





Innehållsförteckning	Sid.
TILLÄMPNINGSSOMRÅDE _____	3
DEFINITIONER _____	3
STATLIGA BIDRAG _____	4
<i>Icke-monetära bidrag</i> _____	7
<i>Redovisning av bidrag relaterade till tillgångar</i> _____	7
<i>Redovisning av bidrag relaterade till resultatet</i> _____	7
<i>Återbetalning av statliga bidrag</i> _____	8
ANDRA STATLIGA STÖD _____	8
UPPLYSNINGAR _____	9
ÖVERGÅNGSREGLER _____	9
IKRAFTTRÄDANDE _____	9
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	10
BILAGA	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILLREKOMMENDATIONENS	
UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL _____	11



STATLIGA STÖD

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

Samtliga punkter i rekommendationen har samma nummer som motsvarande punkter i IAS 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar beträffande dessa samt vid utformningen av upplysningar beträffande andra former av statliga stöd.

Denna rekommendation behandlar inte

- a) de speciella problem som uppstår vid redovisning av statliga bidrag i sådana finansiella rapporter som belyser effekterna av prisförändringar eller i kompletterande information av liknande karaktär,
- b) statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktigt resultat eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld (såsom skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och minskade skattesatser) och
- c) statligt ägande i företag.

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med den innebörd som anges nedan:

Staten syftar på stater samt på myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Statligt stöd är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel som är begränsad till ett företag eller en kategori av företag som uppfyller vissa kriterier. Statligt stöd enligt denna rekommendation innefattar inte ekonomiska fördelar som lämnas endast indirekt genom åtgärder som påverkar allmänna affärsbetingelser, såsom tillhandahållande av infrastruktur inom utvecklingsområden eller införande av handelsrestriktioner för konkurrenter.

1

2

3

Statliga bidrag är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Statliga bidrag inkluderar inte sådana former av statliga stöd som inte rimligtvis kan åsättas ett värde och inte heller transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.¹⁾

Bidrag relaterade till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget kvalificerar sig för dem genom att köpa, tillverka eller på annat sätt anskaffa anläggningstillgångar. Villkoren för bidragen kan också inkludera restriktioner beträffande tillgångsslag och lokalisering samt den tidsperiod under vilken tillgången skall anskaffas eller innehas.

Bidrag relaterade till resultatet är andra statliga bidrag än de som är relaterade till tillgångar.

Lån som kan efterskänkas är lån där långivaren förbinder sig att avstå från betalning under vissa angivna villkor.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Statliga stöd förekommer i många former, vilka skiljer sig åt både beträffande karaktären på de lämnade stöden och de villkor som normalt är förknippade med dem. Syftet med ett statligt stöd kan vara att uppmuntra företaget att sätta igång aktiviteter som det normalt inte skulle ha startat om stödet inte funnits.

4

Erhållna statliga stöd kan vara av betydelse för utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av överföringar av resurser, i de fall dylika förekommer. För det andra är det önskvärt att företaget upplyser om i vilken omfattning det har åtnjutit statliga stöd under rapportperioden. Detta underlättar jämförelser med företagets finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter.

5

Statliga stöd benämns ibland subsidier, subventioner eller premier.

6

STATLIGA BIDRAG

Statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, skall inte redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet

7

- a) att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen och
- b) att bidragen kommer att erhållas.

1) Se också Akutgruppens uttalande "Statliga stöd utan uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet". (Ett utkast till ett dylikt uttalande publicerades i februari 2002.)



- Ett statligt bidrag redovisas inte i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidraget och att bidraget kommer att erhållas. Mottagandet av ett bidrag utgör i sig inte ett avgörande bevis för att de villkor som är förknippade med bidraget är eller kommer att bli uppfyllda. **8**
- Det sätt på vilket ett bidrag erhålls påverkar inte den redovisningsmetod som tillämpas beträffande bidraget. Således redovisas ett bidrag på samma sätt oavsett om det erhålls kontant eller som en minskning av en skuld till staten. **9**
- Ett statligt lån som kan efterskänkas behandlas som ett statligt bidrag när det föreligger rimlig säkerhet för att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet skall efterskänkas. **10**
- Sedan ett statligt bidrag redovisats i balans- och resultaträkningen behandlas varje till bidraget hänförlig ansvarsförbindelse eller eventualtillgång i enlighet med RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. **11**
- Statliga bidrag skall periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Bidragen skall inte redovisas direkt mot eget kapital.*** **12**
- Två sätt kan tänkas för redovisningen av statliga bidrag, nämligen mot eget kapital och i resultaträkningen med fördelning över en eller flera perioder. **13**
- Argumenten för redovisning mot eget kapital är följande: **14**
- a) Statliga bidrag är en form av finansiering och bör behandlas som en sådan i balansräkningen i stället för att föras över resultaträkningen för att kvittas mot de kostnadsposter som bidragen finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör bidragen redovisas direkt mot eget kapital.
 - b) Det är olämpligt att redovisa statliga bidrag i resultaträkningen, eftersom de inte är intjänade utan utgör en stimulans från staten utan motsvarande kostnader för företaget.
- Argumenten för redovisning över resultaträkningen är följande: **15**
- a) Eftersom statliga bidrag inte erhålls från aktieägarna, skall de inte redovisas direkt mot eget kapital utan i resultaträkningen, periodiserade på lämpligt sätt.
 - b) Statliga bidrag lämnas sällan utan krav på motprestation. Företaget blir berättigat till bidragen genom att uppfylla de villkor samt infria de förpliktelser som förknippas med bidragen. Bidragen skall därför redovisas i resultaträkningen och periodiseras på samma sätt som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.
 - c) Eftersom inkomstskatter och andra skatter redovisas i resultaträkningen är det logiskt att också redovisa statliga bidrag, vilka kan ses som en utvidgning av skattepolitiken, i resultaträkningen.

Vid redovisning i resultaträkningen periodiseras bidragen systematiskt och rimligt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att täcka. En redovisningsmetod som innebär att statliga bidrag alltid redovisas vid mottagandet är inte förenlig med periodiseringsprincipen (se RR 22, Utformning av finansiella rapporter). En dylik redovisning är acceptabel endast om det inte finns någon grund för att hänföra bidraget till annan period än den då det erhålls. **16**

I de flesta fall är det lätt att fastställa över vilka perioder de kostnader som bidragen är avsedda att täcka fördelas och att på basis härav fördela bidragen över samma perioder. På liknande sätt fördelas bidrag som är relaterade till avskrivningsbara tillgångar vanligen över de perioder och i den proportion som avskrivningarna på tillgångarna i fråga redovisas. **17**

Bidrag som är relaterade till icke avskrivningsbara tillgångar kan också vara förenade med krav på att vissa förpliktelser fullgörs. Bidragen fördelas då i resultaträkningen över de perioder som bär de kostnader som krävs för att fullgöra förpliktelserna. Exempelvis kan ett bidrag i form av tomtmark vara förenat med villkoret att företaget skall uppföra en byggnad på tomten. Det kan då vara lämpligt att redovisa bidraget i resultaträkningen fördelat över byggnadens nyttjandeperiod. **18**

Bidrag utgör ibland en del av ett paket av finansiella och skattemässiga stöd, vilket är förknippat med ett antal villkor. I sådana fall krävs att företaget noggrant identifierar de villkor som ger upphov till kostnader som avgör över vilka perioder bidragen skall fördelas. Det kan vara lämpligt att fördela en del av bidraget på ett sätt och en annan del på ett annat. **19**

Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader skall redovisas i resultaträkningen för den period då företaget erhåller en fordran på staten. I de sällsynta undantagsfall villkoren i RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål är uppfyllda, redovisas bidraget som en extraordinär intäkt. **20**

Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag lämnas i syfte att ge omedelbart stöd till ett företag snarare än som en stimulans för företaget att ta på sig särskilt angivna utgifter. Sådana bidrag kan vara begränsade till ett enskilt företag och således inte vara tillgängliga för en hel kategori av förmånstagare. Dessa omständigheter kan motivera att bidraget redovisas i resultaträkningen (som en extraordinär post i de sällsynta undantagsfall villkoren i RR 4 är uppfyllda) för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår. **21**



Ett företag kan erhålla ett statligt bidrag som ersättning för kostnader under en tidigare redovisningsperiod. Ett sådant bidrag redovisas i resultaträkningen (som en extraordinär post i de sällsynta undantagsfall villkoren i RR 4 är uppfyllda) för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

22

Icke-monetära bidrag

Ett statligt bidrag kan lämnas i form av en överföring av en icke-monetär tillgång, såsom mark eller andra resurser, att användas av företaget. I sådana fall är det vanligt att fastställa den icke-monetära tillgångens verkliga värde och att redovisa både bidraget och tillgången till detta verkliga värde. Ett alternativ som tillämpas ibland är att redovisa både tillgången och bidraget till ett symboliskt belopp.

23

Redovisning av bidrag relaterade till tillgångar

Statliga bidrag relaterade till tillgångar, inklusive icke-monetära tillgångar som redovisas till verkligt värde, skall redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.

24

Det finns två acceptabla metoder att redovisa bidrag (eller tillämpliga delar av bidrag) relaterade till tillgångar.

25

Enligt den ena metoden tas bidraget upp som en förutbetalad intäkt, vilken redovisas i resultaträkningen fördelad på ett systematiskt och rimligt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

26

Enligt den andra metoden reduceras tillgångens redovisade värde med bidraget. Bidraget påverkar det redovisade resultatet under tillgångens nyttjandeperiod genom lägre avskrivningar.

27

Inköp av tillgångar och mottagandet av därtill hänförliga bidrag kan ha en betydande inverkan på företagets kassaflöde. Av denna orsak och för att visa bruttoinvesteringarna i tillgångar redovisas sådana kassaflöden ofta som separata poster i kassaflödesanalysen, oavsett om bidraget reducerar tillgångens redovisade värde i balansräkningen eller inte.

28

Redovisning av bidrag relaterade till resultatet

Bidrag relaterade till resultatet redovisas ibland som en intäktspost i resultaträkningen, antingen separat eller ingående i en allmän rubrik, exempelvis övriga rörelseintäkter, alternativt redovisas de som en minskning av motsvarande kostnader.

29

De som stödjer den förstnämnda metoden hävdar att det är olämpligt att kvitta intäkts- och kostnadsposter mot varandra och att ett särskiljande av bidraget från kostnaden underlättar jämförelser med andra kostnader som inte påverkas av något bidrag. För den andra metoden talar att företaget kanske inte skulle ha ådragit sig kostnaderna om man inte haft möjlighet att erhålla bidraget och att en rapportering av kostnaden utan kvittning mot bidraget därför kan vara vilseledande. **30**

Båda metoderna anses vara godtagbara för rapporteringen av bidrag relaterade till resultatet. Uppllysning om bidraget kan vara nödvändig för en riktig tolkning av de finansiella rapporterna. Det är vanligen lämpligt att uppllysning lämnas om effekten av bidragen på de intäkts- och kostnadsposter som skall redovisas separat i resultaträkningen. **31**

Återbetalning av statliga bidrag

I de fall det uppstår en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag skall detta förhållande redovisas som en ändring i uppskattningar och bedömningar (se RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip). Återbetalningar av bidrag relaterade till resultatet skall i första hand reducera eventuella återstående förutbetalda intäkter hänförliga till bidragen. I den mån återbetalningen överstiger de återstående förutbetalda intäkterna, eller när företaget inte redovisar några förutbetalda intäkter, skall återbetalningen omedelbart redovisas som en kostnad. Återbetalning av ett bidrag relaterat till en tillgång skall redovisas som en ökning av det redovisade värdet av tillgången eller som en minskning av den förutbetalda intäkten med det belopp som skall återbetalas. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats om bidraget aldrig hade erhållits skall omedelbart redovisas som en kostnad. **32**

De omständigheter som ger upphov till återbetalning av ett bidrag relaterat till en tillgång kan kräva att företaget överväger huruvida tillgångens nya redovisade värde skall skrivas ned. **33**

ANDRA STATLIGA STÖD

Definitionen av statliga bidrag i punkt 3 exkluderar vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner. **34**

Exempel på stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring samt tillhandahållande av garantier. Ett exempel på stöd som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner är statliga leveranser som svarar för en del av företagets försäljning. Det kan finnas fall där det är obestridligt att leveranserna leder till en ekonomisk fördel för företaget men där ett försök att avskilja affärsaktiviteterna från det statliga stödet lätt skulle kunna bli godtyckligt. **35**



Betydelsen av den ekonomiska fördelen i de ovannämnda exemplen kan vara sådan att upplysning om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte skall bli vilseledande. **36**

Räntefria lån eller lån med låg ränta är en form av statligt stöd men en kvantifiering av detta genom kalkylmässig ränta görs inte. **37**

I denna rekommendation inkluderar statliga stöd inte tillhandahållandet av infrastruktur genom förbättring av det allmänna transport- och kommunikationsnätet och genom tillhandahållandet av förbättrade hjälpmedel, såsom permanenta bevattnings- eller vattenledningssystem för ett helt lokalt samhälle. **38**

UPPLYSNINGAR

Följande upplysningar skall lämnas: **39**

- a) *Tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag, inklusive hur bidragen presenteras i de finansiella rapporterna.*
- b) *Karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som redovisats i balans- och resultaträkningen och en indikation beträffande andra former av statliga stöd som företaget har åtnjutit direkt.*
- c) *Icke uppfyllda villkor och andra ansvarsförbindelser som är förknippade med de statliga stöd som redovisats i balans- och resultaträkningen.*

ÖVERGÅNGSREGLER

Ett företag som tillämpar denna rekommendation för första gången skall **40**

- a) *uppfylla upplysningskraven, när dessa är tillämpliga, samt*
- b) *i de fall tillämpningen av rekommendationen innebär ett byte av redovisningsprincip antingen*
 - I) *redovisa bytet av redovisningsprincip i enlighet med RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip eller*
 - II) *tillämpa redovisningsprinciperna i denna rekommendation enbart på bidrag eller delar av bidrag för vilka en fordran på staten eller en återbetalningsskyldighet uppstår efter rekommendationens ikraftträdande.*

IKRAFTTRÄDANDE

Denna rekommendation skall tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare. **41**



ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation (RR 28) överensstämmer med IAS 20 (reformatted 1994), Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance med följande undantag:

42

- IAS 20, punkt 2 (d) anger att IAS 20 inte behandlar statliga bidrag som avhandlas i IAS 41, Agriculture. Redovisningsrådet har inte givit ut någon motsvarande rekommendation. IAS 20, punkt 20 (d) har därför inte intagits i RR 28.
- RR 28 träder i kraft den 1 januari 2003. IAS 20 trädde i kraft den 1 januari 1984.



BILAGA

ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL

Överensstämmelse med IAS 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance

IAS 20 trädde i kraft 1984 och är därigenom en av IASB:s äldsta nu gällande rekommendationer. Dess utformning avviker från utformningen av nyare International Accounting Standards. Bland annat innehåller IAS 20 kommentarer till olika tänkbara alternativa redovisningsmetoder. Dyliga kommentarer och argument för och emot olika redovisningsalternativ återfinns i nyare IAS i en särskild bilaga, Basis for Conclusions. Redovisningsrådet har mot den bakgrunden övervägt huruvida RR 28 borde ges en mer aktuell utformning än IAS 20. Rådet har emellertid kommit till slutsatsen att övervägande skäl talar för att RR 28 bör utformas efter samma principer som Redovisningsrådets övriga nyare rekommendationer, dvs. i så nära anslutning som möjligt till motsvarande IAS.

Överensstämmelse med Bokföringsnämndens rekommendation R 5, Redovisning av statliga stöd

Innehållet i Bokföringsnämndens rekommendation R 5, Redovisning av statliga stöd, överensstämmer med principerna i RR 28, med undantag av att RR 28, punkt 24 tillåter två alternativa sätt att redovisa bidrag relaterade till tillgångar medan R 5, punkt 12 endast tillåter ett. Den redovisning som anges i R 5 överensstämmer med ett av alternativen i RR 28, punkt 24.

■



© Copyright Redovisningsrådet 2002

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.



REDOVISNINGSRÅDET

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM

TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50

www.redovisningsradet.se