

Frågor i redovisningen

– avseende korttidsarbete

De åtgärder som vidtagits för att mildra de ekonomiska konsekvenserna av coronakrisen leder till en del frågor när det gäller företagens redovisning. I denna artikel redogör FAR:s policygrupp för redovisning för de redovisningsmässiga effekter som uppstår avseende åtgärden att minska lönekostnaden vid korttidsarbete (tidigare benämnt korttidspermittering). Den redovisningsmässiga hanteringen kan variera beroende på vilka redovisningsnormer som tillämpas, här redogörs för effekter enligt IFRS, RFR 2, K3 och K2.

Text: **Pernilla Lundqvist och Eva Törning**



orttidsarbete innebär att arbetsgivare kan minska anställdas arbetstid utan att de sägs upp från sina anställningar. Anställda får i stället gå ner i arbetstid men behålla stora delar av sin lön och företag kan nu

tillfälligt få stöd från staten för att täcka stora delar av kostnaden för de anställda som har minskad arbetstid. Det aktuella stödet för korttidsarbete grundar sig på lag 2013:948 om stöd vid korttidsarbete. Med anledning av rådande pandemi antogs ändringar i lagen 2 april 2020 (förordning 2020:208).

Vi går i denna artikel inte in ytterligare på regelverken för korttidsarbete såsom innebörden av korttidsarbete och vad som krävs för att erhålla stödet etc., denna information finns i ovan angiven lag och förordning samt på olika webbplatser, bland annat på Tillväxtverkets webbplats då Tillväxtverket är den myndighet som godkänner och betalar ut stödet. Det finns ett antal villkor som måste vara uppfyllda för att företag ska vara berättigade till stödet och det finns också villkor om återbetalningsskyldighet i det fall stöd erhållits men att företaget inte är berättigad till det.

Riksdagen röstade 2 april igenom regeringens förslag som presenterades 16 mars och den nya lagen trädde i kraft 7 april. Stödet kan dock godkännas retroaktivt för korttidsarbete från 16 mars. Tidpunkten för beslutet, dess retroaktiva verkan och bedömning av om stödet kommer att erhållas även om det inte är beslutat/utbetalt innebär ett antal redovisningsmässiga frågeställningar:

- Kan det offentliga bidraget beaktas i redovisningen per 31/3-2020 trots att riksdagen ej beslutat om den nya bestämmelsen per detta datum?
- Är stödet ett offentligt (statligt) bidrag enligt definitionen i redovisningsnormerna?
- Vid vilken tidpunkt redovisas det offentliga bidraget?
- Presentation av det offentliga bidraget i resultaträkningen?
- Hur ska skillnad mellan lön och offentligt bidrag redovisas?

Kan bidraget beaktas i redovisningen per 31/3-2020

Beslutet om stödet var ej fattat per 31/3 utan detta skedde 2 april, det vill säga efter rapportperiodens utgång. Per 31/3 fanns dock ett förslag från regeringen

och det fanns även information om att riksdagspartierna var överens. Beslut fattades 2 april och bestämmelserna gällde retroaktivt från 16 mars. Detta innebär att bestämmelserna i redovisningen avseende händelser efter rapportperiodens utgång aktualiseras. Se ÅRL 2:4 p.3b, IAS 10 Händelser efter rapportperioden, RFR 2, K3 kapitel 32 samt K2 2.11.

Även om redovisningsnormerna inte är helt enhetliga och att omfattningen av normerna skiljer sig åt bedömer vi dock att slutsatsen blir densamma i denna fråga oavsett vilket regelverk som tillämpas, det vill säga att de nya bestämmelserna beaktas per 31/3 även om de inte var beslutade. Dock kan redovisningstidpunkten skilja sig åt mellan de olika regelverken, se vidare nedan.

Vårt att notera är dock att K2 och K3 enbart tar sikte på bokslut och upprättande av årsredovisning medan ÅRL även tar sikte på delårsbokslut och delårsrapporter (9 kap. ÅRL). Företag som upprättar delårsrapporter enligt IFRS tillämpar IAS 34 Delårsrapportering (om inte fullständiga rapporter upprättas även i delårsbokslutet). Enligt IAS 34.28 framgår att som huvudregel tillämpas samma redovisningsprinciper som vid upprättande av årsbokslut.

Utgångspunkten i bestämmelserna om händelser efter rapportperioden (i vissa regelverk även benämnt balansdagen eller räkenskapsårets utgång) är att händelser som uppstår mellan rapportperiodens utgång (till exempel 31/3) och fram till den finansiella rapporten avges ska beaktas redan per rapportperiodens utgång om händelsen bekräftar förhållandet som förelåg per rapportperiodens utgång.

Händelser efter rapportperioden i det aktuella fallet är att riksdagen beslutat om lagändringen, dessutom retroaktivt och lagen har trätt i kraft. Förhållandet per 31/3 var att förslag förelåg, det fanns enighet mellan riksdagspartierna och förslaget innebar retroaktivitet. FAR:s policygrupp för redovisning anser därför att företag vid bokslutet 31/3 beaktar riksdagens beslut som en händelse efter rapportperioden som bekräftar ett förhållande som förelåg per rapportperiodens utgång. Detta gäller oavsett redovisningsregelverk. Dock måste bestämmelserna nedan beaktas för att bedöma om en fordran och intäkt kan redovisas eller inte per 31/3.

Är stödet ett offentligt bidrag?

FAR:s Policygrupp för redovisning har kommit till slutsatsen att ersättningen för korttidsarbete utgör ett offentligt (statligt) bidrag enligt samtliga fyra regelverk; IFRS, RFR 2, K3 och K2 (se IAS 20, RFR 2, K3 kap. 24, K2 kap. 6). Offentliga 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. Offentliga bidrag inkluderar inte sådana former av offentliga stöd som inte rimligtvis kan åsättas ett värde och inte heller transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktion.

Vid vilken tidpunkt redovisas det offentliga bidraget?

Offentliga bidrag ska inte redovisas i balansräkningen förrän det:

- IFRS och RFR 2: föreligger *rimlig säkerhet* att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen och bidragen med *rimlig säkerhet* kommer att erhållas (IAS 20.7). Om händelser efter rapportperiodens utgång bekräftar förhållandet per rapportperiodens slut (IAS 10)
- K3: *har uppfyllt* de villkor som är förknippade med bidragen (K3 24.3). I de fall bidraget är förenat med krav på framtida prestation; när prestationen är utförd (K3 24.4). Om händelser efter balansdagen bekräftar förhållandet per balansdagen ska även dessa händelser beaktas per balansdagen (K3 kap. 32). Observera dock att kravet på att inte vara på obestånd per ansökningstidpunkten inte kan vara uppfyllt 31/3-2020 i den aktuella frågan.
- K2: senast per balansdagen *uppfyller villkoren* för att ta emot bidraget (K2 6.27). 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). Observera dock att kravet på att inte vara på obestånd per ansökningstidpunkten inte kan vara uppfyllt 31/3-2020 i den aktuella frågan.
- Detta innebär att det som är kritiskt för om och när bidraget kan redovisas som fordran och intäkt/kostnadsreduktion (se mer om presentation nedan) är att först identifiera villkoren för att erhålla bidraget och sedan när dessa *bedöms* uppfylla respektive *är* uppfyllda. Kriterierna för att erhålla

bidraget framgår av lag och förordning men även av villkor som sätts upp av Tillväxtverket som sedan slutligen beslutar om ett företag har rätt till stödet. Villkoren är dock inte självklara och kräver en hel del tolkning.

Nedan redogörs för vid vilken tidpunkt det offentliga stödet för korttidsarbetet ska redovisas enligt IAS 20, RFR 2, K3 kapitel 24 samt K2 kapitel 6. Tidpunkten avser såväl löpande bokföring som redovisning i samband med bokslut och delårsrapport.

Ur ett redovisningsperspektiv kan man tänka sig olika tidpunkter för redovisning; lönetidpunkt, ansökningstidpunkt, eller beslut/utbetalningstidpunkt. För att exemplifiera detta visas ett scenario nedan där de frågor som uppkommer vid de olika tidpunkterna belyses. I scenariot antar vi att lönerna avser mars, korttidspermittering har skett per 16 mars eller senare i mars, ansökan görs i april och beslut/utbetalning kommer i maj.

1. **Redovisning i lönemånaden enligt IFRS och RFR 2:** Redovisning av intäkt och fordran görs i mars eftersom lönerna avser och utbetalas i mars. Detta är endast möjligt om företaget enligt IAS 20.7 med *rimlig säkerhet* kan bedöma att villkoren kommer att uppfyllas och att bidraget med *rimlig säkerhet* kommer att erhållas. Villkoren innebär bland annat att man inte är på obestånd per ansökningstillfället, inte är skyldig att upprätta kontroll-balansräkning eller inte är föremål för företagsrekonstruktion vid ansökningstillfället. Observera att det även finns andra villkor att ta hänsyn till för att beviljas stödet. Utgångspunkten är alltså att kunna göra en bedömning med *rimlig säkerhet* att villkoren kommer att uppfyllas och att stödet med rimlig säkerhet kommer att erhållas. Se även IAS 20.8-22. Även händelser efter rapportperioden beaktas. Om bedömningen med rimlig säkerhet inte kan ske per 31/3 samt med beaktande av händelser efter rapportperioden sker redovisningen vid senare tidpunkt. Motsvarande bestämmelser gäller enligt RFR 2.

Redovisning i lönemånaden enligt K3 och K2: Enligt K3 och K2 är inte villkoren för intäktsredovisning uppfyllda eftersom samtliga villkor för att få bidraget inte är uppfyllda per 31 mars. Det villkor som inte är uppfyllt är just obeståndsfrågan, men kan även vara andra villkor. Eftersom obeståndet inte avser förhållandet per 31 mars utan per ansökningsdagen kan inte händelser efter rapportperiodens utgång bekräfta förhållandet per 31 mars. Företag som tillämpar K3 eller K2 kan därför inte redovisa stödet per 31 mars eftersom villkoren inte är uppfyllda per 31 mars.

2. Redovisning i ansökningsmånaden IFRS och RFR 2: Redovisning sker i april för att ansökan görs då. Detta kan vara redovisningstidpunkten enligt IFRS och RFR 2 om redovisningen inte skedde per 31/3 enligt ovan.

Redovisning i ansökningsmånaden K3 och K2: Enligt K3 24.3 ska ett offentligt bidrag som inte är förenat med framtida prestation intäktsredovisas som intäkt när villkoren för att få bidraget är uppfyllt. Detsamma gäller enligt K2 6.27 varför redovisning enligt K3 och K2 normalt sker i ansökningsmånaden eller i besluts-/utbetalningsmånaden.

IFRS och RFR 2 ger alltså utrymme för företagets egna bedömning. K3 och K2 däremot anger enbart att villkoren ska vara uppfyllda vilket är ett binärt villkor; antingen är villkoren uppfyllda eller så är de inte det. Det behövs därför ingen bedömning på motsvarande sätt som enligt **IFRS och RFR 2**.

3. Redovisning i besluts-/utbetalningsmånaden: Redovisning sker i maj för att beslut och utbetalning sker. Vid denna tidpunkt har beslut och utbetalning skett och är då senaste tidpunkten för redovisning enligt IFRS och RFR 2 om redovisning ej skett tidigare. Enligt **K3 och K2** kan detta vara tidpunkt då villkoren är uppfyllda och därmed intäkt redovisas om inte detta kunde ske i ansökningsmånaden. Dock måste bedömning ske att

inte återbetalningsskyldighet föreligger, oavsett regelverk.

Ovanstående innebär att enligt **IFRS och RFR 2** måste bedömningen ske avseende om villkoren med rimlig säkerhet bedöms vara uppfyllda och om stödet med rimlig säkerhet kommer att erhållas samt med beaktande av händelser efter rapportperiodens utgång. För **K2 och K3** krävs dock att samtliga villkor för att få stödet ska vara uppfyllda per balansdagen. Vi vill återigen betona vikten av att gå igenom villkoren för att få stödet, vilka i många fall kan vara svåra att bedöma om de är uppfyllda eller inte.

Stödet kan beviljas för högst sex månader i följd med en möjlighet att ansöka om ytterligare tre månader. Hänsyn måste också tas till för vilken period stödet avser att täcka, vilken period som ansökan skett i, vilken period bedömning sker att villkoren rimligen säkert kommer att uppfyllas respektive när villkoren är uppfyllda samt när beslut och utbetalning sker och händelser efter balansdagen. Detta måste beaktas även för ansökningar som sker i annan period än vad som anges i exemplet ovan.

Presentation av det offentliga bidraget i resultaträkningen

IFRS och RFR 2 – IAS 20.29

Bidrag hänförliga till resultatet redovisas som del av resultatet, antingen separat eller under en allmän rubrik som "övriga intäkter"; alternativt dras de av vid redovisning av motsvarande kostnader, det vill säga kostnadsreduktion. Företag kan alltså välja metod.

K3 – punkt 24.3

K3 anger enbart att bidraget ska redovisas som intäkt, dock inte vilken typ av intäkt. Det finns ingen ytterligare vägledning i FARs RedR1. Bidraget kan dock anses utgöra en övrig rörelseintäkt enligt definitionen av sekundära intäkter i ÅRL därför anser FAR:s Policygrupp för redovisning att stödet ska redovisas i posten *Övriga rörelseintäkter*.

K2 – punkt 6.30

Enligt K2 redovisas bidrag som avser att täcka rörelsekostnader i posten Övriga rörelseintäkter.

Redovisning av skillnad mellan lön och det offentliga 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 procent erhåller den anställde 92,5 procent av sin ordinarie lön. Detta innebär att den anställde erhåller kompensation även under den period partiell arbetsbefrielse införs. Den anställde erhåller 52,5 procent av sin lön under sin frånvaro som uppgår till 60 procent i detta exempel. Arbetsgivaren bidrar med 7,5 procent för den partiella frånvaron medan staten står för resterande 45 procent av lönekostnaden under frånvaroperioden förutsatt att villkoren för att erhålla bidraget uppnås. Detta bör ses som en merkostnad för företagets anställda (ökad lönekostnad för den arbetade tiden). Därmed ska företaget inte göra någon avsättning för mellanskillnaden under den tid som företaget får bidrag för korttidsarbete utan kostnaden redovisas i den perioden den anställde arbetar. I IFRS behandlas redovisning av betald korttidsfrånvaro i IAS 19.13-18. 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 ersättningar till anställda i form av betald frånvaro redovisas i den period som frånvaron inträffar. Detsamma gäller under RFR 2. I K3 28.4 anges motsvarande redovisning. K2 har inte någon specifik skrivning om detta men vi bedömer att redovisning sker på samma sätt redogjorts för ovan.

Sammanfattning

- Riksdagsbeslutet 2/4 beaktas som en händelse efter rapportperiodens utgång som bekräftar förhållandet per 31/3 och de nya bestämmelserna om stöd för korttidsarbete är alltså aktuella i bokslutet 31/3.
- Redovisning enligt IFRS och RFR 2: möter

definitionen av statligt stöd enligt IAS 20. Redovisas som fordran och intäkt när bedömning sker att det är *rimligen säkert* att villkoren bedöms uppfyllas och det är *rimligen säkert* att stödet kommer att erhållas (IAS 20). Händelser efter rapportperiodens utgång beaktas (IAS 10). Stödet presenteras i resultaträkningen antingen som en övrig rörelseintäkt eller kostnadsreduktion (IAS 20).

- Redovisning enligt K3 och K2: möter definitionen av statligt stöd enligt kap. 24 respektive kap. 6. Redovisas som fordran och intäkt när villkoren för att erhålla stödet är uppfyllda (kap. 24 respektive kap. 6). Händelser efter balansdagen beaktas (kap. 32 respektive kap. 6), observera dock att obeståndskriteriet inte kan vara uppfyllt per 31/3 eftersom ansökan kunde ske först 7/4. Stödet klassificeras i resultaträkningen som Övrig rörelseintäkt (kap. 24 respektive kap. 6).
- Någon avsättning redovisas inte för företagets merkostnad för den partiella arbetsbefrielsen i samband med korttidsarbete. Denna merkostnad redovisas som lönekostnad i de perioder frånvaron inträffar. Detta gäller IFRS, RFR 2, K3 och K2.

FAR:S POLICYGRUPP FÖR REDOVISNING
genom Pernilla Lundqvist och Eva Törning.