

32 Statliga stöd

32.1 RR 28 Statliga stöd

Tillämpnings- område

RR 28 ska tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar avseende dessa. Rekommendationen behandlar inte statliga stöd som ges till företag i form av avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst, såsom investeringsavdrag och skattemässiga överavskrivningar. Rekommendationen behandlar inte heller statligt ägande i företag.

Sammanfattning

Statliga stöd har betydelse vid utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av mottagna resurser/bidrag. För det andra bör företaget upplysa om i vilken omfattning det åtnjuter statliga stöd. Det underlättar jämförelser med tidigare år och med andra företags finansiella rapporter.

Definitioner

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

Statligt stöd är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel till ett företag som uppfyller vissa kriterier.

Statliga bidrag är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyller eller kommer att uppfylla vissa villkor.

Bidrag relaterade till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget anskaffar anläggningstillgångar.

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

Lån som kan efterskänkas är lån där långivaren avstår från betalning på vissa villkor.

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

Statliga bidrag

Statliga bidrag ska inte redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger en rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som ställs och att bidragen kommer att erhållas.

Ett statligt lån som kan efterskänkas ska behandlas som ett statligt bidrag först när det föreligger en rimlig säkerhet för att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet ska efterskänkas.

Statliga bidrag ska inte redovisas direkt mot eget kapital utan över resultaträkningen. Bidragen ska periodiseras på samma sätt och över samma perioder som de kostnader som bidragen är avsedda att täcka.

Statliga bidrag som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft, eller på annat sätt inte är förbundet med framtida kostnader, ska redovisas i resultaträkningen då företaget erhåller en fordran på staten. Ett statligt bidrag kan lämnas i form av en icke-monetär tillgång, såsom mark, som ska användas av företaget. I sådana fall är det vanligt att fastställa tillgångens verkliga värde och att redovisa både tillgången och bidraget till detta värde. Statliga bidrag som är relaterade till tillgångar, inklusive icke-monetära tillgångar som redovisas till verkligt värde, ska redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.

I det fall bidraget tagits upp som en förutbetalad intäkt, ska det redovisas i resultaträkningen på ett systematiskt och rimligt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

I det fall bidraget reducerat tillgångens redovisade värde kommer det redovisade resultatet att påverkas under tillgångens nyttjandeperiod genom lägre avskrivningar.

Bidrag relaterade till resultatet kan redovisas som en intäktspost i resultaträkningen – antingen separat eller under en allmän rubrik såsom övriga intäkter – eller alternativt redovisas som en minskning av motsvarande kostnader.

I det fall det skulle uppstå en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag, som är relaterat till resultatet, ska i första hand en reduktion ske av de eventuellt återstående förutbetalda intäkter som är hänförliga till bidraget. Om återbetalningen

överstiger återstående förutbetalda intäkter, ska återbetalningen omedelbart redovisas som en kostnad.

En återbetalning av ett bidrag relaterat till en tillgång ska redovisas som en ökning av tillgångens redovisade värde eller som en minskning av den förutbetalda intäkten, beroende på vilken redovisningsmetod som ursprungligen valts. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats om bidraget aldrig erhållits ska omedelbart redovisas som kostnad.

Andra statliga stöd

Definitionen av statliga bidrag utesluter vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner. Exempel på den första formen av stöd är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring. Exempel på den andra formen av stöd är fall där försäljning till staten svarar för en stor del av företagets totala försäljning.

Betydelsen av den ekonomiska fördelen av det statliga stödet i dessa fall kan vara sådan att upplysningar om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte ska bli vilseledande.

Upplysningar

Upplysningar ska lämnas om tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag samt karaktären på och omfattningen av de bidrag som redovisats i balans- och resultaträkningen. En ”indikation” ska lämnas beträffande andra former av statliga stöd som företaget åtnjutit direkt. Om det finns icke uppfyllda villkor och andra ansvarsförbindelser som är hänförliga till de statliga stöd som redovisats i balans- och resultaträkningen, ska upplysning också lämnas om detta.

32.2 BFN R 5 Redovisning av statliga stöd

Tillämpningsområde

BFN:s rekommendation BFN R 5 behandlar statliga och kommunala stöd till näringsidkare. Eftersom rekommendationen ger uttryck för grundläggande principer för redovisning av stöd, kan den också tillämpas på stöd från andra stödgivare.

Rekommendationen behandlar inte stöd som har verkan endast vid taxeringen, bostadskrediter i bostadsföretag eller tillskott med villkor om att återbetalning ska ske i form av del av intäkterna av ett visst projekt.

Sammanfattning

Det som avgör om ett stöd ska intäktsföras eller skuldföras är villkoren för stödet. Stöd utan återbetalningsskyldighet ska

intäktsföras. Om stödet är förenat med återbetalnings-skyldighet, får det intäktsföras endast om det med hög grad av sannolikhet inte kommer att återkrävas.

Stöd som inte ska bokföras som intäkt ska skuldföras. Skuldföring sker fr.o.m. den tidpunkt då det utbetalas. Skuldförda stöd som senare efterskänks ska då intäktsföras.

Intäktsredovisningen av stöd ska ske på sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad som ska täckas av stödet. Är det fråga om kostnader under flera år, ska stödet fördelas över tiden. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet. Har stöd som ska intäktsföras beviljats, men inte utbetalats, ska det redovisas som en fordran.

Stöd som avser förvärv av en omsättningstillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde. Detsamma gäller för anläggningstillgångar, vilket innebär att tillgången ska redovisas till nettoanskaffningsvärde, som också utgör grund för beräkning av avskrivningarnas storlek. Uppgift om bruttoanskaffningsvärde och erhållet stöd ska lämnas i not.

Stöd ska i resultaträkningen redovisas under samma rubrik som de kostnader som stödet avser att täcka. Avser stödet t.ex. rörelsekostnader ska det redovisas under övriga rörelseintäkter eller reducera rörelsekostnaderna med upplysning om förhållandet i not.

Stöd ska redovisas i resultat- och balansräkningen på ett likartat sätt år från år. Om det sker väsentliga ändringar i klassificeringen, ska upplysningar lämnas i årsredovisningen.

För alla stöd av väsentlig betydelse för bedömning av företagets resultat och ställning ska upplysning lämnas om innehållet och omfattningen om erhållna stöd samt hur detta har redovisats. Av upplysningarna ska framgå bl.a. vilka former av stöd som utgått, villkoren för stöden samt vilka redovisningsprinciper som tillämpats.

32.3 Inkomstskatt

Särskilda skatteregler om näringsbidrag finns i 29 kap. IL. Skattereglerna gäller dock bara för bidrag från, staten, EU, landsting och kommuner, dvs. inte stöd från privata bidragsgivare, såsom företag och näringslivsorganisationer.

I skattebestämmelserna regleras i vissa avseenden också beskattningstidpunkten. Om ett näringsbidrag används för en

utgift som ska dras av omedelbart ska bidraget också tas upp till beskattning omedelbart (29 kap. 5 § IL). Används näringsbidrag för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskingsavdrag ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget (6 §). Den skattskyldige har rätt att skjuta upp beskattningen av ett näringsbidrag som betalas ut i förskott till det år då bidraget används (8 §).

32.4 Mervärdesskatt

Ett stöd kan enligt ML betraktas på olika sätt. Det kan vara frågan om s.k. ”oberoende bidrag” som inte kan anses som omsättning av tjänst mot vederlag. Någon beskattning av stödet blir då inte aktuell. En mottagare av stöd kan i vissa fall anses ha tillhandahållit en tjänst åt den som utger stödet. Stödet kan då betraktas som ett vederlag för en mottagen tjänst. Om en omsättning mot vederlag föreligger får avgöras enligt de allmänna reglerna i ML.

I 7 kap. 3 a § ML anges också att bidrag som är direkt kopplade till priset av en vara eller tjänst ska ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelsen tar sikte på situationer då tre parter är inblandade; en säljare, en köpare och en bidragsgivare. Är det bidrag som bidragsgivaren lämnar till säljaren direkt kopplat till priset på en leverans till köparen ska det ingå i beskattningsunderlaget. Säljaren ska då redovisa utgående skatt på det erhållna bidraget. Att avgöra hur ett bidrag ska behandlas från mervärdesskattesynpunkt är ofta komplicerat.

32.5 Rättspraxis m.m.

- | | | |
|---|--|--------|
| Akutgruppens uttalanden | – Statliga stöd utan uttryckligt samband med företagens löpande verksamhet | URA 19 |
| Skatteverkets ställningstaganden | – Redovisning och beskattning av bidrag till forskningsverksamhet | 2001:2 |