



EKONOMI-  
HÖGSKOLAN

Företagsekonomiska Institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT21

# Problematiska aspekter gällande redovisning av COVID-19 aktuella stöd och bidrag

En explorativ uppsats kopplad till redovisningsprinciper och bokföringsnormer

Författare:

Christian Brams

Johan Leirup

Alexander Waldo

Handledare:

Kristina Artsberg

# Förord

Vi vill inleda denna uppsats med ett stort tack till vår handledare Kristina Artsberg vid Lunds Universitet som har väglett oss genom uppsatsen. Kristinas vägledning har varit viktigt och till stor hjälp för oss att kunna utveckla och förbättra vår uppsats.

Vi vill också tacka våra intervjupersoner från KPMG, FAR, Bokföringsnämnden och Barry Callebaut som har tagit tid från sin arbetsdag och delgivit oss väsentlig information för uppsatsens genomförande.

Vår önskan med denna uppsats är att klargöra redovisningen kring statliga stöd och bidrag framförallt efter inträdandet av covid-19 pandemin och de frågor som uppstått efter det.

# Sammanfattning

**Examensarbetets titel:** Problematiska aspekter gällande redovisning av COVID-19 aktuella stöd och bidrag

**Seminariedatum:** 2021-06-02

**Ämne/kurs:** FEKH69, Företagsekonomi: Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 hp

**Författare:** Christian Brams, Johan Leirup, Alexander Waldo

**Handledare:** Kristina Artsberg

**Fem nyckelord:** Statliga stöd, God redovisningssed, Covid-19, IAS 20, K3

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att undersöka problem angående redovisningen av statliga stöd och bidrag efter inträdet av covid-19 pandemin. Vårt fokus kommer vara att klargöra de oklarheter som finns gällande hur stöden och bidragen redovisas och när de kan behandlas i redovisning och även huruvida de etablerade normer gällande redovisning har tillämpats.

**Metod:** En kvalitativ fallstudie utförs som metod där vi intervjuat experter inom redovisningen av statliga stöd och bidrag. Vi har också använt oss av flertalet vetenskapliga artiklar på ämnet för att bilda teoretiska principer. Vår teori baseras på processer från grundad teori som relaterar till den tidigare forskningen för att till sist kunna bilda sig en formell teori som kan appliceras på ett empiriskt material.

**Teoretiska perspektiv:** Studien utgår från *God redovisningssed*, *Normativ redovisningsteori*, *Kongruensprincipen*, *Periodiseringsprincipen* och *Revenue recognition* och även tidigare forskning för att analysera området.

**Empiri:** De studieobjekten vi valt är KPMG, FAR, Bokföringsnämnden, Barry Callebaut, Srf konsulterna och Svenskt näringsliv. De har varit våra experter och den information som vi fått från dem har stått som grund till den data som har analyserats.

**Resultat:** Resultatet av det insamlade materialet visar att det har funnits en del oklarheter angående hur statliga stöd covid-19 stöden ska redovisas. De oklarheter som uppstått är när stöden ska få upptas i redovisningen. Periodiseringsproblem fanns länge för de som har använt sig av K2 och K3 och det dröjde långt in på pandemin innan BFN kom med nya råd.

# Abstract

**Title:** Problematic aspects regarding accounting of Covid-19 related government grants and assistance

**Seminar date:** 2021-06-02

**Course:** FEKH69, Business Administration: Bachelor Degree Project in Financial and Management Accounting, 15 hp

**Authors:** Christian Brams, Johan Leirup, Alexander Waldo

**Advisor:** Kristina Artsberg

**Key words:** Government grants, Generally Accepted Accounting Principles , Covid-19, IAS 20, K3

**Purpose:** The purpose with the essay is to study the problems regarding accounting of government grants and assistance since the beginning of the covid-19 pandemic. Our focus will be to bring clarity to the uncertainties regarding how the government grants and assistance shall be accounted for and when they are supposed to be accounted for. Even established norms about accounting have been applied.

**Methodology:** A quality case study has been used as a method where we have interviewed experts in the area of accounting of government grants and assistance. We have also used various scientific articles on the subject to form theoretic principles for the essay. Our theories are based on processes from existing theory which correlate to previous research so that we can create a theory that can be used on the empirical material.

**Theoretical perspectives:** The study is taken its basis from good accounting practice, normative accounting theory, the principle of congruence, accrual concept and revenue recognition together with previous research to analyse the data collected.

**Empirical foundation:** The study objects we have used are KPMG, FAR, the Swedish Accounting Board, Barry Callebaut, Srf konsulterna and Svenskt näringsliv. They have been our experts and the information we have received from them has been the basis of the empirical data that has been analysed.

**Conclusions:** The results from the gathered material show that there has been a number of uncertainties regarding how government grants and assistance should be accounted for. The uncertainties that have arisen have been about when the grants and assistance should be accounted for. Problems regarding accrual accounting existed for some time for those who have used K2 and K3 and it had gone a long time into the pandemic before the Swedish Accounting Board released new general recommendations.

# Innehållsförteckning

<b>Förord</b>	<b>1</b>
<b>Sammanfattning</b>	<b>2</b>
<b>Abstract</b>	<b>3</b>
<b>1 Inledning</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.3 Syfte och frågeställning	10
1.4 Avgränsningar	10
<b>2 Metod</b>	<b>11</b>
2.1 Datainsamlingsmetoder	12
2.1.1 Dokumentinsamling	12
2.1.2 Intervjuer	13
2.2 Forskningsansats	13
2.3 Urval	14
2.4 Primär- och sekundärkällor	14
2.5 Metodproblem	15
2.6 Validitet och reliabilitet	15
2.7 Empiri - och analysmetod	15
<b>3 Teori</b>	<b>16</b>
3.1 Redogörelse av redovisningsprinciper	16
3.2 Teori, modell, ramverk och begrepp	18
3.2.1 Normativ redovisningsteori	18
3.2.2 Kongruensprincipen	19
3.2.3 God redovisningssed	19
3.2.4 Periodiseringsprincipen	21
3.2.5 Revenue recognition	21
3.3 Summering av innehållet i teorikapitlet	22
<b>4 Regelverk</b>	<b>23</b>
4.1 IAS 20	23
4.2 Bokföringsnämndens allmänna råd	25
4.3 Summering av regelverk	26
<b>5 Empiri</b>	<b>27</b>
5.1 Intervjubakgrund	27
5.1.1 KPMG	27
5.1.2 Bokföringsnämnden	27
5.1.3 Barry Callebaut	28
5.1.4 Svenskt Näringsliv	28
5.1.5 FAR	28
5.1.6 Srf konsulterna	29

5.2 Olika stöd och bidrag	29
5.2.1 Restriktioner och stöd	29
5.2.2 Centralt belysta stöd	30
5.2.3 BFN stödhantering	32
5.3 Den praktiska tillämpning av regelverket	34
5.3.1 Observation	34
5.3.1.1 Regelverk	35
5.3.1.2 Hantering av stöd och bidrag	36
5.3.2 Bokföringsnämndens observationer	37
5.3.2.1 Redoviningens frågeställningar	37
5.3.2.2 Likvidationspliktig	38
5.3.3 Verksamhets observation	39
5.3.3.1 Oklarheter kring regelverk och vilkor	39
5.3.3.2 Följande av normer	40
5.4 Komplikation	41
<b>6 Analys</b>	<b>44</b>
6.1 Regelverkets tolkning	44
6.1.1 Allmänna problem av applicering av regelverket	44
6.1.2 Likvidationspliktig	45
6.1.3 Värdering	46
6.2.4 Empirisk oenighet	47
6.1.5 Oklarheter vid olika stöd	48
6.2 Normbildning och god redovisningssed	48
6.3 Effekter för redovisning framöver	49
<b>7 Slutsatser</b>	<b>51</b>
<b>8 Diskussion</b>	<b>52</b>
8.1 Diskussion gällande uppsatsens första frågeställning	52
8.2 Diskussion gällande uppsatsens andra frågeställning	53
8.3 Diskussion kring relevansen till annan forskning	54
<b>9 Framtida forskning</b>	<b>56</b>
<b>10 Källhänvisning</b>	<b>57</b>
<b>11 Bilagor</b>	<b>61</b>
11.1 Bilaga 1	61
11.2 Bilaga 2	62

# 1 Inledning

*I det här avsnittet ska vi ge läsaren en förståelse om vad denna uppsats har för syfte och vi ska även introducera det ämnet som valts. Vi ska med hjälp av bakgrunden och problemdiskussionen i kommande avsnitt presentera uppsatsens frågeställning och syfte.*

## 1.1 Bakgrund

På grund av covid-19 pandemin som kom till Sverige i början av mars år 2020 och som vid dagens läge fortfarande pågår, har lett till att flera restriktioner införts i syfte att minska smittspridningen. Restriktionerna har påverkat många svenska företag negativt och många organisationer har varit tvungna att söka, samt ta emot statliga bidrag eller stöd för att kunna fortsätta driva sin verksamhet (Riksgälden, 2021). Restriktioner för samhällen har införts över hela världen och företagen i länderna har påverkats negativt. Inom redovisningen finns det olika standarder som har satts upp för att underlätta företagets redovisning gällande statliga stöd och bidrag.

International Financial Reporting Standards (IFRS) är en internationell standard rörande metoder för organisationers redovisning. IFRS är en standard som används över hela världen och sedan 2002 är det obligatoriskt för alla noterade europeiska företag i koncernredovisningen att tillämpa IFRS. International Accounting Standards (IAS) är en redovisningsstandard som IFRS tagit fram. (IFRS, 2021)

I IAS 20 förklaras det hur redovisning av statliga stöd och bidrag ska redovisas. IAS 20 har satt upp två definitioner av statliga stöd och statliga bidrag. IAS 20 definition av statliga bidrag är ”*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*” (IFRS-volymen 2020, 2020).

IAS 20 definierar statliga stöd som *”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 standard innefattar inte ekonomiska fördelar som lämnas endast indirekt genom åtgärder som påverkar allmänna affärs betingelser, såsom tillhandahållande av infrastruktur inom utvecklingsområden eller införande av handelsrestriktioner för konkurrenter”*.

Skillnaden på dessa begrepp är att statliga bidrag sker i samband med utbyte av att organisationen kommer uppfylla vissa förutbestämda villkor inom organisationen till exempel att de inte ska varsla personal. För statliga stöd är stöden istället en ekonomisk fördel för verksamheter som uppfyller vissa krav, vilket kan vara likvid kompensation vid införande av restriktioner som orsakar kostnader. (IFRS-volymer 2020, 2020).

Alla företag följer inte IAS, inom Sverige kan även K2 eller K3 tillämpas vid redovisning. Bokföringsnämnden (BFN) är en statlig myndighet som står under finansinspektionen. BFN har bland annat tagit fram den svenska redovisningsstandarden K2 och K3. K2 får endast tillämpas av mindre verksamheter i enlighet med gränsvärdena i årsredovisningslagen. K3 används av större svenska koncernbolag som vägledning inom koncernredovisning (BFN, 2020)

Under covid-19 pandemin och de restriktioner som införts under året, har konsumtionen minskat vilket har lett till att statliga bidrag och stöd har blivit aktuellt för många företag.

*”På grund av att covid 19 inträde och de restriktioner som följde, har företags omsättningen gått ner våldsamt “[SIC] - Conny Lysér*

*”Hotell och restauranger är väldigt hårt drabbade, samt turistnäring. Det är många företag som har de jobbigt och därmed är i behov av de här stöden, till exempel för att deras omsättningen har sjunkit dramatisk.”[SIC] - Conny Lysér*

Alla noterade europeiska företag som har varit tvungna att ta emot statliga bidrag eller stöd måste följa och tillämpa de krav som IAS 20 har satt upp för redovisningen av statliga bidrag och stöd inom koncernredovisning (IFRS, 2021). De svenska företagen som använder sig av K2 och K3 för sin redovisning måste följa de krav som BFN fastställt (BFN, 2020).



## 1.2 Problemdiskussion

Riksgälden är statens centrala finansförvaltning, de innehar ett ansvar att värna om finansiell stabilitet i den svenska ekonomin. Riksgäldens underlag till statsskuldens förvaltning 2020 antyder att covid-19 pandemin, samt de restriktioner som följde, har lett till att den svenska ekonomin har påverkats negativt. Staten vidtog flera åtgärder för att mildra den negativa påverkan av den svenska ekonomin, där de bland annat ökade utgifterna för statliga stöd (Riksgälden, 2021).

En svårighet som har uppstått gällande redovisningen av statliga stöd är att IAS 20 presenterar två metoder för hur stöden kan redovisas. De olika metoderna som IAS 20 har tagit fram är att statliga stöd antingen redovisas direkt mot eget kapital eller redovisas som en intäkt. Den ena metoden innebär att en organisation redovisar det statliga bidraget i balansräkningen och inte i resultatrapporten medan den andra metoden innebär att bidraget syns i resultatrapporten i den period som bidraget hör till. Det huvudsakliga med intäktsmetoden är att de statliga bidragen ska redovisas i resultatet som intäkt och matchas med de kostnader som bidraget är ämnat att ersätta (IFRS-volymer 2020, 2020).

Författarna Wong, J. & Wong, N. (2021) framhäver hur en pandemi likt covid-19 eller andra ekonomiska kriser kräver statliga stöd och bidrag som lösning för att lyfta ekonomin igen. Författaren menar att ekonomiska kriser skapar osäkerhet i investeringar och verksamheters finansiella position, vilket orsakar en viss stagnering inom den samhällsliga ekonomin och där den mest effektiva metoden för att stimulera ekonomin, är statliga stöd och bidrag. Författaren menar vidare att oklarheter existerar kring ämnet gällande hur statliga stöd och bidrag bör redovisas, baserat på IAS 20. Wong, J. & Wong, N. (2021) belyser hur Nya Zeeland har hanterat covid-19 pandemin med hjälp av statliga stöd och bidrag. Den Nya Zeeländska staten har observerat svårigheter kring utformningen av stöd och hur redovisningen ska genomföras.

Violeta Isai (2009) belyser en annan aspekt av IAS 20 gällande statliga stöd och bidrag, Isai förklarar att problemet ligger i de krav och villkor som finns för att vara kvalificerad för stöden. Författaren framhäver huruvida företagen uppnår kraven gällande de statliga stöd och bidrag för att ens ges möjligheten att följa IAS 20 standarden.

Organisationen ska inte redovisa bidraget eller stödet förrän det finns en rimlig försäkran om att de antingen uppfyller kraven eller kommer att få ta emot bidragen. Detta innebär att en bedömning skall genomföras huruvida organisationen kommer uppfylla kraven, om de kraven uppfylls nu eller vid senare tillfälle i framtiden. Detta menar Violeta Isai (2009) är en av eller den största problematiken kring regelverket IAS 20 gentemot när statliga bidrag och stöd kan ges.

Författarna Stadler och Nobes (2018) framhäver i artikeln ett liknande besvär där inom IAS 20 under punkt 15b som hänvisar hur villkor och krav gällande stöd och bidrag skall uppnås för att företaget ska vara berättigad till det stöd eller bidrag de sökt. Här uppstår ett dilemma enligt författaren gällande tolkningen av dessa krav och villkor som utges i samband med bidrag och stöden gentemot IAS 20 regelverkets kriterier (Stadler & Nobes, 2018). Detta problem framhävs i artikeln av Isai (2009) och är likt det hon belyser gällande redovisning av statliga stöd och bidrag i resultatet.

I Muthupandian (2009) artikel diskuteras det i vilken utsträckning en verksamhet har gynnats av de statliga stöd och bidrag som mottagits, men finner en viss oklarhet i huruvida det framhävs i redovisningen som ett bidrag eller som en intäkt. Här framstår det en oklarhet i vilken utsträckning som en organisation gynnats av de stöd och bidrag som mottagits, som är högst relevant att se vidare på då IAS 20 utger metoder gällande hur de ska redovisas men inte hur de ska direkt framhävas i redovisningen. Denna oklarhet är av intresse att se närmare på för att framtaga en eventuell förbättrad förståelse för i vilken utsträckning en verksamhet har gynnats av mottagandet av statliga stöd och bidrag, men även belysa eventuella kryphål som kan existera inom IAS 20 gentemot de statliga stöd och bidrag som utges (Muthupandian, 2009).

### 1.3 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att analysera problematiken kring redovisningen av statliga stöd och bidrag i relation till covid-19 pandemin. Fokus kommer att ligga på att reda ut de oklarheter som föreligger om hur de ska redovisas och när de kan tas upp i redovisning, samt huruvida de etablerade normerna gällande redovisning har tillämpats. Detta kommer vi besvara med hjälp av följande frågeställningar:

- *Hur har företag redovisat de statliga stöden som uppstått på grund av covid-19 pandemin?*
- *Vilka problem har uppstått med att tillämpa gällande regelverk på området?*

### 1.4 Avgränsningar

Uppsatsens avgränsningar utgörs av att det endast handlar om hur svenska koncernbolag redovisar statliga bidrag eller stöd i enlighet med IFRS och K3. IFRS är en internationell redovisningsstandard som noterade europeiska bolag måste följa i sin redovisning. K3 är ett svenskt redovisningsramverk framtaget av BFN som större svenska koncernbolag använder. Denna uppsats kommer därför endast att dra slutsatser om redovisning av statliga bidrag eller stöd enligt IFRS och K3 för svenska koncernbolag, detta till orsak av studiens magnitud för att upprätthålla en djupgående analys.

Ett återkommande ämne vid intervjuer har varit redovisningen av hyresrabatter, men då detta inte är ett statligt stöd kommer denna uppsats kommer inte direkt belysa det ämnet, men ämnet nämns för att ge en helhetsförståelse. Avgränsningen är utformad till endast direkta statlig stöd och bidrag som utges av svenska staten.

## 2 Metod

Vi har använt oss utav en kvalitativ fallstudie som metod där vi nyttjar experter inom redovisningen av statliga stöd och vetenskapliga artiklar för att bilda teorier bakom redovisningsprinciper, men även dokument i en viss utsträckning. Vår utgångspunkt kommer vara i de regelverk som finns om hur statliga stöd och bidrag ska redovisas och vad de är. Teorin bygger på processer från grundad teori som relaterar till den tidigare forskningen för att slutligen kunna bilda sig en formell teori som kan appliceras på ett empiriskt material (Bryman & Bell, 2017). Uppsatsen bygger också på en explorativ metod då uppsatsen undersöker ett område som till stora delar är okänt för tidigare forskning. Statliga stöd och bidrag är inget nytt men i och med att syftet är att undersöka hur covid-19 pandemin kan ha påverkat redovisning så anses en explorativ metod bäst lämpad (Bryman & Bell, 2017). I början har vi varit öppna med vad den insamlade datan skulle visa och vilka problem våra intervjupersoner skulle påvisa för att kunna skapa oss en bild om vad som behövdes forska vidare på.

Experterna som intervjuats har en varierad bakgrund inom området. Vi har bland annat intervjuat kanslichef på den statliga myndigheten Bokföringsnämnden, som arbetar med ämnet som utformar de lagar, regler, principer och normer som bör följas. Vidare har även redovisningsspecialister, redovisningsexperter och ekonomer intervjuats som applicerar och hanterar dessa regelverk för att ge bredare insyn i tillämpningen av de lagar och regler som finns. Utöver det har även dokument publicerade av Svenskt näringsliv samt Srf konsulterna nyttjats, som agerar mellanhand mellan revisorer och staten, de ser till att statens lagar och regler faller inom ramarna av verkligheten som revisorer innehar. FAR har också intervjuats, de lär ut och utbildar inom ekonomiområdet, däribland de lagar, regler, principer och normer som finns.

Val av dessa intervjupersoner baseras på deras kunskap inom området, detta antingen genom att de har varit med vid utformning av de regelverk som finns av statliga stöd och bidrag samt relaterade principer. Eller experter som hanterat praktisk applicering av statliga stöd och bidrag som med god erfarenhet kan kvalificerat uttala sig inom området.

## 2.1 Datainsamlingsmetoder

I den kvalitativa metod som har nyttjas har datainsamlingen skett via olika typer av källor. Dels har tidigare forskning använts för att skapa teoretiska modeller och principer, medan data har samlats in för det empiriska materialet genom intervjuer och datainsamling genom att studera olika dokument. Dokument har nyttjas inom området där intervjuer inte kunnat genomföras, detta för att utforska alla potentiella vinklar inom ämnet. Dessa har använts för att förstå och kartlägga hur olika typer av verksamheter kan påverkas på olika sätt genom redovisningsprinciper. En kvalitativ metod anses mer lämpad för studier där den data som samlas in kan vara av större behov av en djupare tolkning och analys (Bryman & Bell, 2017).

Efter den insamlade datan och empirin har skapats så har en självständig analys genomförts som stödjer sig på givna teorier och normer som har skapats på det material som samlats in. Utifrån denna analys har det resulterat i de slutsatser som presenteras för att kunna besvara den problematik och syfte som har presenterats i tidigare avsnitt. Det empiriska materialet baseras främst på den intervju som har skett med en redovisningsexpert inom områden som kunde belysa de problem och oklarheter som kan finnas på området. Det är ifrån denna intervju vidare efterforskning och andra intervjuer har visats behövas samt annan dokumentanalys (Bryman & Bell, 2017).

### 2.1.1 Dokumentinsamling

Vid behandling av dokument så finns det två olika typer av dokument som måste tas hänsyn till, personliga dokument och offentliga dokument, där offentliga är de dokument som publiceras av stat och myndigheter (Bryman & Bell, 2017). Utöver offentliga dokument från bland annat Bokföringsnämnden har även virtuella dokument använts från revisionsbyråer och svenskt näringsliv. John Scott (1990) lyfter att det finns fyra kriterier som bör tas hänsyn till vid studier av dokument som autenticitet, trovärdighet, representativitet, meningsfullhet. Dessa används för att granska och bedöma dokumentets tvetydighet och om det eventuellt kan innehålla några oklarheter eller till och med förvrängningar. Speciellt vid analyserandet av virtuella dokument är det viktigt att se till dessa kriterier, då vem som helst kan skapa ett virtuellt dokument och publicera material på internet (Scott, 1990). Vid skrivandet av uppsatsen har dessa kriterier tagits hänsyn till för att kunna värdera materialet trovärdighet och relevans.

Fördelen med de virtuella dokument har varit tillgängligheten av ett stort utbud av material av ett område som har varit i behov av en vid typ av efterforskning, där olika synvinklar har haft betydelse. Vi har mestadels använt oss av dokument i digital form för att kunna utveckla en teori som kan appliceras på den empiri som samlats in. Digitala dokument av revisionsbyråer, Bokföringsnämnden och även från Svenskt näringsliv har också varit kompletterande empiri till de intervjuer som har genomförts.

### 2.1.2 Intervjuer

Den genomförda studien har använt sig av en fallstudie där ett flertal intervjuer har genomförts för att kunna skapa ett empiriskt material för analys. Det centrala området som har undersökts är hur det statliga stödet har redovisats och vilka problem som har funnits och därför har frågorna varit fokuserade på det. Intervjuer som har genomförts har varit semistrukturerade där samma fråga har ställts till alla personer inom sin yrkeskategori, där följdfrågor har ställts efter hand som de har ansetts vara nödvändiga för djupare förståelse eller för att klargöra otydligheter (Bryman & Bell, 2017). Intervjuerna har varit med redovisningsansvarig på Barry Callebaut, Bokföringsnämndens kanslichef, redovisningsspecialister på KPMG och FAR.

## 2.2 Forskningsansats

Det finns två olika centrala forskningsansatser, den induktiva och den deduktiva. Den deduktiva bygger på att använda sig av teorier för att testa olika hypoteser. Den induktiva använder sig av den empiriska data för att skapa olika teorier när tidigare forskning inte finns (Bryman & Bell, 2017). Denna studie görs i ljuset av en global pandemi som har bidragit med statliga aktioner i större utsträckning som inte har kunnat studeras i tidigare forskning. Studien är därför baserad på en induktiv forskningsansats där ett empiriskt material har samlats in för att sedan kunna bilda sig en teori. Det är utifrån det empiriska materialet som en analys har kunnat växa fram och slutligen kunnat resultera i en slutsats.

Det kvalitativa materialet som samlats in under empiri är avgörande för att utforma de relevanta teoretiska aspekter som bör lyftas, därmed nyttjas en explorativ studiemetod gällande framtagandet av relevanta teorier samt regelverk. Den explorativa studiemetoden nyttjas till orsak av den begränsade mängd studier på området i fråga, därmed är denna metod bäst lämpad vid utformning av studiens forskning.

## 2.3 Urval

För att vår studie ska kunna bli så heltäckande som möjligt har ett urval av vilket empiriskt material som ska samlas in gjorts. I och med att uppsatsen använder sig av en fallstudie som metod så är inte urvalet slumpmässigt och lika oberoende som vid övrig datainsamling (Bryman & Bell, 2017). Urvalet av experter på redovisningsområdet har baserats på att få med revisorernas perspektiv genom att intervjua revisorer från större revisionsbyråer samt intervjua myndigheter i form av Bokföringsnämnden för att få perspektivet från de som utvecklar förutsättningar för en god redovisning. Slutligen har även ett övergripande urval från företagssidan gjorts genom att använda dokumentation publicerad av svenskt näringsliv samt Srf konsulterna. Detta för att få en så övergripande bild som möjligt för att inbegripa olika typer av verksamheter då många typer av verksamheter som har varit drabbade under pandemin. Slutligen har även lagar och regelverk använts såsom årsredovisningslagen, bokföringslagen, IFRS med främst IAS 20, K2 och K3 och även Bokföringsnämndens allmänna råd.

## 2.4 Primär- och sekundärkällor

Vi har valt att i största möjliga mån använda oss av primärkällor. Vad gäller den teoretiska delen av studien har vi använt oss av källor som även har blivit granskade av andra forskare för att kunna bidra med mer validitet till forskningen och dess relevans. Ett urval av källor har gjorts till de dokument och litteratur som har relevans för att kunna beskriva redovisning av statliga stöd och bidrag, och varför de ska redovisas på ett specifikt sätt. Primärkällor har använts för att få en så liten påverkan på källan som möjligt för att andra tolkningar inte ska kunna göra så att en annorlunda uppfattning kan bildas. Vetenskapliga artiklar ligger till grund för vår teori och dessa hittats genom Lunds universitets egen sökmotor lubsearch. Där har verktyget "peer review" använts för att endast visa resultat på vetenskapliga artiklar som har blivit granskade av andra forskare. Artiklarna som har valts ut har också varit begränsade till de som är skrivna på svenska eller engelska och till de artiklar som har behandlat övergripande teori om begreppsförklaring och grundläggande principer i redovisning av statligt stöd och statliga bidrag. Slutligen har urvalet av dessa artiklar också selekterat bort de artiklar som inte har något med europeiska unionens regelverk eller svensk rätt. Studien fokuserar därför på svensk lagstiftning, europeiska unionens lagstiftning och direktiv tillsammans med IFRS och IAS bestämmelser.

De huvudsakliga bestämmelserna IAS 20 och de regelverk som finns i K3. En del sekundärkällor har använts från myndigheter och liknande för att kunna bilda vidare tolkning till huruvida dessa regelverk kan tolkas (Bryman & Bell, 2017).

## 2.5 Metodproblem

Vid användandet av en kvalitativ metod som den som har beskrivits ovan kan det uppstå några potentiella problem. En sådan kan vara den tid och kostnad som kan behövas läggas av författarna för att få tag på primärkällan. Samtidigt som eventuella svårigheter kan uppstå med tolkningsproblem vid tillämpning av sekundärkällor då dessa källor redan har bearbetats av andra. Deras tolkning eller syfte med den data som delas kan ge en osjälvständig analys.

## 2.6 Validitet och reliabilitet

Validitet behandlar huruvida slutsatserna har en kausalitet med den teori och empiriska efterforskning som de har baserats på (Bryman & Bell, 2017). Den teori och empiriska forskning som har legat till grund för våra slutsatser anses vara väl utformad, vilket har underlättat ett arbetssätt för att kunna upprätta en analys som har kunnat resultera i våra slutsatser. I och med att studien som har genomförts, inte bygger på subjektiva observation utan är befäst i regelverk och i analys av företags agerande gällande deras redovisning, så anses uppsatsen ha hög validitet.

Reliabilitet beskriver följdriktigheten, överensstämmelsen och pålitligheten av studien (Bryman & Bell, 2017). Den metod som har använts under arbetets gång har beskrivits på ett noggrant sätt för att kunna förstå hur processen har sett ut. Det är därför möjligt att återskapa studien. Däremot kan studiens resultat variera beroende på vilka personer som är med, till exempel om personerna i fråga har olika akademisk bakgrund eller har varierande motivation.

## 2.7 Empiri - och analysmetod

Den empiriska efterforskningen är strukturerad på ett sätt att vi kan skapa förståelse för hur olika företag kan ha valt att redovisa sina statliga stöd och bidrag i olika avsnitt. Detta har sedan struktureras på liknande sätt i analysen. Analysen bygger på empiri avsnittets olika uppdelningar i statligt stöd och statliga bidrag för att kunna följa den röda tråden i arbetet. Analysavsnittet innehåller också återkopplingar till teorin när empirin analyseras.



## 3 Teori

*Avsnittet i fråga innehar en utgångspunkt inom redovisning med ett huvudfokus på att förklara och definiera redovisningsprinciper relaterade till redovisning av statliga stöd och statliga bidrag. Fokus inriktar sig på formella redovisningsteorier och principer; Normativ redovisningsteori, kongruensprincipen, god redovisningssed, periodiseringsprincipen och revenue recognition.*

### 3.1 Redogörelse av redovisningsprinciper

Det finns olika teorier inom redovisning och olika principer som kan användas. Den teori som har tagits fram i detta avsnitt är i majoritet en substantiell teori som har grundats på att studera andra studier på området och annan grundad teori (Bryman & Bell, 2017). Även formell teori belyses i form av normativ redovisningsteori, kongruensprincipen, god redovisningssed, periodiseringsprincipen och revenue recognition.

Substationella teorin i denna studie grundar sig till stor del på IFRS:s regelverk, med ett huvudfokus på europeisk redovisning där IFRS:s regelverket är obligatoriskt och som kan användas vid en analys. IFRS är en organisation som arbetar med att ta fram lättarbetade och lättförståeliga redovisningsstandarder för globalt bruk (IFRS, nd). Regleringar såsom IAS 20 är mer relevanta för denna typ av arbete för att kunna analysera hur statligt stöd bör redovisas. Det första begreppet som dock måste klargöras, är det som benämns *government grants*, statligt stöd, enligt IFRS. Ett statligt stöd är kopplat till att det kommer från regeringen eller annan myndighet under regeringens kontroll. Stödet ska vara kopplat till en tidigare eller framtida prestation (Monea et al., 2010). Övriga transaktioner mellan stat och företag ska alltså inte ses som ett statligt stöd som till exempel inom den traditionella handeln. Det som lyfts fram av författarna Monea et al. (2010) är att det finns två olika typer av statliga tillskott som kan ges ut och de är *government grants*, statliga stöd, och *governments assistance*, statliga bidrag. Det förstnämnda av det som nämndes ovan som är kopplat till en tidigare eller framtida prestation kan dessutom vara kopplat till en rad olika villkor vilket några exempel kommer att redovisas nedan. En anledning till att ge statliga stöd är att en regering vill stödja en viss typ av agerande. Dessa stöd ges ut för de företag som uppfyller de kriterier som har ställts (Monea et al., 2010).

Det finns olika typer av statligt stöd vilket lyfts fram av bland annat författaren Muthupandian (2009). Dels finns det stöd som relaterar till inkomst. Då kan det röra sig om stöd som är ämnade att kompensera för en kostnad som redan har inträffat eller direkt kommande kostnad. Ett sådant stöd ska då redovisas som en inkomst under den period som det har blivit mottaget (Muthupandian 2009). Däremot menar författaren att detta kan göras på ett av två olika sätt. Antingen redovisas inkomsten som en separat post eller används direkt som en minskning av de kostnader organisationen hade för det som stödet var ämnat för. När själva redovisningstillfället ska ske kan vara mer av en bedömningsfråga. Ett statligt stöd ska inte ses som en intäkt förrän det står klart att mottagaren av stödet kommer att uppfylla de villkor som gäller för att få ta emot stödet. Det ska också stå klart att mottagande företag kommer att få stödet, det måste således ha blivit beviljat eller liknande (Muthupandian 2009).

Den andra formen av stöd som kan uppstå som Muthupandian (2009) tar upp är relaterade till tillgångar. Detta kan realiseras på ett utav två olika sätt. Det ena är som en uppskjuten inkomst som blir realiserad vid en vinst eller förlust av den tillgången när dessa kostnader aktualiseras. Den andra formen av stöd relaterat till en tillgång, kan ske som ett stöd som reducerar de kostnader som kan uppstå i förhållande till det redovisade värdet. Det statliga stödet relaterade till tillgångar ska redovisas i den period som kostnaderna har uppstått som stödet är tänkt att täcka. Detta ska inte heller krediteras under eget kapital (Muthupandian 2009).

Det statliga stödet kan fortfarande förekomma i olika former och villkor. Ett sådant är stöd som kommer med villkor att de ska återbetalas. Här kommer både IAS 37 och IAS 8 in, när en redovisningsstandard för dessa stöd ska redovisas. Sådant stöd relaterat till intäkt ska redovisas direkt som en vinst eller förlust. Ett utbildningsstöd kopplat till en tillgång ska redovisas genom att öka det redovisade värdet av tillgången eller minska den uppskjutna intäkten med den summa som är återbetalningsbar.

## 3.2 Teori, modell, ramverk och begrepp

### 3.2.1 Normativ redovisningsteori

Normativ redovisning utvecklades under 1960-1970 talet och grundar sig i hur verksamheter bör redovisa, istället för beskrivning av hur något faktiskt redovisas. Det är baserat på förespråkarnas normer, inte på observationer och kan därför inte utvärderas utifrån om teorierna reflekterar redovisningspraxis. (Baxter, 2003)

*”Teorier om redovisning, ofta baserade på tidigare koncept och deduktivt resonemang, som föreskriver de redovisningsförfaranden och policyer som ska följas snarare än att beskriva de som följs i praktiken” - Jonathan Law (Jonathan Law, 2016)*

Att försöka skapa en redovisningsteori för att förbättra redovisningspraxis har gjorts under en längre tid. Begreppet normativ redovisning introducerades av Mattessich i encyklopedin, *Chatfield och Vangermeersch* under 1900-talet. Det kan tillämpas baserat på två grundläggande betydelser: en snäv betydelse - för att ange den formella bestämningen av en norm, princip eller lag som artikulerar ett visst värde eller värdering uppsättning (prescriptive moralising) och en bredare betydelse - en ”värdeladdad” (value-laden), oavsett om värdet formuleras som en norm eller inte. (Beata, 2018)

Normativa teorier är inbäddade i subjektivismens, det vill säga att de är associerade med läran av verklighetens idealism och kunskapsteoretisk rationalism. De är en produkt av det samhället de skapades i och kan inte betraktas som etiskt neutrala. Dessa teorier består av rekommendationer, slutsatser, åsikter och bedömningar om hur saker bör vara. (Baxter, 2003)

Normativ redovisning, som oftast finns i ett företags affärs- eller marknadsföringsplan, har en subjektiv inställning. Baserat på abstrakta principer strävar organisationer efter att karakterisera hur ett företags ekonomiska framtid ska se ut. Därefter, genom att göra normativ redovisning till en värderings bedömning, möjliggör det användning av subjektiv moral inom bokföringspraxis. Till exempel, om ett företag tidigare har höjt utdelningen till investerare och nu istället vill återinvestera finansiella medel i företaget för att säkerställa dess framtida lönsamhet..

Då skulle normativ redovisning peka på att emittera nya aktier som en finansieringskälla, något som framhävs utifrån IFRS standarderna som visar hur något bör redovisas. Normativ redovisning går också längre för att indikera hur mycket pengar som ska tas från denna fond för att investeras i sådana åtgärder. (Coles, 2018)

Normativ redovisning börjar med en teori och utformar specifika policys utifrån detta, vilket gör det till det bästa alternativet för att skapa framtida ekonomisk hållbarhet för ett företag och ge råd om hur de kan planera för framtida händelser. (Coles, 2018)

Skribenten Beata Rogowska (2018) framhäver att det finns nackdelar med normativ redovisning. Huvudfrågan är att den ger oss flera val, varav något kan vara korrekt. Till exempel, när kontrakt undertecknas, ska kostnaderna redovisas vid tidpunkten för undertecknandet, fördelas över en period av månader eller som ett engångsbelopp vid ett senare tillfälle. (Beata, 2018)

### 3.2.2 Kongruensprincipen

Kongruensprincipen är en redovisningsprincip om hur intäkter och kostnader redovisas för ett företag. Denna princip syftar till att dessa ska redovisas mot företagets resultaträkning och inte mot balansräkningen. Balansräkningen kan bara ändras genom att företaget går med vinst eller förlust, omvärderar sina tillgångar och skulder eller om en nyemission genomförs. Kongruensprincipen redovisar därför på ett tydligt sätt de förändringar i tillgångar och skulder som uppkommer i verksamheten (Smith et al, 2019). Detta samtidigt som försiktighetsprincipen kan stärkas då transaktioner inte kan försvinna in i balansräkningen och på så sätt bli missvisande. Det innebär också att det totalresultat som uppstår när man lägger ihop nettoresultat från samtliga resultaträkningar under företagets livslängd stämmer överens (prop. 1975:103 s. 448).

### 3.2.3 God redovisningssed

God redovisningssed infördes 1976 i bokföringslagen. Innebörden av god redovisningssed har sedan dess förändrats och finns nu bland annat i 1999 års lag, bokföringslagen (1999:1078), BFL, samt även genom tillkomsten av årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. God redovisningssed växer fram genom lagar men också genom rekommendationer och praxis från bland annat Bokföringsnämnden och FAR kommer med.

Redan existerande praxis och normer som har blivit etablerade inom en viss bransch är viktiga att fortsätta med, så att alla företag gör på liknande sätt (Marton et al, 2016). När god redovisningssed infördes 1976 i BFL var idén att “en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga” skulle ha en avgörande roll i utvecklandet av god redovisningssed. Genom att BFN utgav uttalanden och rekommendationer skulle god redovisningsseden kunna kodifieras samt att företagen skulle kunna anpassa sin redovisning (Skatteverket, 2021b).

År 1999 kom en proposition till BFL om att förändra synen på begreppet god redovisningssed. Skatteverket anförde då att det som utgör god redovisningssed måste så långt som möjligt beslutas med hjälp av traditionell lagtolkning av föreskrifter i lag och andra författningar inom området. Tolkning bör främst göras på den ordalydelse som finns. Det är däremot fortfarande viktigt att beakta syftet med lagstiftningen och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras (Skatteverket, 2021b).

Vidare anføres att en utfyllande tolkning utifrån bokföringslagen skall innehålla kvalificerat stöd i faktisk existerande bokföring eller redovisning och därmed utge någon form av manifest gällande redovisningssed hos den bokföringsskyldiga i redovisningen. Avslutningsvis anføres det enligt Skatteverket att ett naturligt kvalificerat uttalanden gällande normgivande organ tillförs en större betydelse vid ställningstagande när det gäller vad som utgör god redovisningssed inom ens bokföring. BFN ansvarar för att utveckla god redovisningssed enligt 8 kap. 1 § BFL. BFN är skyldiga att bland annat framställa vägledande uttalanden inom redovisning. De är även skyldiga att granska att den kompletterande normgivningen fungerar. I 2 kap. 2 § ÅRL framkommer det att redovisningen ska upprättas så att det överensstämmer med god redovisningssed (Skatteverket, 2021b).

God redovisningssed i enlighet med 4 kap. 2 § BFL gäller främst om regler kring löpande redovisning och arkivering. Medan i 2 kap. 2 § ÅRL istället gäller begreppet på värderings- och periodiseringsfrågor, samt uppställningsformer och kompletterande upplysningar i årsredovisningen (Skatteverket, 2021b).

### 3.2.4 Periodiseringsprincipen

Periodiseringsprincipen behandlas i enlighet med 2 kap. 4 § ÅRL och innebär att en organisation bokför händelser och transaktioner när de uppstår och att intäkter och kostnader som är hänförliga till en viss period, tas upp under räkenskapsåret, oavsett när betalningen skett. När betalningen inträffat har inte någon relevans för periodiseringen. Denna princip ska alltså appliceras i bokslutet samt årsredovisningen. Detta medför att en organisation ska periodisera så att varje räkenskapsår innehåller samtliga intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret (Skatteverket, 2021a).

BFN meddelar i en kommentar till lagtexten att periodiseringsprincipen betyder att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall oberoende av tidpunkten för värdering alltid tas med (FAR Online, 2021).

### 3.2.5 Revenue recognition

Revenue Recognition anger att intäkter redovisas när den intjänas, inte när betalningen sker. Enligt principen redovisas intäkterna när de realiseras eller realiseras och intjänas, oavsett tidpunkten för när likvid sker (Smith et al, 2019).

Detta kan exemplifieras för att ge bättre förståelse, om en tjänst eller försäljning realiseras vid en tidpunkt för utfört arbete eller tjänst, men betalningen sker månaden före eller månaden efter ska, enligt Revenue Recognition principen, intäkten redovisas vid tillfället den genomförs, inte när pengarna tas emot (Smith et al, 2019).

I redovisning kallas denna typ av inkomst uppskjuten intäkt när betalningen sker i förskott, för varor eller tjänster som ska levereras i framtiden. Alternativt kan detta betalas i efterhand, i det fallet kallas intäkterna för upplupna intäkter eftersom tjänsten tillhandahölls före betalningen (Smith et al, 2019).

Det ska noteras att upplupna och uppskjutna intäkter inte existerar enligt kontantmetoden för redovisning eftersom enligt den metoden redovisas intäkter först när betalning inträffar. Principen för intäktsredovisning och matchningsprincipen är grunden för periodiseringen (Smith et al, 2019).

### 3.3 Summering av innehållet i teorikapitlet

Teoriavsnittet framhäver och utförligt förklarar redovisningsmetoder och relevanta tillhörande principer gällande redovisning av statliga stöd och bidrag. Formella teorierna samt principer som lyfts; normativ redovisningsteori, kongruensprincipen, god redovisningssed, periodiseringsprincipen och revenue recognition framhävs där ett fokus är att förstå redovisningen bättre. Normativ redovisningsteori belyser hur något bör redovisas utifrån de regelverk samt de normer och principer som finns. Kongruensprincipen innehar en central hantering av intäkter och kostnader samt hur ett verklig värde bör redovisas korrekt. BFN utformar god redovisningssed som innebär att redovisningen ska genomföras i enlighet med god praxis. Periodiseringsprincipen betyder att en organisation ska bokföra händelser och transaktioner när de uppstår samt att intäkter och kostnader som är hänförliga till en viss period tas upp under räkenskapsåret, oavsett när betalningen skett. Revenue Recognition anger att intäkter redovisas när de intjänas, inte när betalning tas emot.

## 4 Regelverk

*Avsnittet i fråga innehar en utgångspunkt inom redovisning med ett huvudfokus på att förklara och definiera redovisningsmetoder och regelverk relaterade till redovisning av statliga stöd och statliga bidrag. Fokus inriktar sig på IAS 20 och det allmänna rådet.*

### 4.1 IAS 20

Artiklar skrivna av bland annat Monea et al (2010, Stadler & Nobes (2018) och Muthupandian (2009) framhäver ett gemensamt mönster gällande hur redovisning av statliga stöd och bidrag genomförs. De menar på att IFRS regelverk tydligt förklarar hur det tillämpas inom redovisningen, mer specifikt nyttjas IAS 20 vid redovisning av statliga stöd och bidrag.

Muthupandian (2009) lyfter att IAS 20 är en redovisningsmetod från IFRS som behandlar redovisning av statliga stöd och hur mottagandet skall framhävas i finansiella rapporter. Om statliga stöd har överförts till en verksamhet skall en lämplig redovisningsmetod tillämpas inom IAS 20. Utöver det är det även önskvärt att ge en indikation i vilken utsträckning företaget har gynnats av sådant stöd under rapporteringsperioden (Muthupandian, 2009).

Statliga stöd inkluderar både bidrag av likvida medel, icke-monetära tillgångar och minskningar av skulder, dessa tillgångar skall redovisas till ett verkligt värde.

De belyser även att oavsett typ av stöd, inte ska påverka den redovisningsmetod som tillämpas för bidraget utifrån IAS 20. Bidragen ska redovisas enligt de två olika redovisningsmetoder inom IAS 20 (Muthupandian, 2009).

Ett statligt bidrag kan komma att erhållas av ett företag som kompensation för kostnader eller förluster som uppstått under en tidigare period. Ett sådant bidrag redovisas som intäkt under den period det behövs (IFRS-volymer 2020, 2020).



Artikeln av Sadler & Nobes (2018) vidare framhäver betydandet av att värdera statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag till ett verkligt värde och det ska inte redovisas förrän det finns en rimlig försäkran om att:

- *enheten kommer att uppfylla villkoren för bidragen*
- *bidragen kommer att tas emot.*

Enligt IAS 20 kan de statliga bidragen redovisas med hjälp av två olika metoder. Det ena är *kapital tillvägagångssättet (Capital approach)*, enligt vilket ett bidrag krediteras direkt till eget kapital. Eller genom *intäkts metoden*, enligt vilken ett bidrag tas upp som en intäkt under en eller flera perioder. (Muthupandian, 2009)

*Kapital tillvägagångssättet (Capital approach)* är en finansierings anordning av statliga stöd och bör hanteras som sådana i balansräkningen snarare än att de bokas i resultaträkningen för att kompensera de kostnadsposter som de finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör de krediteras direkt till eget kapital, samt att det är olämpligt att redovisa statliga bidrag i resultaträkningen, eftersom det inte är en intäkt från verksamheten, utan representerar ett incitament som tillhandahålls av staten utan relaterade kostnader (Muthupandian, 2009).

*Intäktsmetoden (Income approach)* redovisas däremot som intäkt under lämpliga perioder. Statliga bidrag är sällan utan krav. Enheten får bidraget genom att uppfylla dessa villkor och skyldigheter. De bör därför redovisas som intäkt och matchas med tillhörande kostnader som bidraget är avsett att kompensera för. Eftersom intäkter är hänförliga till en inkomst är det logiskt att även hantera statliga bidrag i resultaträkningen (Muthupandian, 2009).

Denna redovisningsmetod för statliga stöd går det inte att appliceras på alla bidrag som utges till verksamheter. Det finns undantag där statliga stöd inte tillämpas i redovisningen med hjälp av IAS 20 (Muthupandian, 2009).

Det finns statliga stöd och bidrag som inte behöver följa IAS 20 regelverk, dessa undantag är följande:

- *Statligt stöd som tillhandahålls till ett företag i form av förmåner som finns tillgängliga vid bestämning av skattepliktig inkomst eller som fastställs eller begränsas på grundval av inkomstskatteskuld (såsom inkomstskattedagar, investeringsskatteavdrag, påskyndade avskrivningar och minskad inkomstskattesats)*
- *Regeringsdeltagande i ägandet av enheten, dvs bidrag eller (mindre troligt) bidrag som ges för att stödja en enhets allmänna intäkter och investeringar*
- *Statliga bidrag som omfattas av IAS 41, Jordbruk.*
- *Särskilda problem som uppstår vid redovisning av statliga bidrag i finansiella rapporter som återspeglar effekterna av prisförändringar eller kompletterande information av liknande karaktär (IFRS-volymer 2020, 2020).*

## 4.2 Bokföringsnämndens allmänna råd

Under år 2020 publicerade BFN ett nytt allmänt råd på grund av covid-19 viruset och dess påverkan på företagsverksamheten. Detta allmänna råd är (BFNAR 2020:1) och berör till största del de rabatter som uppstod på hyror och leasingavgifter. Senare kom ett tillägg i januari 2021 som är (BFNAR 2021:1). Den punkt som lades till har följande lydelse:

*Stöd till följd av de effekter som spridningen av sjukdomen covid-19 har får redovisas som intäkt det räkenskapsår som stödet hänför sig till, om*

*a) stödet grundas på en vid tidpunkten för avgivande av årsbokslutet, årsredovisningen eller koncernredovisningen utfärdad författning, och*

*b) företaget vid samma tidpunkt bedömer att det med rimlig säkerhet kommer att uppfylla villkoren för stödet och med rimlig säkerhet kommer att erhålla stödet.*

*Stödet får tas upp till det belopp som med rimlig säkerhet kommer att erhållas.*

*Första stycket får tillämpas trots det som gäller om händelser efter balansdagen enligt den normgivning företaget tillämpar när årsbokslut, årsredovisning eller koncernredovisning upprättas.*

Tillägget gör det möjligt för företag som använder sig av K3:s regelverk att kunna periodisera de stöd som har mottagits på grund av covid-19 för det år som stödet härrör sig från. Detta kan då ske genom att bortse från de tidigare kraven om att inte vara likvidationspliktig på balansdagen. Tillägget säger också att stöden får tas upp i redovisningen när och till det belopp som de kan med rimlig säkerhet komma att erhålla.

### 4.3 Summering av regelverk

Regelverks avsnittet framhäver och utförligt förklarar redovisningsmetoder och relevanta tillhörande standarder gällande redovisning av statliga stöd och bidrag. IAS 20 som grundar sig i den direkta redovisning av statliga stöd och bidrag med två metoder, kapital metoden och intäkts metoden. Allmänna rådet är ett tillägg som möjliggör maximal nytta av nuvarande regelverk som innehar svagheter.

## 5 Empiri

*I det här avsnittet presenteras den insamlade datan som har inhämtats från genomförda intervjuer. Här redogörs expertintervjuer från KPMG, FAR, Bokföringsnämnden och Barry Callebaut inom ämnet och sedan presenteras även dokumentdata som har samlats in SRF konsulterna och Svenskt näringsliv.*

### 5.1 Intervjubakgrund

#### 5.1.1 KPMG

KPMG är en av de största revisionsbolagen i Sverige och i världen. De arbetar med redovisningsfrågor, revision, skattefrågor och andra konsulttjänster. De har omkring 1650 anställda och har funnits i Sverige sedan 1923 (KPMG, 2021). KPMG tillhör ett av de revisionsbolag som på engelska kallas “the big four” som är de fyra största revisionsbolagen i världen. KPMG är verksamma inom flera olika områden inom redovisning, revision och rådgivning och en av deras anställda är Conny Lysér. Han är en redovisningsspecialist och jobbar med olika frågor inom redovisning som bland annat rör redovisningen av statliga stöd. Han är främst verksam inom IFRS och K2 och K3:s regelverk av sådan redovisning (KPMG, 2021).

#### 5.1.2 Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden, BFN, är statens expertorgan inom ämnet redovisning (BFN, 2021). Deras uppdrag är bland annat att rådgiva regeringen i frågor och även bistå med att utveckla god redovisningssed utifrån rättsliga regleringar och svara på remisser (BFN, 2021). De arbetar även med olika typer av normgivningsfrågor inom redovisningen. Till det empiriska materialet som har samlats in har BFN:s kanslichef, Stefan Pärnhem intervjuats. Pärnhem berättar bland annat att BFN är en myndighet som lyder under finansdepartementet och arbetar med en rad olika samhällsintressen som representeras av bland annat Högsta domstolen, branschorganisationer och svenskt näringsliv. Han menar att syftet för nämnden är att fatta beslut inom normgivning och allmänna råd för att ta vara på näringslivets och andra myndigheters intressen.

### 5.1.3 Barry Callebaut

Barry Callebaut är ett av världens största producenter av kakaopulver för olika verksamheter och grossister världen över. De arbetar med att ta fram råvaran och sälja den som antingen kakaopulver för verksamheter som själva förädlar produkten eller så hanterar de hela processen och levererar en färdig kakao produkt till kunden. Detta kan ofta vara produkter som pulver till varm choklad som syns på hotellfrukostar eller som används av näringsverksamheter som erbjuder exempelvis varm choklad berättar Brams.

Barry Callebaut är en global organisation med över 12 000 anställda på flera kontinenter med 60 olika kontor och produktioner i 40 länder. Under pandemin har Barry Callebaut mottagit olika former av stöd och bidrag från olika stater världen över. Intervjuperson Christopher Brams är placerad på Barry Callebauts södra kontor i Sverige.

### 5.1.4 Svenskt Näringsliv

Svenskt näringsliv är en svensk organisation som företräder Sveriges verksamheter. De arbetar med att öka förståelsen för verksamheternas verklighet och se till att alla företag i Sverige ges den bästa möjliga förutsättningen samt villkor för att växa. Svenskt näringsliv är med och påverkar lagar samt regler för att utveckla och driva förutsättningar för att föra Sveriges verksamheter framåt (Svenskt Näringsliv, 2021).

### 5.1.5 FAR

FAR är en svensk organisation som medverkar till att utveckla sveriges lagar och regler inom redovisningsområdet och ekonomi i allmänhet. De är ett av sveriges största privata utbildningsorganisationer inom ekonomiområdet och auktorisering av exempelvis revisorer. FAR hjälper verksamheter att göra nytta för näringsliv och samhället, samt utgör tydliga regler, kompetens och tillförlitlig information kring sveriges ekonomi. Till det empiriska materialet som har samlats in har vi intervjuat Birgitta Åhlander som är auktoriserad redovisningskonsult hos FAR. Åhlander berättar att FAR bildade en coronagrupp under 2020 där hon och några andra personer från FAR, är delaktig samt även personer från FAR:s expertnätverk. De tar tag i frågor såsom hur stöden ska redovisas och frågor som de anser är viktiga för organisationer att veta.

### 5.1.6 Srf konsulterna

Srf konsulterna är en av de ledande branschorganisationerna inom redovisning och rådgivning för företag i Sverige (Srf konsulterna, 2021). Organisationen arbetar med att utbilda företag och deras anställda inom olika områden inom redovisning, från övergripande kurser till mer specialiserade. För övrigt är Srf konsulterna en viktig remissinstans för att påverka lagstiftning och normbildning i Sverige och är representerade i bland annat Bokföringsnämnden (Srf konsulterna, 2021).

## 5.2 Olika stöd och bidrag

Sedan covid-19 pandemins start förra året har Lysér sett en stor ökning i frågorna kring redovisningen av statliga stöd och bidrag. Innan pandemin var detta ett område som de knappt fick frågor om men dessa har accelererat sedan våren 2020 då pandemin startade.

### 5.2.1 Restriktioner och stöd

Lysér anser att de branscher som har blivit mest påverkade av covid-19 pandemin och dess restriktioner är hotell, restauranger samt övrig turistnäring. Det är dessa branscher som har varit i störst behov av stöd och bidrag. När det kommer till covid-19 stöd och bidrag finns det en del olika varianter. En del av stöden och bidragen var inte utformade för covid-19 från början, som exempelvis stöd för att permittera personal genom korttidsarbete berättar Lysér. Detta var inte något som kom i samband med covid-19, men är något som sedan har uppdaterats. Det har också utformats nya stöd och bidrag, såsom stöd som är knutna till omsättning. Om ett bolags omsättning har gått ner under pandemin på grund av exempelvis restriktionerna, har det nu tagits fram ett omställningsstöd för att täcka den förlorade intäkten. Lysér fortsätter att berätta att detta är en helt ny form av stöd som inte funnits sedan tidigare och de ska också tolkas utifrån IAS 20. Inom IAS 20 finns det några olika metoder hur en verksamhet redovisar stöd och bidrag när det väl är fastställt att de får stöden eller bidragen. Det redovisas antingen mot kostnaderna, som en kostnadsminskning, eller så redovisas det brutto som en intäkt och låter kostnaden vara intakt. Avser det en investering så redovisas det i balansräkningen mot investeringen och minskar den eller så redovisas det som en upplupen intäkt som är lika med bruttoinvesteringen berättar Lysér.

## 5.2.2 Centralt belysta stöd

De villkor och krav som funnits kopplade till omställningsstöd har ändrats under pandemin. Detta då regeringen har velat att så många organisationer som möjligt ska kunna uppnå stödets villkor under pandemin, därav har dessa förändringar gjorts (Svenskt Näringsliv, 2021).

Tabellen nedan framhäver hur både villkoren för få stödet skiftat samt där kraven på verksamheten förändrats. Ytterligare kan det även utläsas hur den maximala ersättningen har skiftat signifikant under perioden.

Period	Krav omsättningstapp	Jämförelseperiod	Maximal ersättning av fasta kostnader	Maximal ersättning per företag	Kommentar
Mars - april 2020	Minst 30%	Mars - april 2019	75%	150 MSEK	
Maj 2020	Minst 40%	Maj 2019	75%	75 MSEK	
Juni - juli 2020	Minst 50%	Juni - juli 2019	100%	150 MSEK	Förstärkt stöd (50 - regeln)
Augusti - oktober 2020	Minst 40%	Augusti - oktober 2019	70% (75%*)	97 MSEK (för perioden augusti 2020 - juni 2021)	*<50 anställda & omsättning <10 MEUR/år
November - december 2020	Minst 30%	November - december 2019	70% (90%*)	97 MSEK (för perioden augusti 2020 - juni 2021)	*<50 anställda & omsättning <10 MEUR/år
Januari - juni 2021	Minst 30%	Januari - juni 2019	70 (90%*)	97 MSEK (för perioden augusti 2020 - juni 2021)	*<50 anställda & omsättning <10 MEUR/år

*Omställningsstöd, figur 1 (Svenskt Näringsliv, 2021).*

Åhlander diskuterar omställningsstödet som ett mer välutvecklat stöd som Sveriges stat utgett till svenska verksamheter. Hon framhäver hur detta stödet har utvecklats under en längre tid, detta då det först offentliggjordes närmare sommaren jämfört med korttidspermitteringen som genomfördes, enligt henne, väldigt snabbt tidigt när pandemin präglade Sverige. Korttidspermitteringsstöden är det stöd som ersätter lönekostnader verksamheter har för sina anställda och istället för att avskeda dem, kan verksamheten permittera de anställda istället. Enligt Åhlanders uppfattning är pandemin en kortvarig nedgång för den svenska ekonomin såväl som den globala ekonomin och därmed utgav Sverige detta stödet väldigt snabbt.

*“... de flesta överlag är väl i den situationen att de har valt att göra en korttidspermittering av personal istället för att säga upp personalen och det har man väl gjort av anledning för att man tror att den här svackan är av en tillfällig karaktär.” [SIC] - Birgitta Åhlander (FAR)*

Dock framhäver Åhlander att korttidspermitteringsstödet i sig innehöll en signifikant mängd oklarheter och tolkningsproblem kring stödets villkor samt krav som ställdes för att både söka det men även för redovisningen av det. Åhlander menar att stödet inte var tillräckligt genomfört och där oklarheter kring villkor och krav saknade komplexitet för att verksamheter skulle kunna nyttja stödet korrekt men också korrekt metod att redovisa det utifrån stödets krav. Hon framhäver hur FAR inte varit en del utav utformningen eller blivit förfrågad angående korttidspermitterings stödet, vilket enligt henne är en av orsakerna till att det uppstått problem kring stöden och dess redovisning baserat på de krav och villkor som anknutits till dem.

Åhlander framhäver visserligen hur hon samt FAR som organisation varit en del av utveckling av omställningsstödet som Sverige har utgett under senaste året. Hon beskriver hur genomförande av ett sådant stöd innehar flera olika steg och där FAR har varit inblandade i att svara på de förslag kring stöden som varit i fråga, ett remissvar. Det är enligt henne relativt mycket jobb som FAR har fått lägga ner gällande utformningen och opinioner kring stöden, där ibland omställningsstödet. Hon belyser även hur utredningen av stödets oklarheter inte enbart har varit vid ett tillfälle, utan det har successivt kommit nya versioner. Åhlander belyser även hur omställningsstödet i helhet har varit bättre utformat och givit mer information till verksamheterna, vilket enligt henne har underlättat hantering av dem. Men Åhlander menar att förändringar som genomförts inom stödet har lett till ett flertal oklarheter



varje gång med nya frågor. Däribland har beräkningen av behov av stödet ändrats successivt under 2020 men hon belyser hur det under 2021 har korrigerats igen, där stödet har en helt ny utformning samt villkoren för hur stödet räknas fram har ändrats och därmed orsakat nya frågor samt oklarheter kring hantering av det.

Utöver det har även ett nedstängningsstöd varit i fråga och utgetts under pandemin. Detta är ett stöd som verksamheter har kunnat söka om de blivit påverkade av pandemins restriktioner på ett sådant sätt att de inte kunnat bedriva sin verksamhet. Krav är dock att nedstängning av verksamhet där detta stödet skall gälla, måste följa pandemilagen och tappa minst 30 procent av sin omsättning till följd av detta. Med detta, så är omsättningstappet den avgörande faktor för hur stort stöd en organisation kan få. De företag som tappat all sin omsättning till följd av restriktioner och pandemilagens effekt, så skall 100 procent kunna ersättas med stödet för att säkra fasta kostnader, inklusive lönekostnader. Dock finns det ett tak på detta stöd, vilket är 75 miljoner kronor per företag, per månad. Att notera kring just detta stöd är att det endast gäller som ett temporärt stöd under den tiden som pandemilagen är i kraft (Svenskt Näringsliv, 2021).

Christopher Brams som jobbar inom "Export Sale & Accounting" hos Barry Callebauts södra kontor, framhäver hur Barry Callebauts problem kring IAS 20 har i en större utsträckning varit kring vilka stöd och bidrag som erbjudits av staten och hur deras villkor skall tolkas gentemot det regelverket säger. Barry Callebaut har mottagit stöd och bidrag av olika former, men för det mesta inom permittering och för kostnader som uppstått till följd av pandemin. Verksamheten har även sett en större påverkan på hotell, restaurang och övrig näringsverksamhet. Restriktioner har påverkat dessa branscher, vilket har gjort att Barry Callebauts intäkter har minskat medan de fortfarande har kvar sina kostnader. Detta är på grund av att de säljer färdiga produkter direkt till de påverkade branscherna och därmed blivit drabbade till följd av restriktionerna. Detta gör att kostnadsrelaterade stöd varit mest relevant för dem, samt stöd hänförande till permittering av anställda för att upprätthålla verksamhetens finansiella hållbarhet.

### 5.2.3 BFN stödhantering

Pärnhem berättar att BFN har jobbat mer med de statliga stöden under det senaste året och att BFN har kommit in i det på två olika sätt, dels när regeringen ska lägga fram förslag om ny

lagstiftning eller när de fattar beslut om förordningar. Pärnhem förklarar att vissa av de covid-19 relaterade stöden hanteras i lagstiftning och andra hanteras i förordningsform. Processen är då att lagar passerar riksdagen och förordningar kan beslutas av regeringen i samband med att de tar fram sådana förslag. Sedan skickas de förslagen till exempelvis BFN och andra myndigheter som berörs så att de kan lämna sina synpunkter innan de går vidare med förslaget. Pärnhem berättar att han har suttit i ett antal möten med finansdepartementet och diskuterat olika lösningar, främst när det gäller omställningsstöden. När stödåtgärderna har beslutats så kan det uppkomma redovisningsfrågor som en konsekvens av hur stöden är utformade och där har BFN haft uppe de frågorna för diskussion flera gånger. Främst har det handlat om de allmänna råden som BFN gav ut som behandlar hyresrabatter och omställningsstöd. Sedan berättar Pärnhem att BFN har lagt ut ett antal frågor och svar på sin webbplats. Dessa frågor och svar behandlar det som BFN upplevt varit de vanligaste frågeställningar som dykt upp i efterhand.

Pärnhem förklarar att en av de större frågorna som uppkommit är framförallt om hyresrabatter. IASB som har tagit fram IFRS regelverket och gjorde en justering när det gäller hyresrabatter. BFN valde att gå lite längre och tog fram regler både för, mottagarna och för givandet av rabatter. I grunden handlar det om att när företaget får den här typen av stöd så ska de normalt sett periodisera ut det under leasingperioden. Här fanns det en önskan om att kunna placera det i den perioden då rabatten var avsedd att täcka, vilket inte nödvändigtvis är hela leasingperioden. Företag hade problem därför att försäljningen minskade men hyreskostnaden fanns kvar. Det händer då att man fick en rabatt och som gör det möjligt att redovisa det i den aktuella perioden enligt Pärnhem.

Pärnhem berättar vidare att han sitter med, på uppdrag av justitiedepartementet, i en kommitté inom EU som införlivar IFRS i EU regelverket. För att IFRS standard ska bli bindande för europeiska noterade företag så behöver den granskas av EU och sen införlivas i EU-rätten. I den kommittén gick förslaget igenom utan särskilt mycket diskussion, men däremot så var det en del diskussioner dessförinnan hos IASB. Där gjorde BFN en ändring berättar Pärnhem. Den som får en hyresrabatt får inte den av staten utan den får det av sin hyresvärd och sen får hyresvärden ansöka om att få ett stöd från staten. Pärnhem förklarar att som han förstått det kan det uppstå situationer där organisationer inte riktigt vet om de vågar ge en rabatt eftersom de inte vet om de kommer att få ersättning för den i slutändan. Men även där gjorde BFN en justering och sen diskuterades problematiken kring periodiseringen gällande

omställningsstöden. Där ser regelverken olika ut, grundproblemet var, att få redovisa intäkten på det året verksamheten drabbades och som stödet var avsett att täcka. Pärnhem utvecklar att om det var tänkt att täcka en period under hösten 2020, ville organisationen av matchning skäl redovisa intäkten samma år. Men processen med att ansöka och villkoren för att få stödet var inte klara förrän 2021. Som BFNs regelverk såg ut skulle organisationen leva upp till de förutsättningarna per balansdagen och ha uppfyllt villkoren för att få stödet för att kunna redovisa det 2020. Ett av villkoren som har förekommit är att en verksamhet inte får vara likvidationspliktig när stödet beslutas. Det är ett villkor som omöjligen kan levas upp till, det kan man inte säga på förhand. Det var ett problem och när man tittar på statliga stöd rekommendationen från IASB, tolkas den som att om en organisation med rimlig säkerhet kan tro att förutsättningarna kommer att uppfyllas, så kan de intäktsredovisa berättar Pärnhem.

BFN gjorde en liknande variant efter en del diskussioner. Pärnhem berättar att det han själv tyckte var lite knepigt med den frågan är att om du anteciperar eller om du tror att du kommer få det här stödet och intäktsför det, kommer det att påverka företagets ställning. Det i sig skulle kunna undanröja likvidationsplikten så att det i sig skapar en förutsättning för att få stödet genom att bokföra det. Pärnhem förklarar att om man utgår ifrån de frågor som BFN har behandlat i det särskilda covid-19 allmänna rådet, så handlar det om situationer där verksamheter har fått någon form av stödåtgärd. Antingen genom att de gett eller fått hyresrabatt, eller fått omställningsstöd eller stöd till korttidsarbete. Då framkommer ett antal redovisningsfrågor, om de har fått stödet kan de gå vidare och titta på vilken redovisningsmetod som är mest lämplig för organisationen att tillämpa. Pärnhem anser att om man jobbar i någon slags besöksnäring eller restaurangnäring är det ett rimligt antagandet att man först måste befinna sig i en sektor som har drabbats och då kommer man ha fått komma i åtnjutande av stödåtgärder och då uppstår en redovisningsfråga enligt Pärnhem.

## 5.3 Den praktiska tillämpning av regelverket

### 5.3.1 Observation

Redovisningsspecialisten Conny Lysér framhäver hur KPMG under det senaste året har varit med om en drastisk ökning gällande frågor kring redovisning av stöd och bidrag. Sedan ett år tillbaka, då pandemin startade, belyser han hur frågorna kring ämnet började

oproportionerligt växa, men idag ser han att efterfrågan och oklarheterna kring ämnet har klargjorts i en större utsträckning.

#### 5.3.1.1 Regelverk

Enligt Lysér har KPMG under pandemin huvudsakligen arbetet i en större utsträckning med IAS 20 som redovisningsstandard av de statliga stöd och bidrag som blivit utgivna. IAS 20 är ingen lång standard och ingenting som KPMG eller som andra redovisare har jobbat speciellt mycket med förrän nu, sedan ett år tillbaka. I vissa fall för särskilda stöd krävs det att man ser närmare på IAS 19 för att se vad som gäller för stöd avseende korttidsarbeten, detta då IAS 19 hanterar ersättningar till anställda.

Lysér anser att IAS 20, rent redovisningstekniskt, inte är så besvärligt utan det är snarare K3 och K2 som har gjort det besvärligt för de bolag som tillämpar de regelverken. Kortfattat är det i framförallt K3 som innehåller förenklingar som visade sig kunna ställa till det för de verksamheter som tillämpar det regelverket, där en del oklarheter uppstått men som blivit omhändertaget med BFN särlösning. Lysér menar att IAS 20 i sig är relativt enkel att tolka och förstå gällande redovisning av statliga stöd och bidrag jämfört med K3, men ser definitivt inte att IAS 20 är en felfri eller glasklar redovisningsstandard.

*”... om IAS 20 skulle vara glasklar, då hade inte jag haft något jobb som redovisningsspecialist eller inom branschen redovisning...” - Conny Lysér*

Lysér framhäver även, något som inte rör redovisningen direkt enligt honom, men anses väsentligt att belysa, att en del av de större problemen egentligen inte rör redovisningen, utan det rör huruvida verksamheter uppfyller villkor och hur villkoren ska tolkas. Det har varit svårt att tolka de här villkoren som bland annat Tillväxtverket och Skatteverket ställt för att få olika typer av stöd och bidrag. Det är egentligen ingen direkt redovisningsfråga, utan det är ett område i sig som har fått betydligt fler frågor berättar Lysér.

IAS 20 standarden innehar fler villkor och kriterier som både skall tolkas men även uppnås för att få tillämpas. Om en organisation skall redovisa ett statlig stöd eller bidrag som de mottagit kan det utföras med olika metoder. Lysér har under senaste året arbetat mest med detta där en verksamhet antingen redovisar stödet mot kostnaderna eller så redovisas det brutto som en intäkt och låter kostnaden vara. Om det avser en investering så redovisas det

mot investeringen och minskar den eller så redovisas det som en upplupen intäkt som är lika med bruttoinvesteringen säger Lysér. Dessa metoder har Lysér sett tillämpas i en större utsträckning senaste året som ingår i IAS 20 avseende stöd och bidrag, men är endast början av hur man ska gå tillväga gällande de monetära eller icke-monetära stöd en organisation blivit erbjuden och kan ta emot.

### 5.3.1.2 Hantering av stöd och bidrag

De kriterier som IAS 20 utger, är antingen att en verksamhet med rimligt säkert kommer att få tilldelat stödet eller att det är rimligt säkert att de kommer uppfylla villkoren. Uppfylls ett av dessa två kriterierna så får företagen redovisa de stöd och bidrag de kommer att mottaga. Lysér anser bland annat att hans arbete har kretsat i en större utsträckning senaste året, i att klargöra dessa tolkningar gentemot de villkor som ställs från staten gällande både bidrag och stöd, för att sedan se närmare på IAS 20 så att standardens kriterier uppnås berättar Lysér.

Lysér framhäver sedan hur viktigt det är att ställa sig frågan; i vilken period det ska påverka resultaträkningen? Detta beror på vad de ska täcka för något, om det är kostnader som redan uppstått eller om det är kostnader som kommer uppstå. Dessa stöd eller bidrag ska periodiseras i förhållande till det, så att en organisation inte redovisar ett stöd som en intäkt eller kostnadsminskning under exempelvis år ett men sedan att kostnaden uppstår år två. Detta skulle inte fungera.

Åhlander belyser detta ämnet likt Lysér. Hon framhäver vikten av att säkerställa att ett bolag med rimlig säkerhet kommer att ta emot stöden som de sökt. Men även att de ser till att stödet eller bidraget i fråga kommer utifrån ett redovisningsperspektiv kopplas till bland annat de kostnader de haft. Ett bolag innehar en önskan om att periodisera de stöd eller bidrag de mottager. Men innan det kan göras, så skall ett företag med rimlig säkerhet mottagit stödet och detta lägger hon vikt vid. Problematiken kring de krav som ställs på verksamheter för att överhuvudtaget kunna genomföra sin redovisning av stöden är avgörande enligt henne för att kunna vidare redovisa stöden enligt önskat regelverk, däribland K3 eller IAS 20.

Lysér förklarar även hur han under senaste året har uppfattat en viss favorisering gällande redovisning av statliga stöd och bidrag. Lysér framhäver hur IAS 20 ger valmöjligheten att antingen redovisa stöd som avser att täcka kostnader eller som intäkt. Organisationen kan antingen redovisa så att stödet krediteras mot kostnaderna som en kostnadsminskning eller så

låter de kostnaderna vara och redovisar det som en övriga rörelseintäkt. Inom IAS 20 är detta helt frivilligt.

Organisationen väljer helt enkelt hur de vill göra gällande redovisningen av de stöd och bidrag som mottagits. Lysér har fått uppfattningen att de flesta redovisar det som kostnadsminskningar. Utan att ha gjort någon undersökning får Lysér denna uppfattningen baserat på hans expertis inom området och det han hanterat senaste året berättar Lysér.

Lysér framhäver även redovisning av stöd och bidrag som avser investeringar, något som enligt honom inte direkt är covid-19 relaterat då pandemin fokuserar enligt Lysér på kostnader, men området är IAS 20 relaterat. Han menar att denna typen av stöd har organisationer inte velat ha just nu för att klara av sina investeringar och utan de löper på sedan tidigare. Men fortfarande något som i en mindre utsträckning kommit på tal senaste året. Området behandlar i princip om en organisation genomför en investering som har statligt stöd eller bidrag tillkopplat, att de då har möjligt att antingen boka den för att minska investeringen i balansräkningen. Alternativt kan organisationen boka det som en upplupen intäkt och låta investeringen bokas till sitt bruttovärde, även detta är enligt Lysér frivilligt då det enligt IAS 20 är frivilligt.

### 5.3.2 Bokföringsnämndens observationer

Den informationen som BFN utgett kring redovisning av statliga stöd och bidrag menar Pärnhem att det i princip går att läsa sig till, genom att studera regelverken eller tolka dem. Utöver det, finns de frågeställningar där verksamheter haft en önskan om en annan lösning än vad de kan läsa sig till i de allmänna råden, men de är en tolkning av de befintliga regelverken. Detta innebär att de har lagts ut av kansliet.

Vidare gällande allmänna rådet, som behandlar vissa covid-19 frågor, är det en ny normgivning, vilket innebär att det har beslutats av nämnden i sin helhet enligt Pärnhem.

#### 5.3.2.1 Redoviningens frågeställningar

Pärnhem har uppmärksammat ett mönster inom redovisning och de redovisningsfrågor BFN hanterat senaste året där han menar att verksamheter, redovisningskonsulter och revisorer arbetar för det mesta med samma frågor varje år och där de befinner sig i ett likt arbete år efter år.

*“... många företag och redovisningskonsulter och för den delen även revisorer ofta så går man ju i sina egna ‘hjulspår’ och de saker som händer under räkenskapsåret, de har antagligen hänt något tidigare räkenskapsår också.”[SIC] - Stefan Pärnhem (BFN)*

Han menar att revisorer känner igen frågeställningarna oftast, men för 2020 inträffade det en situation som de aldrig har stött på och därmed växte ett antal nya frågor fram som de inte har varit i kontakt med tidigare. Detta har gjort att många redovisningskonsulter och revisorer utvecklat en vana att inte läsa och tolka lagstiftning och redovisningsnormer på ett korrekt sätt. Inom detta området har det funnits ett behov av att renodla ett antal frågeställningar inom redovisningens regelverk och att ge ett svar på dem trots att revisorer egentligen nog kan läsa sig till det i regelverken enligt Pärnhem.

Utgår man ifrån de frågorna som BFN har behandlat i det särskilda covid-19 allmänna rådet, så handlar det om situationer där ett bolag har fått någon form av stödåtgärd. Vilket kan vara genom att de gett eller fått hyresrabatt, eller fått omställningsstöd eller till korttidsarbete.

Med dessa stöd och bidrag växer det fram ett antal redovisningsfrågor som då BFN har fått. Enligt Pärnhem har det uppstått ett mönster gällande de stöd och bidrag som utgetts, där de ser att besöksnäringens verksamheter har haft ett större behov av stöden och i många fall haft en större oklarhet gällande hur de ska redovisa dessa stöd och bidrag som tagits emot, om verksamheter då ska tillämpa antingen IAS 20 i större utsträckning eller se närmare på K3 säger Pärnhem.

Det enda rimliga antagandet enligt Pärnhem är att de först måste befinna sig i en sektor som har drabbats och där de då kommer att få komma i åtnjutande av stödåtgärder och då uppstår en redovisningsfråga.

#### 5.3.2.2 Likvidationspliktig

Rent teoretiskt sett kan situationen inträffa att du är likvidation pliktig och därmed inte har rätt till stödet, men du intäktför stödet för att du tror att du kommer få det och därmed har du skapat förutsättningen för att få stödet som Pärnhem nämner.

Reglerna BFN gav ut är vaga kring punkten gällande rimlig säkerhet kommer ta emot de här stöden och bidragen, som sedan kan intäktsföras. Däremot säger BFN inte någonting om att den tron bygger på att ett bolag bokar in dem i förväg berättar Pärnhem. Pärnhem förtydligar hur BFN inte gör en direkt kartläggning av hur verksamheter har intäktsfört sina stöd och nyttjat eventuella kryphål för att bland annat hantera krav som likvidationsplikt.

Han menar att om det de finns något ekonomiskt incitament för att redovisningen ska se ut på ett visst sätt så är det med en stor sannolikhet att många verksamheter söker en lösning i den riktningen. Det kan innebära att organisationer värderar saker optimistiskt eller tar intäkter tidigare än vad de borde, men då är de enligt Pärnhem på en annan nivå gällande att hitta kryphål eller till och med tillämpa reglerna felaktigt för att uppnå syftet. Någon sådan kartläggning eller närmare analys gällande det har varken han eller BFN genomfört, men baserat på Pärnhems erfarenhet och observationer senaste året så skulle det inte förvåna honom att se detta inom verksamhetsredovisning.

### 5.3.3 Verksamhets observation

Christopher Brams hos Barry Callebaut framhäver hur ett flertal större problem har hanterats senaste året kring statliga stöd och bidrag. Han framhäver hur Barry Callebaut under pandemins start uppfattade en oro kring området och hur det skulle redovisas eller hanteras för att det skulle genomföras korrekt enligt alla regelverk och principer som bör följas.

#### 5.3.3.1 Oklarheter kring regelverk och villkor

Brams framför att Barry Callebauts centrala frågor kring stöden har varit de villkor och tolkningarna av dessa som har varit den största problematiken. Det rådde oklarheter om hur organisationer borde gå tillväga angående redovisningen av de olika stöden enligt IAS 20, frågor som Brams menar att de vände sig till KPMG för att få klarhet i. Det har handlat om vilken metod som ska användas för att redovisa stöden korrekt, enligt IAS 20, om det ska redovisas som en intäkt eller kostnad och vad det ska redovisas mot. En annan komplikation som Brams framhäver är att de har ställts inför är när de har fått lov att redovisa deras statliga stöd och bidrag. Han menar att det har varit oklart om när Barry Callebaut har ansett uppfylla kraven för att få lov att motta och sedermera redovisa dem i sin verksamhet. Ett sådant krav har bland annat varit att det måste finnas en rimlig säkerhet att de kommer få stöden för att sedan kunna få redovisa dem inom verksamheten. Detta har varit Barry Callebauts centrala fråga, men sen har de även sett att de kan utnyttja regelverket till sin fördel menar Brams.



Han berättar att de i princip kan tolka kraven till sin fördel och därmed säkerställa att de uppfyller villkoren. Brams menar att kravet på att inte vara likvidationspliktig kan verksamheter bortse ifrån genom att enbart redovisa att de kommer mottag stöden. Det är inget som Barry Callebaut har använt sig utav, men något Brams har noterat att så är fallet.

Sedan är ett annat problem Brams framhäver att de har haft som har härletts till hur de statliga stöden ska periodiseras. Det har rört sig om frågor rörande när kostnader har uppkommit som stöden kan härledas till. Det handlar om att placera stöden rätt, kostnaderna kanske inte har uppstått än och då har frågan varit när ska bolaget redovisa stödet. Under pandemins början rådde det oklarheter som det och om redovisningen av stöden skulle ske när stödet mottogs eller när kostnaderna uppstod, vilket Brams menar att det nu är utrett. Detta med hjälp av handledning av redovisningsspecialister samt statliga myndigheters klagörande av regelverket.

#### 5.3.3.2 Följnade av normer

Brams framhäver hur han eller kollegor inte haft någon större tanke på normer och principer vid hantering av redovisningen av statliga stöd och bidrag. Han belyser hur detta sker per automatik inom verksamheten. Detta vill säga att när Barry Callebaut hanterar något som detta så är det inte så att de försöker undvika regelverk eller värdera deras tillgångar felaktigt eller värdera ett stöd felaktigt. Barry Callebaut följer de riktlinjer som finns inom till exempel kongruensprincipen och Brams menar om de följer den så följer de per automatik en god redovisningssed då Barry Callebaut vill ge en så rättvis bild som möjligt.

Brams tillägger även att de är en väldigt stor verksamhet som arbetar på en global nivå, att börja ge en icke rättvisande bild och att bryta principer som kongruensprincipen eller god redovisningssed kan få långt större konsekvenser för dem än vad de eventuellt kommer kunna att gynnas. Att exempelvis nyttja redovisningsregelverk för att undvika likvidationspliktigheten kan ge ett stöd på kort sikt, men på lång sikt lär en verksamhet med högst sannolikt inte klara sig och de får inte en god tillväxt inom verksamheten som är hållbar.

## 5.4 Komplikation

Det har under det gångna året rått en del oklarheter om hur olika verksamheter ska redovisa sina statliga stöd de har mottagit. Det som nämns ovan är att de som har tillämpat sig utav det regelverk som är i K3 har inte haft samma möjligheter till bedömningar av när de statliga stöden ska redovisas än de som tillämpar IFRS och då IAS 20. En svårighet som har uppstått, vilket Lysér nämner är att de som har tillämpat K3 har inte haft möjligheten att periodisera sina stöd för rätt period på grund av de villkor som först måste vara uppfyllda. Srf konsulterna har arbetat med aktivt med att få till möjligheter för företag att kunna periodisera korrekt (Eriksson, 2021a). Lysér berättar att Bokföringsnämnden försökte åtgärda den problematik som har uppstått på grund av de stöd som har uppkommit på grund av covid-19. BFN kom därför med ett tillägg, BFNAR (2021:1), till sitt ursprungliga allmänna råd, BFNAR (2020:1). I detta framgick det att de stöd som har uppkommit på grund av covid-19 ska kunna redovisas som intäkt för det räkenskapsår som stödet är ämnat för. Detta ska vara möjligt om företagen gör den bedömning att de kommer med en rimlig chans kommer att uppfylla kraven för stöden och rimligtvis kommer att erhålla dem. Stöden kommer även få tas upp till det belopp som företaget med rimlig säkerhet kommer att erhålla.

Det problem som fanns under 2020 för de som tillämpar K3:s regelverk som upprättade kvartalsrapporter inte kunde periodisera sina stöd på ett rättvisande sätt kan nu anses vara löst med detta tillägg av BFN. Det som Lysér däremot poängterar är att detta tillägg enbart är applicerbart på de stöd som är relaterade till covid-19. Det innebär att statliga stöd som tillkommer av andra anledningar inte är undantagna de vanliga reglerna och kan således fortfarande resultera i något missvisande redovisning gällande periodiseringen. Pärnhem menar dock inte att dessa periodiseringsproblem som har uppstått på grund av pandemin och de stöd som har delats ut, eller blivit lovade, är något som inte nödvändigt behöver vara ett bekymmer för framtida stöd som inte är relaterade till covid-19. Som tidigare nämnts är BFN:s råd om dessa stöd endast tillfälliga i och med att de enbart relaterar till covid-19 och detta beslut ska sedan när det anses vara lämpligt dras tillbaka berättar Pärnhem. Pärnhem berättar också att de på BFN inte har upplevt att periodiseringsfrågan kommer vara en komplikation som verksamheterna i samhället verkar bekymrade över, men det är dock något han menar mycket väl kunna dyka upp vid en utvärdering av det råd som gavs i samband med pandemin även om något sådant ännu inte har visats.

En svårighet som Pärnhem ville lyfta är den potentiella problematiken som kan uppstå med den utformning som finns i nuläget av stöden. Det ursprungliga besväret med K3:s regelverk var att det fanns krav som var tvungna att vara uppfyllda innan ett stöd kunde redovisas. Ett sådant var att ett bolag inte skulle vara likvidationspliktigt på balansdagen vilket inte kunde säkerställas tidigare under 2020 när stöden började att beslutas om säger Pärnhem. Det är på grund av detta som IASB kom med den rekommendation att om det kunde anses som rimligt att detta stöd skulle betalas ut så kunde det alltså kunna redovisas för den period som de är ämnade för, varpå ändring till K3 tillkom. Problematiken som kan uppstå är enligt Pärnhem att ett bolag kan skapa sig förutsättningarna för att uppfylla kraven för att få stödet. Genom att redovisa stödet så menar han, att då blir de aldrig heller likvidationspliktiga då de statliga stöden redovisas som en intäkt. Det är inget han har kunnat se att det har varit ett systematiskt problem men kan förekomma i praktiken och han nämner också att det har inte varit klart vad regeringen har tyckt vad dessa stöd ska användas till.

*“... de [statliga stöd] måste godkännas av EU kommissionen och då finns det EU-rätt som anger just att man inte får ha kapitalbrist för att man ska få stöd och det beror på att medlemsstaterna inte ska kunna få stöd och slänga pengar i svarta hål.” [SIC] - Stefan Pärnhem, BFN.*

Statliga stöd ska för övrigt godkännas av EU-kommissionen och de regler som följer av EU-rätten är att statliga stöd inte får ges till de verksamheter som lider av kapitalbrist. Detta är för att medlemsstaterna inte ska få pengar att kunna spendera på verksamheter som inte är tillräckligt lönsamma för att kunna klara sig. Detta menar Pärnhem kan bli realiteten när kraven både på IFRS:s regelverk och BFN:s allmänna råd till K3-regelverket blir att det endast ska vara sannolikt att de får stödet ska räcka för att kunna redovisa det, oavsett den övriga ekonomiska situationen som verksamheten befinner sig i. Han menar att statliga stöd ska endast tilldelas de verksamheter som i en vanlig situation skulle anses klara sig.

En annan komplikation som har uppstått är vilka krav som har ställts på de olika stöden som har betalats ut. Srf konsulterna har presenterat rapporter om dels utdelningar under dessa tider och även koncernbidrag. Omställningsstödet har inget hinder för koncernbidrag men utdelningar är begränsade. Till exempel om omställningsstöd har mottagits för perioden augusti 2020 till april 2021 så kan inte en utdelning delas ut eller beslutas om under perioden april 2020 till oktober 2021 (Srf konsulterna, 2021). Vad Eriksson (2021b) sedan upplyser om

är att ett bolag inte kan motta stöd under 2021 om de har beslutat om en utdelning i maj 2020. Han menar att det är inget som han kan förklara varför regeringen har valt att göra på detta sätt.

Åhlander menar på att ett av de största problem var när korttidsstödet trädde i kraft i mars 2020. FAR blev då anstormande med frågor där deras medlemsbyråer behövde svar gällande hur stödet funkade. FAR hade inte vid den tiden svar på allt detta utan det var Tillväxtverket, Skatteverket och regeringen som skulle komma ut den här informationen. Åhlander ansåg att de inte hade varit tillräckligt tydliga till en början med all information kring stöden vilket skapade besvär för FAR när de inte hade svaren.

Åhlander förklarar också när korttidspermitteringsstödet först kom i mars 2020, krävdes det inget yttrande från revisor innan en organisation kunde ta stödet. Det var Tillväxtverket som bedömde om en organisation hade rätt till stödet. Detta kunde vara problematiskt då beslutet från Tillväxtverket baseras på de inlämnade uppgifterna från företaget och som i vissa fall kan leda att det lämnas oriktig information. Sedan ändrades villkoren för stödet under året berättar Åhlander och en ny förordning infördes där det krävdes ett revisorsyttrande beroende på vilken storlek stödet var.

## 6 Analys

*Detta avsnitt kommer att analysera hur verksamheter, utifrån ett redovsningsperspektiv, använder olika principer och regelverk för att uppnå redovsningskraven. Expertkunskap inom området kommer att jämföras under gemensamma rubriker för att på ett så enkelt sätt som möjligt kunna visa de oklarheter samt följande av diviser teorier faller inom ramerna gentemot regelverket och experterna*

### 6.1 Regelverkets tolkning

Gällande redovisningsmetoder nyttjade för redovisning av statliga stöd och bidrag har Lysér, Pärnhem samt Brams framhåvt hur IAS 20 varit de centrala regelverket de studerat närmare, men även K3 har varit relevant att studera närmare enligt det Pärnhem och Åhlander har nämnt.

#### 6.1.1 Allmänna problem av applicering av regelverket

Gällande IAS 20 framhävs det av Lysér hur olika kriterier och villkor som regelverket innehåller skapar tolkningsproblem. Däribland huruvida kraven, utifrån regelverket, är att en organisation ska uppfylla kraven på att värdera statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag till ett verkligt värde. Dessa ska inte redovisas förrän det finns en rimlig försäkran om att de antingen, kommer uppfylla de krav som ställs från då staten på bidrag eller stödet som skall mottages eller att det med rimlig säkerhet kommer att tas emot. Dessa regelverkskrav och villkor faller i linje med det Lysér framhäver och beskriver som ett centralt problem gällande tolkningen när denna rimliga säkerhet att en verksamhet kommer motta bidraget uppstår. Detta är något som även Brams samt Åhlander framhäver som ett centralt problem gällande regelverket och dess tolkning. Brams preciserar att detta område är det Barry Callebaut hanterat, vilket faller i linje med Lysérs observationer samt regelverkets saknade precisering. Men även Åhlander lägger vikt i detta området och belyser komplikationen vid redovisning av stöd för verksamheter gällande när den rimliga säkerheten om att organisationen uppnår villkoren för att få bidragen. Men även att bidrag och stödets utbetalningstid är långvarig från då de sökte och som då skapar svårigheter för att redovisa dem korrekt utifrån regelverk som K3 och IAS 20, detta var periodiseringen blir en central problematik och då tillfället de får intäktsföra dem.

Även här blir kongruensprincipen en central teoretisk princip som nyttjas vid följande av den normativa redovisningen för att värdera tillgångar till verkligt värde enligt kongruensprincipen. För att uppnå IAS 20 krav på redovisningen av stöd och bidrag, men även hur de bör hantera punkter inom regelverket såsom värderingar av tillgångar och stöden. Där normativ redovisningen är en bidragande faktor för hur verksamheter bör redovisa och därmed se över principer så som kongruensprincipen. Gällande detta har Lysér framhåvt hur han studerat ett mönster där organisationer för det mesta kostnadsför de stöd och bidrag som verksamheter mottagit mot kostnader som uppstått, vilket faller inom ramarna för IAS 20. Men en organisation bör även se närmare på kongruensprincipen för hur de skall på ett korrekt sätt hantera stöden. Detta följer per automatik normativ redovisningsteori samt god redovisningssed vid korrekt tillämpning, men som enligt Pärnhem kan brytas av verksamheter baserat på ekonomiska incitament. Utöver det framhäver Brams hur de i en större utsträckning har redovisat olika stöd och bidrag gentemot kostnader som uppstått, detta följer då både IAS 20 men även det mönster Lysér har observerat och stärker förståelse för hur vanlig den metoden har varit senaste året. Ytterligare belyser Brams, likt Lysérs och Pärnhems observationer, att det kan finnas verksamheter som skulle vara villiga att bryta dessa normer och principer för en ekonomisk fördel.

### 6.1.2 Likvidationspliktigt

Inom samma område belyser även Stefan Pärnhem detta dilemma, däribland hur tolkningen av regelverkets villkor kan förvrängas. Han framhäver hur likvidationspliktigheten kan med ekonomiska incitament i kombination med statliga stöd och bidrag kan missbrukas. Detta som tidigare benämnts rent redovisningstekniskt utifrån regelverket inte får vara likvidationspliktig vid ansökan om stöd och bidrag, men genom att redovisa stöd så uppfyller de likvidationskraven som ges med stöden utifrån regelverket. En organisation kan missbruka denna tolkning av vad som anses vara rimlig säkerhet att de får de stöd eller bidrag de redovisar.

Detta möjliggör undanröjning av likvidationsplikten som ställs på verksamheter vid ansökan av stöd och bidrag genom att nyttja IAS 20 regelverk eller K3 till sin fördel genom att göra en delvis oklar och felaktig tolkning av regelverket. Därmed kan en organisation i princip utnyttja ett kryphål i systemet, detta kryphål fylls inte av någon annan punkt inom IAS 20 regelverket eller inom K3:s tillägg. Därmed kan en verksamhet enligt IAS 20 intäktsföra de

eller kreditera till aktieägarna, vilket både Lysér och Pärnhem samt Brams belyser som ett problem.

Vidare går det att analysera detta scenariot gentemot revenue recognition's centrala innehåll, då denna princip belyser när en organisation kan intäktsföra något. Det innebär att när en organisation har utfört en tjänst eller försäljning kan det intäktsföras i den period som den utförts i. Om denna princip analyseras mot det empiriska problemet som belyses av samtliga individer, så kan det fastslås att tolkning av tillfället då om rimlig säkerhets fastställs är tillfället då det enligt revenue recognition realiserar de stöd eller bidrag som sökts och som kommer mottages med rimlig säkerhet. Baserat på det, så ger det möjligheten att intäktsföra stöden utifrån revenue recognition vid tillfället då bolaget med rimlig säkerhet kommer få stöden, vilket då stöds av denna principen men samtidigt uppnår de också IAS 20 krav och villkor som ställs.

### 6.1.3 Värdering

Vidare kan det ifrågasättas huruvida detta följer riktlinjerna inom god redovisningssed. God redovisningssed centrala område innebär att en organisation ska redovisa på "rätt" sätt och följa gällande lagar. Om man anser att utnyttja ett kryphål för att undvika olika villkor regelverk som IAS 20 belyser kan varken Lysér eller Pärnhem ge en personlig åsikt kring. Utifrån ett professionellt perspektiv framhäver Lysér hur IAS 20 inte är glasklart, men att nyttja olika metoder för att maximera sin nytta på ett sådant sätt där en verksamhet medvetet tillämpar regelverket felaktigt är inte acceptabelt. Enligt Pärnhem skulle det inte förvåna honom om folk nyttjar regelverket på detta viset, men han anser inte att det följer god redovisningssed som BFN utvecklat. Detta scenariot kan tolkas som ett kryphål som strävar starkt emot både god redovisningssed men även den normativa redovisningens centrala innehåll. Detta är något som även Brams nämner och där han anser att nyttja sådana kryphål inte anses acceptabelt men utifrån ett affärsdrivande perspektivet inte är ekonomiskt hållbart i det långa loppet.

Både Åhlander och Pärnhem belyser också ämnet om att värdera tillgångar och redovisning av intäkter, där Pärnhem framhäver hur BFN, observerat hur verksamheter kan värdera saker optimistiskt eller ta intäkter för tidigt. I IAS 20 finns det bland annat ett avsnitt kring värdering, enligt detta regelverket skall en organisation värdera sina tillgångar till ett verklig

värde, detta kan då vara stöd av icke-monetär bas eller tillgångar som skall kostnads reduceras och skall omvärderas. Inom detta området finns det ett problem enligt Pärnhem hur verksamheter kan vara optimistiska och kongruensprincipen faller i fråga, där de direkt går emot denna redovisningsprincipen. Principen framhäver bland annat hur bolagen tydligt kunnat förutse förändringar av tillgångars värde, samt där en preferens finns att nyttja försiktighetsprincipen, vilket är raka motsatsen till vad BFN observerat när de värderat tillgångar optimistiskt. Även Åhlander på FAR har observerat denna svaga länken inom de nuvarande regelverk i kombination med de stöd och bidrag som utgivits under senaste året och ställer sig likt Pärnhem, tillsammans med BFN opinion gällande detta området.

Detta strävar emot redovisning av intäkter i förväg, där kongruensprincipen centrala ståndpunkt belyser hur intäkter och kostnader skall redovisas. Som Pärnhem framhäver, redovisas intäkter för tidigt, så följer organisationer inte kongruensprincipen. Utöver det kommer även normativ redovisning samt god redovisningssed i fråga, gällande huruvida de följer dem. Dessa belyser hur de ”bör” genomför sin redovisning, med ovanstående scenario kan det tolkas att sådan metod sträva emot de regler och principer som ”bör” följas, vilket i praktiken innebär att de inte följer den normativa redovisningen. Detta gäller då både värdering av tillgångar samt intäktsförändret.

#### 6.2.4 Empirisk oenighet

Ytterligare framhäver Pärnhem hur BFNs centrala problem senaste året har handlat om tolkning av IAS 20 samt K3 som regelverk. Pärnhem menar att revisorer egentligen kunde läsa sig till det som stått inom regelverken. Användningen av IAS 20 har tidigare varit ovanligt och detta har orsakat oklarheter. Detta blir en tolkning att bland annat revisorer har en saknade kunskap och förståelse för regelverken, och det sker en komplikation i att uppnå god redovisningssed samt att följa den normativa redovisningen, vilket de i princip inte kan följa då de inte vet hur de ska eller bör redovisa. Detta framhäver även Lysér, men vart han som redovisningsspecialist menar att dessa regelverk bör förtydligas ytterligare för att bland annat följa principer som kongruensprincipen. Eller kunna redovisas i verksamheter med god redovisningssed utifrån bland annat en normativ redovisningsstrategi. Brams håller med Lysérs och hans perspektiv av regelverken. Åhlander belyser detta ämnet i en mindre utsträckning men hon anser, med en tredje infallsvinkel, att det är självaste villkor och kraven



som är knutna till de stöd och bidrag som bör ses över mer, istället för regelverket i sig som nyttjas.

### 6.1.5 Oklarheter vid olika stöd

Det som kanske inte har varit det lättaste för vissa verksamheter som tidigare nämnt är vilka stöd ett företag kan vara berättigade för. Vissa stöd som har varit kopplade till covid-19 har som Pärnhem beskrev kunde ha villkor som kunde uppfyllas med enkla redovisningsval. Andra stöd som omställningsstöd, som Eriksson nämnde i sin artikel, är ett typ av stöd som har skapat problematik i förhållande till utdelningar. Det torde stå utom tvivel att det har bidragit till en stor förvirring för många verksamheter om vilka villkor som skulle vara uppfyllda för att kunna mottaga dessa stöd. En bristande förutsebarhet kan också leda till svårigheter med vetskapen om en verksamhet kan få redovisa dessa stöden under rätt period.

## 6.2 Normbildning och god redovisningssed

Pärnhem lyfter att de nya riktlinjerna BFN har satt upp för att kunna ta statliga stöd i enlighet med K3, så går det rent tekniskt att skapa sig själv förutsättningar för att få sitt stöd utbetalt. Om en organisation som först inte uppfyller kraven, bokför stödet som intäkt, kommer organisationen på grund av det att uppfylla villkoren om att inte vara likvidationspliktig och därmed själva ha skapat förutsättning för att få stödet. Denna ändring av riktlinjerna kan leda till att organisationer som i ett normalläge inte är livskraftiga, nu får ett stöd. Stödet bokförs som en intäkt innan det är beviljat, vilket får bolaget att se livskraftigt ut, vilket i sig är ett kriterium för att få det här stödet beviljat, vilket rimligen inte kan betraktas vara god redovisningssed. Då BFN har ett ansvar att utveckla god redovisningssed enligt 8 kap. 1 § BFL, i detta ingår bland annat att kontrollera att den kompletterande normgivningen i övrigt fungerar. När BFN satte upp de nya riktlinjerna för att uppfylla kraven för stöd har de misslyckats med den kompletterande normgivningen. Om BFN vill undvika att företag som är på obestånd ska få stöd, blir resultatet av de nya riktlinjerna det motsatta om de nu kan boka upp ett anteciperad stöd som en intäkt och därigenom få bolaget att se livskraftigt ut.

Detta är även något Åhlander kort lyfter som en större fråga FAR har hanterat senaste året och där både hon samt FAR innehar en lik synvinkel på ämnet som Pärnhem hos BFN. Syftet är inte att stödet i sig ska skapa en möjlighet för bolaget att få stöd. Det stora problemet uppstår då bolag som hade gått konkurs oavsett om covid-19 hade kommit eller inte. Meningen med dessa stöd är ju inte att skattepengarna ska gå till bolag som inte är lönsamma

utan syftet är ju att hjälpa de företagen som har fått problem på grund av covid-19 restriktionerna.

Enligt den normativa redovisningsteorin skulle den här typen av bokföring inte vara lämplig då normativ redovisningsteori grundar sig i hur redovisningen bör se ut. Normativ redovisningsteori argumenterar för hur något bör redovisas istället för beskrivningen av hur något ska redovisas. Om själva bokningen av stödet är det som möjliggör att organisationen är kvalificerad för att motta stödet, bör verksamheten inte i detta fall bokföra stödet i förväg enligt den normativa redovisningsteorin.

### 6.3 Effekter för redovisning framöver

Det vi har kunnat se är hur pandemin av covid-19 har påverkat olika verksamheter och myndigheters arbete under åren 2020 till 2021. Det som kommer att analyseras här om detta arbete och dessa förändringar i regelverken kan leda till mer långsiktiga förändringar. BFNAR (2021:1) är endast en tillfällig lösning som kommer till att upphävas vid pandemins slut. Pärnhem menar att det inte har uttryckts någon vilja att denna förändring där det endast behövs göra det sannolikt att organisationen kommer motta stödet utan att ta hänsyn till likvidationsplikten har framkommit från näringslivet eller regeringen. Detta kan vara sant men näringslivet har eftersökt en förändring i K3 som var mer likt IAS 20 lydelse för att kunna periodisera sin stöd för den tid de var ämnade för. Att detta inte skulle vara en önskan efter pandemins utgång kan ifrågasättas. Det kan vara ett rimligt antagande att färre statliga stöd kommer till att betalas ut efter de ekonomiska förutsättningarna har stabiliserat sig igen, men att som det har i alla tider kommer finnas verksamheter av olika slag som fortfarande kommer att behöva redovisa statliga stöd. Det är möjligt att deras verksamhet inte kommer vara lika hårt pressad som de kan vara under pandemin men det bör vara ett rimligt antagande att de fortsatt vill redovisa sina stöd för den period de är avsedda för. I den nuvarande situationen verkar det inte som att den mer permanent lösning är under utredning och det väntas att reglerna ska återgå till som det var innan covid-19.

Vad konsekvenserna skulle kunna innebära om denna temporära lösning skulle hänga kvar även efter pandemin är oklara. Däremot den problematik som Pärnhem lyfter fram angående den temporära lösningen i K3 att anse som något som inte kan fortsätta att gälla permanent i dess nuvarande utformning. Även om det för tillfället kan vara en prioriteringsfråga för

regeringen att rädda så många företag som möjligt kan denna vilja ändras när det återgår till ett normalläge. I nuläget kan företagen själva skapa de förutsättningar som de behöver för att uppfylla de krav för att få motta statliga stöd vilket i praktiken innebär att de kan bortse från om de har brist på kapital. Det torde inte vara rimligt att regeringens vilja är att försöker gå in och rädda varenda företag som har ekonomiska problem år efter år. Den nödlösningen skulle därför inte vara fördelaktig med övriga samhällsintressen. Med det i åtanke behöver det inte betyda att det inte kan finnas en vilja eller lösningar till att kunna utforma ett regelverk som gör det möjligt att periodisera sina intäkter på ett mindre missvisande sätt.

En permanent lösning hade möjliggjort att periodiseringsprincipen kan tillämpas i redovisning av statliga stöd och bidrag i en större utsträckning. Detta skulle också kunna eliminera missvisande redovisning av intäkter. Relevansen av periodiseringsprincipen, har utifrån empiriska materialet, framhävts som ett redovisningsverktyg som innehåller ett flertal problem i förhållande till de krav och villkor som utgetts. Samtliga intervjupersoner har framhåvt ett dilemma kring intäktsföring av de statliga stöd och bidrag kopplade till bland annat de kostnader som uppstått, vilket de stöd eller bidrag de är tänkta att täcka. Detta är belyst som den primära redovingsmetoden utifrån IAS 20 som organisationer nyttjar. Därav relevansen av periodiseringsprincipen centrala innehåll, att intäkter och kostnader som är hänförliga tas upp under räkenskapsåret, oavsett när betalningen skett.

## 7 Slutsatser

Vid en analys av det insamlade materialet står det klart att det har funnits en del oklarheter kring hur de statliga stöden, som har betalats ut på grund av covid-19, ska redovisas. Metoden att redovisa stöden är inget som har varit nytt, men oklarheter om när stöden skulle få upptas har varit besvärligt. Periodiseringsproblem fanns länge för de som har använt sig av K2 och K3 som det dröjde långt in på pandemin innan BFN kom med nya råd. Rådet är endast temporärt och kommer med sina egna brister där obeståndskravet kan kringgå på sätt som inte har varit syftesenliga. Det har förelegat nästintill ekonomiska incitament till att skapa sig själv förutsättningen till att motta dessa stöd, vilket torde ses som problematisk även om det endast rör sig om en temporär situation.

Andra oklarheter har varit kopplade till att företag har blivit utan omställningsstöd när villkoren för att motta stöden har ändrats under pandemins gång. Företag som har betalat ut utdelningar eller beslutat om dem blev utan stöd flera månader efter, vilket har varit kritiserat. Det har varit problematiskt på flera plan att förstå för många när stöden har kunnat få redovisas. IAS 20 har inte bidragit med större oklarheter om när stödet får upptas i redovisningen, däremot har K3:s regelverk varit mer svårtolkat. BFN:s råd är endast tillfälligt men rådet har resulterat i ett liknande regelverk som finns för de som tillämpar IFRS. Detta regelverk har haft betydligt färre komplikationer och det bör vara rimligt precis som FAR har förespråkat att se över de interna regelverken. På detta sätt kan det bringa bättre klarhet även efter covid-19 har försvunnit från redovisningens vardag.

## 8 Diskussion

Det kan vidare diskuteras huruvida de eventuella lösningarna är hållbara för framtiden och om de ingrepp regeringen har gjort är tillräckliga. På ena sidan kan det anses att förtydligande av regelverket är tillräckligt för denna pandemi men å andra sidan kan det ifrågasättas om det är tillräckligt om det finns kryphål. Där verksamheter kan nyttja regelverket för att genomföra bedrägeri gentemot staten utan att kunna direkt straffas eller tydligt bevisa det då det baseras på tolkningar. Där kommer bland annat teorier, normer, principer och regelverk in som centralt diskussionsmaterial för att vidare tolka vår slutsats. Det går därmed att diskutera huruvida det anses bryta eller sträva emot dem, där vår tolkning innefattar att det överlag har varit möjligt att bryta dessa normer och principer samt nyttja regelverk till sin fördel. Däremot kan det diskuteras huruvida vår tolkning är korrekt utifrån det empiriska materialet gentemot det teoretiskt, en eventuell tolkning kan vara att verksamheter endast följt dessa regelverk och villkor som utgetts till deras gränser och därmed är det staten som anses bli den svaga länken som skapat förutsättningar för kryphål och felaktig tolkning av regelverk och villkor, som i princip arbetar mot grunderna inom de framhävda teoretiska och normgivande element vi belyst i denna studie.

### 8.1 Diskussion gällande uppsatsens första frågeställning

Något annat som kan vidare belysas är huruvida studien har uppnått att besvara frågeställningarna. Det ena är *“Hur har företag redovisat de statliga stöden som uppstått på grund av covid-19 pandemin?”* och den andra är *“Vilka problem har uppstått med att tillämpa gällande regelverk på området?”*. Under studien har första frågan konkret besvarats i en större utsträckning tack vare regelverken, IAS 20 och K3, men med de intervjuer samt de material som insamlats har en djupare förståelse skapats. Det empiriska materialet har analyserats gentemot de teorier som framhävs de har skapat en djupare förståelse och kunskap att vissa metoder inom regelverken har nyttjats mer än andra, till orsakad av pandemin och de konsekvenser den medfört för verksamheter. Från detta har en slutsats kunna dras tack vare analysering av det empiriska materialet där de i en större utsträckning intäkt för de stöd och bidrag som mottagits för att kostnadsredovisa dem mot kostnader som uppstått. Vilket vidare går att tolka och förstå från vad som följer både från regelverken men även från god redovisningssed, normativ redovisning och kongruensprincipen gällande denna redovisningsmetoden. Men även det centrala innehåll som belyses av både

periodiseringsprincipen samt revenue recognition om intäktsförande och dess periodisering. Därmed anser vi att denna studie kan besvara den första frågeställning på en djupare nivå. Men det går dock att diskutera huruvida korrekt denna tolkning är, detta då ett fåtal experter utvalts för att bidra till besvarande av frågeställning och ingen kvantitativ metod var nyttjat där en större insamling av data genomförs.

## 8.2 Diskussion gällande uppsatsens andra frågeställning

Gällande den andra frågeställningen som studien innehar, kan den tolkas av två olika sidor. Enligt oss går det att diskutera frågeställningens svar utifrån två olika perspektiv, det ena som tolkats är att det finns svagheter inom de stöd och bidrag som utgetts gentemot regelverken. Där de då kan förstå att det i princip finns kryphål inom regelverken som gör att en organisation kan möjliggöra förutsättningen för att få stöd och bidrag. Här går det att diskutera huruvida ett kryphål existerar på grund av att svenska staten inte har utformat stöd och bidrag med krav och villkor som inte går att undgå tack vare regelverken. Problematiken uppstår när denna aktivitet tolkas som att den strävar emot både god redovisningssed samt kongruensprincipen men även den normativa redovisningen. Men även det faktiska centrala innehållet av revenue recognition och periodiseringsprincipen, som belyses djupare under analysen. Detta då det infaller i en tolkningsfråga, organisationer följer egentligen det som utgetts och vad de bör följa. Däremot går det att diskutera hur nyttjande av ett kryphål inom de statliga stöden anses följa till exempel god redovisningssed, där målet är att de ska följa de lagar och regler samt principer som utgetts och ge en rättvisande bild. En tolkning blir då att utnyttja ett kryphål och exempelvis undgå krav som att inte vara på obestånd vid sökande av statliga bidrag eller stöd inte ger en rättvisande bild av verksamheten. Därmed följs inte det centrala innehållet av god redovisningssed. Men det går även att diskutera hur detta strävar emot kongruensprincipen, som bland annat utger hur verksamheter bör hantera kostnader, intäkter samt värdering av tillgångar till ett verkligt värde. Om de nu undgår krav och villkor för att inte vara på obestånd och till exempel värdera tillgångar för optimistisk eller redovisa intäkter i förtid, då blir en tolkning här också att de inte följer kongruensprincipen eller en normativ redovisning som innefattar hur de "bör" redovisa.

Vidare går det att diskutera i vilken utsträckning detta verkligen strävar emot de normer och principer samt regelverk denna studie lyfter, en tolkning kan resultera i att verksamheter anser följa de normer och principer, detta till orsak av att stöden i sig innehar svagheter som

möjliggör detta och därmed inte bryter några lagar. Men en annan vinkel är att de strävar mot syftet då det inte kan anses att inte falla inom ramarna av vad de bör göra inom sin redovisning.

I sin helhet är den andra frågeställning svårare att besvara, detta vart vi anser det handlar om en personlig tolkning av helheten. Men denna studie resulterar i att det har varit svårt att tillämpa de normer och principer som existerar till de statliga stöd och bidrag, detta på grund av de kryphål som eventuellt kan nyttjas och som enligt studiens tolkning strävar mot dess centrala innehåll.

### 8.3 Diskussion kring relevansen till annan forskning

Ett annat område som bör lyftas är huruvida denna studie faller i linje med tidigare studier. Problematiken vid en djupare analys av detta är komplicerat då covid-19 inte tidigare skett och därmed är det ingen direkt studie att jämföra emot. Men utifrån de tidigare studier som lyfts i uppsatsens problematik kring just statliga stöd och bidrag, har de centrala problemen haft en utgångspunkt i metodernas nyttjande, stödets villkor samt krav men även frågan om när verksamheten kan redovisa stöden. Detta utifrån att de med rimlig säkerhet kommer ta emot dem. Det kan därmed diskuteras huruvida hur denna studie bidrar till de tidigare studiers problemidentifieringar samt experters komplikationer kring ämnet. Men med denna studie anser vi att vi har fördjupat oss i området och med en kvalitativ explorativ metod till ämnet i fråga utforskats tillräckligt för att till sist inte upptäcka någon ny information inom området. Vi ser därmed att denna studie har bidragit till samhället med förtydliganden och klagörande kring de problem som har funnits och därmed faller i linje med tidigare studiers resultat till viss utsträckning.

Men något som bör diskuteras är ämnet om den rimliga säkerheten om att verksamheten tar emot stödet. Detta då det varit en centrala problematik och som denna studie har haft svårighet i att konkret kartlägga. Denna problematiken i sig har medfört att verksamheter kunnat delvis felaktigt nyttja regelverken till sin fördel och hålla sig inom ramarna av lagarna. Detta är ett ämne som varit svårt att kunna dra en slutsats om och det kan diskuteras huruvida vårt resultat är tillräckligt för att dra en tolkning att det reellt sett strävar emot de normer och principer som existerar inom den svenska redovisningen. Men även om det verkligen är ett av de centrala svårigheter som verksamheter har haft gällande de normer och

principer svensk lagstiftning innefattar. Baserat på att tidigare studier om stöd och bidrag, tillsammans med vår studie, innehar en slutsats samt problematisering av området relativt lika varandra, trots olika empiriska material, kan det anses stärka trovärdigheten och reliabiliteten av vår studies slutsats.



## 9 Framtida forskning

Vi anser att en potentiell fortsatt forskning i ämnet är att undersöka om en permanent ändring gällande villkoren för statliga stöd, kan vara något som BFN bör se över. Det framkommer tidigare i texten att Pärnhem på BFN säger att råden om dessa stöd är tillfälliga då de endast relaterar till covid-19 och att BFN kommer dra tillbaka beslutet när de anser att det är lämpligt. Lösningen som BFN har tagit fram nu har gjort så att organisationer kan skapa möjligheten för sig själv att uppnå kraven för att få statliga stöd. För att inte det ska uppkomma en sådan situation igen skulle BFN behöva ta fram en ny permanent lösning för detta.

Då vi avgränsade uppsatsen till att endast handla om hur svenska koncernbolag redovisar statliga bidrag eller stöd i enlighet med IFRS och K3, är ett annat sätt att forskare vidare i ämnet att kolla vidare på andra internationella standarder och även på utländska bolag. Det går exempelvis att forskare vidare i det amerikanska redovisningsstandarden Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

Vi valde också att inte skriva om redovisningen av hyresrabatter och det är även något som går att forska vidare med. Hyresrabatterna är inte direkt ett statligt stöd utan det är fastighetsägaren som ger en rabatt och sedan får fastighetsägaren ett stöd från staten. Då detta är en annorlunda form av stöd hade det varit av intresse att forska vidare i.

Då vi har använt oss av en kvalitativ fallstudie för att göra uppsatsen finns det också möjlighet att göra en uppsats där det nyttjas en kvantitativ metod istället. Detta för att ge en studie en bredare aspekt inom området och möjliggöra analysering av eventuella områden som denna studie inte belyser.

## 10 Källhänvisning

Baxter, J. & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research-whence and whither. *Accounting, Organization and Society*, 28 (2), 97-126 Tillgänglig online:

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368202000223>

(Hämtad: 28 April 2021)

Beata Rogowska (2018). Ethical aspects of normative theories of accounting. *Annales Etyka w Życiu Gospodarczym*, 21(8), pp. 17–29. Tillgänglig online:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.6d4017eab784924aa480751c52e8a27&site=eds-live&scope=site>

(Hämtad: 28 April 2021)

BFN (2021). Vårt Uppdrag. *Bokföringsnämnden*. Tillgänglig:

<https://www.bfn.se/om-Bokföringsnämnden/vart-uppdrag/>

(Hämtad 29 april 2021)

BFN (2020). Årsredovisning och koncernredovisning (K3). *Bokföringsnämnden*. Tillgänglig:

<https://www.bfn.se/wp-content/uploads/v112-1-k3-kons.pdf>

(Hämtad: 28 April 2021)

Bokföringslag (1999:1078). 4 kap. 2 § och 8 kap. 1 §

Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR (2020:1).

Bokföringsnämndens förslag om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:1) om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset

Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR (2021:1).

Allmänna råd om ändring i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:1) om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset

Bryman, A & Bell, E (2017). Företagsekonomiska forskningsmetoder. tredje upplagan.

Stockholm: *Liber AB*

Coles, I. (2018). Positive vs Normative Accounting. *AJ Chambers*. Tillgänglig online:  
[www.accountancyage.com/2018/02/06/positive-vs-normative-accounting/](http://www.accountancyage.com/2018/02/06/positive-vs-normative-accounting/)  
(Hämtad: 28 April 2021)

Dorei, M., Ioana, M. & Domil, A. (2013). Conceptual Approaches Concerning Government Grants (Romanian Case Study), *Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I. Management Agricol*, 15(3), pp. 29–34. Tillgänglig online:  
<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bt&AN=72449534&site=eds-live&scope=site> (Hämtad 19 april 2021)

Eriksson, Claes (2021a). Uppdaterade frågor och svar om coronastöden. *Srf Konsulterna*. Tillgängligt:  
<https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/uppdaterade-fragor-och-svar-om-coronastoden/>  
(Hämtad: 22 maj 2021)

Eriksson, Claes (2021b). Utdelning och koncernbidrag i kombination med coronastöd. *Srf Konsulterna*. Tillgängligt:  
<https://www.tidningenkonsulten.se/artiklar/utdelning-och-koncernbidrag-i-kombination-med-coronastod/>  
(Hämtad: 22 maj 2021)

FAR online (2021). Redovisa rätt 2021. *FAR online*. Tillgänglig:  
[https://www.faronline.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/p/tr\\_periodiseringsprincipen/](https://www.faronline.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/p/tr_periodiseringsprincipen/)  
(Hämtad 26 maj 2021)

IFRS (2021). Who are we. *IFRS*. Tillgänglig online:  
<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#about-us> (Hämtad 19 april 2021)

IFRS-volymer 2020. (2020). Sverige. *FAR AB*

Jonathan, L (2016). Normative theories of accounting. In Law, J. (Ed.), *A Dictionary of Accounting*. *Oxford University Press*. Retrieved 28 Apr. 2021. Tillgänglig online:  
<https://www-oxfordreference-com.ludwig.lub.lu.se/view/10.1093/acref/9780198743514.001.0001/acref-9780198743514-e-2361>. (Hämtad: 28 April 2021)

KPMG (2021). Om KPMG. *KPMG*. Tillgänglig online:

<https://home.kpmg/se/sv/home/about/kpmg-i-korthet.html> (Hämtad 28 april 2021)

Marton, J, Sandell, N & Stockenstrand, A (2016). Redovisning - Från bokföring till analys, andra upplagan. Lund: *Studentlitteratur AB*.

Monea, A. et al. (2010). Some Aspects Regarding Accounting for Government Grants, Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I. *Management Agricol*. 12(3). pp. 1–6.

Tillgänglig online:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=72449534&site=eds-live&scope=site> (Hämtad 19 april 2021)

Muthupandian, K S (2009). IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - A Closer Look. *The Management Accountant*. 44(8). pp. 645-651.

Tillgänglig online: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/33518/> (Hämtad 19 april 2021)

Pereira, J. M., Silva, A. F. da and Dos-Santos, M. J. (2015). The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. *Procedia Economics and Finance*. 23, pp. 1401–1404.

Tillgänglig online:

<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S221256711500386X&site=eds-live&scope=site> (Hämtad 19 april 2021)

Prop. 1975:103 - Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m., s. 448

Riksgälden (2021). Ökad statsskuld 2020 till följd av pandemin. *Riksgälden*. Tillgänglig online:

<https://www.riksdagen.se/sv/press-och-publicerat/pressmeddelanden-och-nyheter/nyheter/2021/okad-statsskuld-2020-till-foljd-av-pandemin/#> (Hämtad 15 april 2021)

Scott, J. (1990), A Matter of Record. *Blackwell Publishers*

Skatteverket (2021a). Redovisningsprinciper. *Skatteverket*. Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/3241.html>

(Hämtad 26 maj 2021)

Skatteverket (2021b). God redovisningssed. *Skatteverket*. Tillgänglig:  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.6/3201.html>  
(Hämtad 28 april 2021)

Smith, D, Brännström, D & Jansson, A (2019). Redovisningens Språk. femte upplagan,  
Lund: *Studentlitteratur AB*

Srf Konsulterna (2021). Srf konsulterna – Sveriges ledande branschorganisation inom  
redovisning, lön och rådgivning. *Srf Konsulterna*. Tillgängligt:  
<https://www.srfkonsult.se/om-srf/>  
(Hämtad 18 maj 2021)

Stadler, C. and Nobes, C. W. (2018) Accounting for government grants: Standard-setting and  
accounting choice. *Journal of Accounting and Public Policy*. 37(2), pp. 113–129. Tillgänglig  
online:  
<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edselp&AN=S0278425418300097&site=eds-live&scope=site> (Hämtad 19 april 2021)

Svenskt Näringsliv (2021). Överblick Krisåtgärder 2021-04-16. *Svenskt Näringsliv*.  
Tillgänglig:[https://www.svensknaringsliv.se/bilder\\_och\\_dokument/mjt2s9\\_overblick-krisatgarder-2021-04-16pdf\\_1169428.html/%25C3%2596verblick+kris%25C3%25A5tg%25C3%25A4rder+2021-04-16.pdf](https://www.svensknaringsliv.se/bilder_och_dokument/mjt2s9_overblick-krisatgarder-2021-04-16pdf_1169428.html/%25C3%2596verblick+kris%25C3%25A5tg%25C3%25A4rder+2021-04-16.pdf) (Hämtad 18 maj 2021)

Violeta Isai (2009). The Reflection of the Governmental Subsidies According to IAS 20 in  
Accountancy, Annals of Dunarea de Jos University. Fascicle I. *Economics and Applied  
Informatics*. (1), pp. 59–66. Tillgänglig online:  
<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&AN=edsdoj.f08d7966bb3b4b83b38139fb70bc27f9&site=eds-live&scope=site> (Hämtad  
19 april 2021)

Wong, J. and Wong, N. (2021). The economics and accounting for COVID-19 wage subsidy  
and other government grants. *Pacific Accounting Review*. Tillgänglig online:  
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/PAR-10-2020-0189/full/html> (Hämtad  
19 april 2021)

Årsredovisningslag (1995:1554). 2 kap. 2 § och 2 kap. 4 §

# 11 Bilagor

## 11.1 Bilaga 1

Intervjufrågor för redovisningsspecialister och verksamheter:

1. *Hur har corona påverkat ditt arbete under covid-19 pandemin?*
2. *Är IFRS och IAS 20 det som har varit mest centralt?*
3. *Har det funnits några komplikationer om hur dessa bidrag och stöd ska redovisas och hanteras?*
4. *Finns det olika typer av stöd och bidrag som du har arbetat med? Vilka har du arbetat med mest?*
5. *Hur ser man på de olika stöden och bidragen och dess olika villkor? Räknas de mot kostnader eller intäkter osv?*
6. *Vilka olika metoder finns för att redovisa dessa olika stöd och bidrag?*
7. *Finns det olika typer av branscher och verksamheter som har drabbats olika mot varandra och i så fall vilka har påverkats mest?*
8. *Har du/ni upptäckt ett mönster gällande vilka stöd och bidrag branscher "väljer" samt hur de "väljer" att redovisa dem?*
9. *Har du/ni några problem haft några problem eller oklarheter med IAS 20/redovisningsmetoden?*

10. *Under senaste året med stöd och dess redovisning, några normer eller annat som fångat din uppmärksamhet eller liknande? Något som strävat mot några normer och redovisningsprinciper?*

## 11.2 Bilaga 2

Intervjufrågor för myndigheter och normgivande organisationer:

1. *Presenterar gärna vem du är och vilka frågor kring statliga stöd ni har arbetat med senaste året?*
2. *Vad har de största problemen varit senaste året?*
3. *Vid redovisning av statliga stöd, har ni märkt av ett mönster inom redovisningen? Eller stött på någon ny normbildning inom området?*
4. *Har redovisningen påverkats på ett speciellt sätt med dessa stöd?*
5. *Tidigare under pandemin var det problem med K3:s regelverk angående periodiseringen av stöden, men löst nu med ett tillfällig allmänt råd; Ser ni att det är relevant att ändra redovisningen för statliga stöd mer permanent?*
6. *Ser du några normer som brytits eller framhävs mer under pandemin i relation till redovisning av stöd? God redovisningssed? Kongruensprincipen? Normativ redovisning?*
7. *Ser du/ni att det finns en fördelaktighet med en metod över en annan eller att en metod bryter mer mot de normer som finns än en annan? Ex. att en metod manipulerar resultatet mer.*
8. *Hur ser du/ni gällande god redovisningssed och redovisning av statliga stöd och bidrag?*