhålla stödet, avser att företaget inte får vara på obestånd per ansökningstidpunkten. För att kunna redovisa stödet i den aktuella perioden, måste således även detta villkor vara uppfyllt senast i periodens sista dag för vilken man avser att redovisa stödet.

Eftersom bidragen ska redovisas i den period när prestationen utförs, innebär det att grundregeln är att det statliga stödet ska redovisas i samma månader som korttidsarbetet äger rum, eftersom det statliga stödet avser att kompensera företaget för lönekostnaderna under denna period. Ofta brukar ansökan om stöd vid korttidsarbete avse flera framtida månader. Om företaget erhåller det statliga stödet i förskott för hela perioden, ska detta periodiseras över samma perioder som korttidsarbetet äger rum, och erhållna bidrag som avser framtida perioder redovisas därför som förutbetalda intäkter.

---

<sup>1</sup> I IFRS används begreppet *statligt* bidrag. I K3 och K2 är motsvarande begrepp *offentligt* bidrag. I den här skriften använder vi genomgående begreppet statligt bidrag.

### *Redovisning enligt K2*

Enligt K2 ska senast per balansdagen villkoren för att ta emot bidraget vara uppfyllda för att redovisning av bidrag i resultaträkningen ska kunna göras. Även om beslut fattats innan rapportperiodens slut redovisas bidragen först när villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts. (K2 6.27-28). Även om ett beslut om bidrag har fattats efter balansdagen redovisas en intäkt det räkenskapsår som villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts (kommentar till 6.27- 6.28).

Ett av kraven för att erhålla stödet, avser att företaget inte får vara på obestånd per ansökningstidpunkten. För att kunna redovisa stödet i den aktuella perioden, måste således även detta villkor vara uppfyllt senast i periodens sista dag för vilken man avser att redovisa stödet.

Eftersom bidragen ska redovisas i den period när prestationen utförs, innebär det att grundregeln är att det statliga stödet ska redovisas i samma månader som korttidsarbetet äger rum, eftersom det statliga stödet avser att kompensera företaget för lönekostnaderna under denna period. Ofta brukar ansökan om stöd vid korttidsarbete avse flera framtida månader. Om företaget erhåller det statliga stödet i förskott för hela perioden, ska detta periodiseras över samma perioder som korttidsarbetet äger rum, och erhållna bidrag som avser framtida perioder redovisas därför som förutbetalda intäkter.

### *Presentation av det statliga bidraget i resultaträkningen*

#### *Redovisning enligt IFRS och RFR 2*

Enligt IFRS och RFR 2 redovisas bidragen som en del av resultatet, antingen på en egen rad i resultaträkningen eller under rubriken "övriga rörelseintäkter"; alternativt dras de av vid redovisning av motsvarande kostnader, det vill säga som en kostnadsreduktion. (IAS 20.29).

#### *Redovisning enligt K3*

Enligt K3 redovisas bidragen i posten Övriga rörelseintäkter. (K3 24.3)

#### *Redovisning enligt K2*

Enligt K2 redovisas bidragen i posten Övriga rörelseintäkter. (K2 6.30)

### *Ska en avsättning redovisas för skillnad mellan lön och det statliga bidraget?*

Det uppstår normalt en merkostnad för företaget vid korttidsarbete eftersom staten inte ersätter kostnaden för hela bortfallet i arbetstid. Till exempel vid en minskning av arbetstiden med 60 % erhåller den anställde 92,5 % av sin ordinarie lön. Detta innebär att den anställde erhåller kompensation även under den period partiell arbetsbefrielse införs. Den anställde erhåller 52,5 % av sin lön under sin frånvaro som uppgår till 60 % i detta exempel. Arbetsgivaren bidrar med 7,5 % för den partiella frånvaron medan staten står för resterande 45 % av lönekostnaden under frånvaroperioden. Detta bör ses som en ökad lönekostnad för den arbetade tiden. Därmed ska inte företaget göra någon avsättning för mellanskillnaden mellan arbetad tid 40 % och den del av kostnaden som företaget står för och som uppgår till 47,5 % av ordinarie lön, utan kostnaden redovisas under den period korttidsarbetet fortgår. I IFRS behandlas redovisning av betald frånvaro i IAS 19.13-IAS 19.18. Där anges att om rätten till betald frånvaro inte kan sparas genom att de anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro, ska kostnaden för den betalda frånvaron redovisas i den period frånvaron inträffar. Detsamma gäller



enligt RFR 2. I K3 28.4 anges motsvarande redovisning. K2 har inte någon specifik vägledning om detta men vi bedömer att redovisning sker på samma sätt även enligt K2.

### **Beräkning av medelantalet anställda**

En fråga kan uppkomma om de anställda som inte arbetar på grund av korttidsarbete bör inkluderas vid beräkningen av medelantalet anställda. Vår uppfattning är att de ska ingå i beräkningen. Anledningen är att arbetsgivaren fortfarande har arbetsgivaransvar för de anställda vid korttidsarbete. Därför bör dessa inkluderas i beräkningen av medelantalet anställda i de finansiella rapporterna.

## **Tillfälligt sänkta arbetsgivaravgifter**

### *Bakgrund*

Den 3 april beslutade riksdagen att anta regeringens förslag om en tidsbegränsad nedsättning av socialavgifterna. Det innebär att arbetsgivaravgifterna sänks mellan 1 mars och 30 juni 2020. Syftet med nedsättningen är att lindra de ekonomiska konsekvenserna av spridningen av coronaviruset.

### *Tillfälligt sänkta arbetsgivaravgifter*

Den 3 april antog riksdagen regeringens förslag om en tidsbegränsad nedsättning av arbetsgivaravgifterna. Nedsättningen gäller för löneutbetalningar under perioden 1 mars till 30 juni 2020. För att lindra de ekonomiska konsekvenserna av rådande situation till följd av covid-19 sänks arbetsgivaravgifterna tillfälligt för upp till 30 anställda per företag och på den del av lönen som inte överstiger 25 000 kronor per månad. Sänkningen innebär att företagen bara betalar ålderspensionsavgiften på 10,21 procent, istället för total arbetsgivaravgift på 31,42 procent. Det innebär en sänkning av arbetsgivaravgiften med 21,21 procent. Arbetsgivaren kan då få en lättnad med maximalt 5 300 kronor per anställd och månad. Företag som använder nedsättningen fullt ut kan alltså få en total reduktion med 636 000 kronor för perioden mars till juni.

### *Omfattningen av förslaget*

Förslaget gäller alla företag som har anställda, oavsett storlek, men bara för upp till 30 anställda per företag. Nedsättningen kan användas av samtliga bolag inom en koncern vilket innebär att det maximala antalet om 30 anställda omfattar varje bolag inom koncernen.

Alla arbetsgivare omfattas av förslaget vilket alltså innebär att även till exempel ideella föreningar och kommunala bolag som är arbetsgivare omfattas. Förslaget omfattar också en nedsättning av egenavgifter för enskild näringsverksamhet.

Bolaget väljer själv vilka 30 anställda de sänkta avgifterna ska gälla. Det finns inget krav om anställningens omfattning. Det innebär att till exempel deltid och timanställning omfattas. Om lönen överstiger 25 000 kronor per månad kan nedsättningen ändå omfatta lönen upp till 25 000 kronor. Hela arbetsgivaravgiften betalas på den del som återstår av lönen. Nedsättningen kan också kombineras med de föreslagna reglerna om korttidsarbete.

### *Redovisning av sänkta arbetsgivaravgifter*

Eftersom det är fråga om en nedsättning av arbetsgivaravgifterna, dvs. inte ett statligt bidrag, medför det inte någon särskild redovisningsåtgärd utan bara att ett lägre belopp redovisas som en kostnad för arbetsgivaravgifter under den aktuella perioden. Denna redovisningsmässiga behandling är lika oavsett vilket regelverk som tillämpas.

## Möjlighet till anstånd med inbetalning av skatter och avgifter

### *Bakgrund*

Den 26 mars och 3 april beslutade riksdagen att anta regeringens förslag om att företag ska kunna få anstånd med skatteinbetalningar under ett år. De nya reglerna innebär att företag kan få anstånd med betalning av arbetsgivaravgifter, preliminärskatt på lön och moms. Företagens möjlighet till anstånd omfattar tre månaders skatteinbetalningar och lämnas under längst 12 månader. När det gäller anstånd för moms som redovisas helårsvis så kan anstånd lämnas för högst ett beskattningsår och som längst under 12 månader.

Reglerna börjar gälla den 30 mars 2020 och kan tillämpas retroaktivt. Det innebär att företag som har betalat in arbetsgivaravgifter och preliminärskatt på sitt skattekonto i februari och mars för perioder från och med januari 2020 kan få skatten återbetald från Skatteverket.

Skattemyndigheten tar ut ränta på uppskjutna betalningar.

### *Kostnad för anståndet*

Regeringen anser att anståndet ska beläggas med en marknadsmässig ränta. Det föreslås därför att kostnadsränta och en månatlig anståndsavgift tas ut på erhållna anstånd. Kostnadsräntan är för närvarande 1,25 procent och den månatliga anståndsavgiften är 0,3 procent av anståndsbeloppet per påbörjad kalendermånad. Den månatliga avgiften ska erläggas vid anståndets upphörande. Då räntan och anståndsavgiften inte är skattemässigt avdragsgill motsvarar kostnaden en avdragsgill ränta om cirka 6,6 procent för företagen (om anståndstiden nyttjas fullt ut) vilket man bedömer motsvarar en marknadsmässig kreditkostnad. Den 14 maj överlämnade regeringen ett förslag om att sänka den sammantagna räntenivån till riksdagen, men inga beslut är vid publiceringen av denna skrift ännu tagna av riksdagen i denna fråga. Förslaget innebär att under de första sex månaderna av anståndet kommer endast en ränta på 1,25 procent tas ut. Därefter tillkommer en anståndsavgift på 0,2 procent per månad. Det motsvarar en avdragsgill ränta på 3,1 procent per år, eller 1,6 procent under det första halvåret uttryckt som årsränta. Jämfört med den ursprungliga regleringen innebär detta en halvering av den sammantagna räntenivån.

### *Företag som kan beviljas anstånd*

Alla företag som har avdragen preliminär skatt på lön, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt att betala avseende redovisningsperioderna januari-september 2020 kan få detta återbetalt av Skatteverket.

Anstånd kommer inte att beviljas företag som missköter sin ekonomi eller på annat sätt är oseriösa. Anstånd får inte heller beviljas företag som har "icke försumbara" skatteskulder.

### *Redovisning av anstånd med inbetalningar*

Arbetsgivaravgifter redovisas normalt som upplupna kostnader i balansräkningen, men bör omklassificeras till övriga skulder när skattedeklarationen har skett och skulden är konstaterad. För källskatt och moms klassificeras dessa normalt som övriga skulder varav ingen omklassificering är nödvändig. Eftersom anstånd med inbetalning bara kan beviljas med 12 månader ska inte skulderna omklassificeras till långfristiga skulder.

Räntan bör redovisas som en finansiell post i resultaträkningen.

Ovanstående är tillämpligt oavsett vilket regelverk företaget tillämpar i sin redovisning.

## Statligt stöd avseende sjuklönekostnader

För alla arbetsgivare i Sverige finns ett skydd mot höga sjuklönekostnader. Skyddet innebär att arbetsgivare kan få ersättning för sjuklönekostnader. På grund av rådande situation med covid-19 har riksdagen beslutat om ändringar i socialförsäkringsbalken och sjuklönelagen vid extraordinära händelser i fredstid för att kunna införa tillfälliga regler kring bland annat sjuklönekostnader. De nya reglerna innebär att arbetsgivare som betalar sjuklön till sina anställda kan erhålla ersättning från staten vid en senare tidpunkt, dvs kompensation för höga sjuklönekostnader. Ersättningen kommer att erhållas på företagets skattekonto.

### *Redovisning av ersättning för sjuklön i resultaträkningen*

Enligt IFRS och RFR 2 är det möjligt att redovisa bidraget antingen separat på en egen rad eller under rubriken "Övriga rörelseintäkter", alternativt dras bidraget av vid redovisningen av motsvarande kostnader (kostnadsreduktion) (IAS 20.29)

Enligt K3 och K2 redovisas bidraget som en övrig rörelseintäkt i resultaträkningen.

Enligt IFRS, RFR 2, K3 och K2 ska bidraget redovisas i samma period som sjuklönen avser.

# Statliga stöd avseende hyresrabatter

I april beslutade den svenska regeringen om en [förordning](#) om statligt stöd till hyresvärdar som sänkt den fasta hyran för hyresgäster i utsatta branscher som ett sätt att mildra de ekonomiska konsekvenserna av covid-19. Stödet innebär att den hyresvärd som sänkt den fasta hyran för hyresgäster under perioden 1 april till 30 juni i vissa utsatta branscher kommer att kunna söka stöd för att kompensera en del av nedsättningen. Kompensationen ges med maximalt 50 procent av den nedsatta fasta hyran, det vill säga själva rabatten, dock maximalt 25 procent av den ursprungliga fasta hyran. Kompensationen söks av hyresvärderna i efterhand från och med 1 juli, men senast 31 augusti.

## *Företag som kan beviljas stödet*

Stödet kan sökas av hyresvärdar som slutit avtal om sänkt fast hyra av lokal med hyresgäster under perioden 1 april till och med den 30 juni 2020. Hyresgästen ska under perioden vara verksam i en bransch som omfattas av stödet. De branscher som är aktuella är sällanköpshandel, hotell, restaurang och vissa andra verksamheter. Här omfattas exempelvis butikshandel, logiverksamhet, restauranger samt arrangemang av kongresser/mässor men även konsumenttjänster såsom tandläkare, fysioterapeutisk verksamhet, hår- och kroppsvård.

För att hyresvärderna ska kunna söka stöd gäller att företaget tecknat ett avtal med en hyresgäst i en utsatt bransch senast den 1 mars 2020. Hyresbeloppet ska helt eller delvis vara ett fast belopp och hyresgästen ska ha hyrt lokalen under perioden 1 april till och med 30 juni 2020. Vidare ska en överenskommelse ha tecknats mellan hyresvärderna och hyresgästen senast den 30 juni 2020 om rabatt på lokalhyran under perioden 1 april till och med 30 juni 2020. Det nya hyresbeloppet ska understiga det fasta belopp som skulle ha betalats under samma period och i övrigt ska villkoren vara oförändrade.

## *Tidpunkt för redovisning av det statliga stödet hos leasegivaren*

### *IFRS och RFR 2*

Enligt IFRS och RFR 2 ska statliga bidrag inte redovisas i balansräkning och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer uppfylla att de villkor som är förknippade med bidragen, och bidragen kommer att erhållas (IAS 20.7).

Leasegivaren ska redovisa det statliga bidraget på ett systematiskt sätt i resultaträkningen över samma perioder som inkomstbortfallet redovisas. För en leasegivare som redovisar hyresrabatten i enlighet med IFRS 16 punkt 87 (gäller operationella leasingavtal) kommer hyresnedsättningen att återspeglas i resultaträkningen linjärt över hela den återstående leasingperioden från och med ikraftträdandet av hyresnedsättningen. En sådan leasegivare ska

därför redovisa det statliga bidraget linjärt över samma period, nämligen den återstående leasingperioden.

I vissa länder kan det förekomma situationer där hyresvärdar tvingas lämna rabatter till hyresgästerna på grund av lagstiftning eller befintliga force majeure-klausuler i leasingavtalet. I dessa fall kan rabatterna anses vara negativ variabla leasingbetalningar som redovisas i resultaträkningen i samma perioder som hyresrabatten lämnas till hyresgästen. I en sådan situation ska det statliga stödet redovisas linjärt över samma period som hyresnedsättningen redovisas, dvs över den period rabatten lämnas.

### *K3*

Enligt K3 ska bidraget redovisas när företaget har uppfyllt de villkor som är förknippade med bidraget (K3 24.3). Om det däremot finns krav på framtida prestation redovisas bidragen när prestationen är utförd (K3 24.4). Redovisning av bidraget sker i den månad som rabatten avser, men enbart om villkoren för att erhålla det statliga bidraget är uppfyllda per detta datum, eller om händelser efter den rapportperioden bekräftar att villkoren var uppfyllda per balansdagen.

I annat fall redovisas bidraget vid den tidpunkt då villkoren för att ta emot bidraget är uppfyllda. I normalfallet kommer detta att innebära att det statliga stödet redovisas i den månad för vilken hyresvärden lämnat rabatt, t ex månaderna april - juni 2020.

### *K2*

Enligt K2 ska villkoren för att ta emot bidraget vara uppfyllda senast per balansdagen för att redovisning i perioden ska vara möjlig. Även om beslut fattats innan rapportperiodens slut redovisas bidragen först när villkoren för att erhålla bidraget uppfyllts. (K2 6.27-28).

Redovisning av bidraget sker i den månad som rabatten avser, men enbart om villkoren för att erhålla det statliga bidraget är uppfyllda per detta datum, eller om händelser efter rapportperioden bekräftar att villkoren var uppfyllda på balansdagen.

I annat fall redovisas bidraget vid den tidpunkt då villkoren för att ta emot bidraget är uppfyllda. I normalfallet kommer detta att innebära att det statliga stödet redovisas i den månad för vilken hyresvärden lämnat rabatt, t ex månaderna april - juni 2020.

### *Presentation av statligt stöd i resultaträkningen, IFRS och RFR 2*

Enligt IFRS och RFR 2 redovisas bidragen som en del av resultatet, antingen på en separat rad eller under rubriken "övriga rörelseintäkter" (IAS 20.29). Eftersom bidragen inte avser att täcka en kostnad så kan det inte redovisas som en kostnadsreduktion. Statliga bidrag uppfyller inte definitionen varken av intäkter från avtal med kunder (IFRS 15.6) eller som leasingintäkter (IFRS 16.81) så de kan inte redovisas under en sådan benämning i resultaträkningen. Det är däremot acceptabelt för en leasegivare att presentera statliga bidrag som erhållits för att kompensera för förlorade intäkter inom "övriga intäkter" eller "bidragsintäkter". Sålunda kan ett företag välja att presentera bidraget inom någon av dessa rubriker på egen rad. Den raden kan placeras i anslutning till hyresintäkter så att dessa båda poster summerar till totala intäkter.

## Upplysningskrav för statliga stöd

I de finansiella rapporterna ska bolagen ha med relevanta upplysningar relaterade till de statliga stöden. Vidare ska även företag oavsett regelverk lämna tillräckliga upplysningar avseende väsentliga händelser under och efter rapportperiodens slut. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna.

### *Upplysningar enligt IFRS och RFR 2*

Företag bör tillhandahålla följande upplysningar relaterade till statligt stöd i årsredovisningen för 2020 (IAS 20.39):

- tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag
- karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som redovisats i balansräkningen och resultaträkningen
- icke uppfyllda villkor och andra eventalförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med de statliga stöd som redovisats i balansräkningen och resultaträkningen.

IAS 20 anger att det vanligen är lämpligt att lämna upplysning om effekten av bidragen på de intäkts- och kostnadsposter som redovisas i resultaträkningen (IAS 20.31).

I en kvartalsrapport ska ett företag redogöra för händelser och transaktioner som är av vikt för att förstå förändringarna i företagets finansiella ställning och utveckling sedan slutet av den senaste årliga rapporteringsperioden. Det kan därför vara nödvändigt att lämna tilläggsupplysningar i delårsrapporten om karaktären på och omfattning av statliga bidrag som redovisats i balansräkningen och resultaträkningen. Många företag saknar en beskrivning av tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag i sina årsredovisningar för 2019 då sådana bidrag inte kanske inte varit aktuella för företaget historiskt. Av denna anledning kan det vara lämpligt att även i kvartalsrapporten kort beröra tillämpad redovisningsprincip eftersom IFRS innehåller vissa valmöjligheter vad gäller presentation av dessa bidrag i resultaträkningen.

ESMA publicerade den 20 maj 2020 ett uttalande, "[Implications of the COVID-19 outbreak on the half-yearly financial reports](#)", där man betonar vikten av hög transparens vid upprättandet av delårsrapporter till följd av covid-19. Bland annat uppmanas bolagen att justera och eventuellt utöka detaljeringsgraden i de upplysningar som lämnas i delårsrapporterna. ESMA poängterar att IFRS kräver upplysningar utöver minimiupplysningskraven i en standard när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och resultat. Bland annat observerar ESMA att en av konsekvenserna av den rådande situationen är tillgängligheten av olika former av stödåtgärder där företagets rätt att erhålla dessa stödpaket kan vara villkorade av efterlevnad av särskilda villkor. ESMA rekommenderar att företagen är transparenta kring vilka bidrag som sökts, behörighet för att söka stöden och villkoren förknippade med stöden, samt de ekonomiska konsekvenserna av dessa och vilka bedömningar

som gjorts av företaget. ESMA uppmuntrar, med stöd av punkt 15C i IAS 34, företagen att överväga upplysningskraven i IAS 20 när man utformar upplysningarna i en delårsrapport.

### *Upplysningar enligt K3*

Enligt K3 ska större företag tillhandahålla följande relevanta upplysningar relaterade till statligt stöd i årsredovisningen avseende (K3 24 kap):

- karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som har redovisats i balansräkningen samt i och resultaträkningen
- villkor som inte uppfyllts avseende statliga bidrag som har redovisats som skuld
- eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med statliga bidrag

Vidare behöver även företag enligt K3 ha med relevanta redovisningsprinciper avseende statliga bidrag.

### *Upplysningar enligt K2*

Enligt K2 ska företag tillhandahålla följande relevanta upplysningar relaterade till statligt stöd i årsredovisningen avseende (K2 18 kap):

- intäkter som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst lämna upplysning som arten och storleken av varje sådan intäkt
- eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med statliga bidrag

## Kontaktpersoner

### IFRS

**Sofia Sköld**

PwC | Partner | Head of Accounting Consulting Service/Capital Market Accounting Advisory Services

Direkt: +46 (0)10 2133865 | Mobil: +46 (0)709 293865

Email: [sofia.skold@pwc.com](mailto:sofia.skold@pwc.com)

**Claes Janzon**

PwC | Partner | Accounting Consulting Services

Direkt: +46 (0)10 2133042 | Mobil: +46 (0)709 293042

Email: [claes.janzon@pwc.com](mailto:claes.janzon@pwc.com)

**Mikael Scheja**

PwC | PhD | Partner | Accounting Consulting Services

Direkt: +46 (0)10 2133038 | Mobil: +46 (0)709 293038

Email: [mikael.scheja@pwc.com](mailto:mikael.scheja@pwc.com)

**Per-Ove Zetterlund**

PwC | Executive Director | Accounting Consulting Services

Direkt: +46 (0)10 2133297 | Mobil: +46 (0)709 293297

Email: [per-ove.zetterlund@pwc.com](mailto:per-ove.zetterlund@pwc.com)

**Anna Lindén**

PwC | Director | Capital Markets & Accounting Advisory Services

Direkt: +46 (0)10 2129419 | Mobil: +46 (0)725 849419

Email: [anna.linden@pwc.com](mailto:anna.linden@pwc.com)

### K2/K3

**Christian Stralström**

PwC | Partner | Accounting Consulting Services

Direkt: +46 (0)10 2133854 | Mobil: +46 (0)709 293854

Email: [christian.stralstroem@pwc.com](mailto:christian.stralstroem@pwc.com)