

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20

«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»^{*}

Сфера применения

- 1 Настоящий стандарт должен применяться при учете и раскрытии информации о государственных субсидиях и при раскрытии информации о других формах государственной помощи.
- 2 Настоящий стандарт не применяется в отношении:
 - (a) особых вопросов, возникающих при отражении государственных субсидий в финансовой отчетности, отражающей влияние изменения цен, или в составе дополнительной информации аналогичного характера;
 - (b) государственной помощи, предоставленной предприятию в форме льгот при определении налогооблагаемой прибыли или налоговых убытков, определяемых или ограничиваемых исходя из величины обязательства по налогу на прибыль. Примерами таких льгот являются налоговые каникулы, инвестиционные налоговые кредиты, налоговые скидки на ускоренную амортизацию и снижение ставок налога на прибыль);
 - (c) принадлежащей государству доли участия в капитале предприятия;
 - (d) государственных субсидий, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Определения

- 3 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Государство — собственно правительство, правительственные ведомства и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Государственная помощь — действия правительства, направленные на предоставление какой-то экономической выгоды определенному предприятию или ряду предприятий, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь в контексте настоящего стандарта не включает косвенные выгоды, предоставляемые опосредствованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в районах освоения или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Государственные субсидии — помощь, оказываемая государством в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия. К государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия.[†]

Субсидии, относящиеся к активам, — государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что предприятие, которое имеет право на их получение, должно купить, построить или иным образом приобрести долгосрочные активы. Могут существовать также

^{*} В рамках «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. Совет внес следующие поправки в терминологию, используемую в настоящем стандарте, в целях соответствия другим МСФО: (a) термин «налогооблагаемый доход» был изменен на «налогооблагаемую прибыль или налоговый убыток», (b) термин «признанные доходы/расходы» был изменен на «признанный в составе прибыли или убытка», (c) термин «относимый на кредит доли акционеров/капитала» был изменен на «признанный не в составе прибыли или убытка», и (d) термин «пересмотр бухгалтерской оценки» был изменен на «изменение в бухгалтерской оценке».

[†] См. также ПКР-10 «Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью».

дополнительные условия, ограничивающие вид активов или их местонахождение, либо период, в течение которого их следует приобрести или временные рамки владения ими.

Субсидии, относящиеся к доходам, — государственные субсидии, отличные от относящихся к активам.

Условно-безвозвратные займы — займы, в отношении которых кредитор принимает на себя обязательство отказаться от истребования предоставленных сумм при выполнении определенных задаваемых условий.

Справедливая стоимость — цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).

- 4 Государственная помощь может принимать разнообразные формы, и различаться как по характеру предоставляемой помощи, так и по условиям, обычно связанным с ней. Цель предоставления помощи может состоять в том, чтобы побудить предприятие принять такой образ действия, который в обычных условиях, при отсутствии такой помощи, оно бы не выбрало.
- 5 Получение предприятием государственной помощи может иметь важное значение в свете подготовки финансовой отчетности по двум причинам. Во-первых, в случае передачи ресурсов должен быть найден соответствующий метод учета такой передачи. Во-вторых, желательно обозначить ту меру, в которой предприятие выиграло от получения такой помощи в отчетном периоде. Это облегчает сопоставление показателей финансовой отчетности с ее показателями за прошлые периоды и с финансовой отчетностью других предприятий.
- 6 Государственные субсидии иногда обозначаются другими словами, например дотации, субвенции или премии.

Государственные субсидии

- 7 **Государственные субсидии, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться до тех пор, пока не появится обоснованная уверенность в том, что:**
 - (a) **предприятие выполнит связанные с ними условия;**
 - (b) **субсидии будут получены.**
- 8 Государственная субсидия не признается до тех пор, пока не появится обоснованная уверенность в том, что предприятие будет выполнять все условия, связанные с субсидией, и что субсидия будет получена. Получение субсидии само по себе не является решающим доказательством того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.
- 9 Способ получения субсидии не влияет на выбор метода ее учета. Таким образом, субсидия учитывается одинаково, независимо от того, получена ли она в форме денежных средств или в форме уменьшения обязательств перед государством.
- 10 Условно-безвозвратный заем от правительства учитывается как государственная субсидия, если имеется обоснованная уверенность в том, что предприятие выполнит условия, достаточные для прощения займа.
- 10А Преимущество, получаемое от государственной субсидии по ставке процента ниже рыночной учитывается как государственная субсидия. Ссуда должна быть признана и оценена в соответствии с МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Преимущество от использования ставки процента ниже рыночной должно оцениваться как разница между первоначальной балансовой стоимостью ссуды, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 39, и полученной прибылью. Преимущество учитывается в соответствии с настоящим стандартом. Предприятие должно рассмотреть условия и обязательства, которые были, или должны были быть, выполнены при идентификации затрат, которые ссуда намерена компенсировать.
- 11 После признания государственной субсидии все связанные с ней условные обязательства или условные активы отражаются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
- 12 **Государственные субсидии следует систематически признавать в составе прибыли или убытка на протяжении периодов, в которых предприятие признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать.**
- 13 Существует два основных подхода к порядку учета государственных субсидий: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия признается не в составе прибыли и убытка, и подход с позиции доходов, в

соответствии с которым субсидия относится на доходы/расходы на протяжении одного или нескольких отчетных периодов.

- 14 Сторонники подхода с позиции капитала выдвигают следующие аргументы:
- (a) Государственные субсидии представляют собой один из способов финансирования и, соответственно, должны отражаться в отчете о финансовом положении, а не признаваться в составе прибыли или убытка с целью приведения их в соответствие со статьями расходов, которые они финансируют. Поскольку возврат субсидий не предусматривается, такие субсидии следует признавать не в составе прибыли или убытка.
 - (b) Неправомерно признавать государственные субсидии в составе прибыли или убытка, поскольку они не заработаны, но представляют собой стимулы, предоставляемые правительством, с которыми не связаны никакие затраты.
- 15 В пользу подхода с позиции доходов выдвигаются следующие аргументы:
- (a) Так как государственные субсидии представляют собой поступления из источников, отличных от акционеров, их следует признавать не непосредственно в капитале, а в составе прибыли или убытка в соответствующих периодах.
 - (b) Государственные субсидии редко предоставляются без каких-либо условий. Предприятие зарабатывает их посредством соблюдения связанных с ними условий и выполнения предусмотренных обязательств. Поэтому правительственные субсидии следует признавать в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов, в которых предприятие признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать.
 - (c) Поскольку налог на прибыль и другие налоги представляют собой расходы, логично таким же образом отражать государственные субсидии, являющиеся продолжением фискальной политики, в составе прибыли или убытка.
- 16 Для подхода с позиции доходов важно, чтобы государственные субсидии признавались в составе прибыли или убытка на систематической основе на протяжении периодов, в которых предприятие признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные гранты должны компенсировать. Признание государственных субсидий в составе прибыли или убытка в момент получения не соответствует принципу учета по методу начисления (см. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности») и приемлемо только в том случае, если не существует базы для распределения субсидии по периодам, кроме того периода, в котором она была получена.
- 17 В большинстве случаев, периоды, на протяжении которых предприятие признает связанные с государственной субсидией затраты или расходы, легко определяются и, таким образом, в момент признания конкретных расходов субсидии признаются как доходы в тех же периодах, что и соответствующие расходы. Подобным образом субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, обычно признаются в качестве доходов на протяжении тех периодов и в той пропорции, в которых начисляется амортизация на данные активы.
- 18 Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут также потребовать выполнения определенных обязательств, и тогда будут относиться на доходы в тех же периодах, в которых возникают затраты, связанные с выполнением данных обязательств. Например, субсидия в виде земельного участка может быть предоставлена с тем условием, что на этом участке будет возведено здание, и в таком случае может быть правомерным признание ее в качестве дохода в течение срока службы такого здания.
- 19 Субсидии иногда предоставляются в составе комплексной финансовой или фискальной помощи, с которой связан ряд условий. В таких случаях требуется тщательность при определении условий, ведущих к возникновению затрат и расходов, которые, в свою очередь, определяют периоды, на протяжении которых субсидия будет заработана. Может оказаться правомерным разнесение части субсидии на одной основе, а части — на другой.
- 20 Государственная субсидия, которая подлежит получению в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки или в целях оказания предприятию немедленной финансовой поддержки без каких-либо будущих соответствующих затрат, признается как доход того периода, в котором она подлежит получению.**
- 21 В определенных обстоятельствах государственные субсидии могут предоставляться для оказания предприятию немедленной финансовой помощи, а не для того, чтобы стимулировать его к осуществлению каких-либо конкретных затрат. Такие субсидии могут быть ограничены одним конкретным предприятием и могут не распространяться на весь класс бенефициаров. Эти обстоятельства могут служить основанием для признания субсидии в качестве дохода того периода, в котором у данного предприятия возникло право на ее получение, с раскрытием информации, обеспечивающей правильное понимание ее последствий.

- 22 Предприятие может получить государственную субсидию в качестве компенсации за расходы или убытки, понесенные в одном из прошлых отчетных периодов. Такая субсидия признается как доход того периода, в котором она стала подлежать получению, с раскрытием информации, обеспечивающей правильное понимание ее последствий.

Немонетарные государственные субсидии

- 23 Государственная субсидия может принимать форму передачи немонетарного актива, например, земли или других ресурсов, для использования предприятием. В этих обстоятельствах обычной практикой является оценка справедливой стоимости немонетарного актива, и учет как субсидии, так и актива по данной справедливой стоимости. Иногда применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

Представление субсидий, относящихся к активам

- 24 **Государственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, представляются в отчете о финансовом положении либо путем отражения субсидии в качестве отложенного дохода (доходов будущих периодов), либо путем ее вычитания при определении балансовой стоимости актива.**
- 25 Два метода представления субсидий (или их соответствующих частей), относящихся к активам, в финансовой отчетности считаются приемлемыми альтернативами.
- 26 Согласно первому методу, субсидия признается как отложенный доход, который признается в составе прибыли или убытка на систематической основе в течение срока полезного использования актива.
- 27 Согласно другому методу, субсидия вычитается при определении балансовой стоимости актива. Субсидия признается в составе прибыли или убытка в течение срока использования амортизируемого актива в качестве уменьшения величины начисляемых амортизационных расходов.
- 28 Покупка активов и получение связанных с этим субсидий может привести к значительным движениям денежных средств предприятия. По этой причине и для отражения общей величины инвестиций в активы такие движения часто раскрываются как отдельные статьи в отчете о движении денежных средств, независимо от того, вычитается или нет субсидия из соответствующего актива при представлении ее в отчете о финансовом положении.

Представление информации о субсидиях, относящихся к доходам

- 29 Субсидии, относящиеся к доходам, представляются как часть прибыли или убытка либо отдельно, либо в составе общей статьи, например, «Другие доходы»; альтернативно возможен вычет субсидий из соответствующих расходов при отражении их в отчете о прибылях и убытках.
- 29А [удален]
- 30 Сторонники первого метода утверждают, что производить взаимозачет статей доходов и расходов некорректно и что представление субсидии отдельно от расходов облегчает сопоставление с другими расходами, на которые субсидия не повлияла. В защиту второго метода приводятся аргументы, основанные на том, что предприятие могло бы и не понести расходов, если бы не было субсидии, и, следовательно, представление расходов без взаимозачета их с субсидией может вводить пользователей в заблуждение.
- 31 Оба метода считаются приемлемыми для представления субсидий, относящихся к доходам. Раскрытие информации о субсидии может быть необходимым для правильного понимания финансовой отчетности. Как правило, уместно раскрытие влияния субсидий на любую статью доходов или расходов, требующую отдельного отражения.

Возврат государственных субсидий

- 32 Государственная субсидия, подлежащая возврату, должна учитываться в порядке, предусмотренном для изменения бухгалтерской оценки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»). При возврате субсидии, относящейся к доходам, ее сумма в первую очередь относится в уменьшение любой, оставшейся несамортизированной величины отложенного дохода, отраженного в отношении данной субсидии. В размере превышения возвращаемой суммы над величиной такого отложенного дохода или при отсутствии такого отложенного дохода возвращаемая

сумма немедленно признается как расход. Возврат субсидии, относящейся к активам, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо отложенного дохода на сумму, подлежащую возврату. Совокупная сумма дополнительных амортизационных отчислений, которые при отсутствии субсидии были бы отнесены на расходы к настоящему времени, немедленно признается как расход.

- 33 Обстоятельства, вызвавшие возврат относящейся к активам субсидии, могут требовать, чтобы новая балансовая стоимость актива была проанализирована на предмет возможного обесценения.

Государственная помощь

- 34 Из определения государственных субсидий в пункте 3 исключены некоторые формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия.
- 35 В качестве примера помощи, стоимость которой не поддается обоснованной оценке, можно привести бесплатные технические или маркетинговые консультации и предоставление гарантий. Примером помощи, которую нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия, является закупочная политика правительства, которая распространяется на часть продаж предприятия. Наличие выгоды может быть бесспорным, но любые попытки отделить коммерческую деятельность от государственной помощи вполне могут оказаться произвольными.
- 36 Значимость выгоды в вышеприведенных примерах может быть таковой, что будет необходимо раскрыть информацию о характере, степени и продолжительности оказываемой помощи, для того чтобы финансовая отчетность не вводила пользователей в заблуждение.
- 37 [Удален]
- 38 В целях настоящего стандарта государственная помощь не включает обеспечение инфраструктуры путем улучшения общей транспортной и коммуникационной сети, а также предоставление улучшенных систем, например, ирригации и водоснабжения, которые доступны без ограничений и приносят выгоду для всех живущих в определенной местности.

Раскрытие информации

- 39 В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:
- (a) учетная политика, принятая для учета государственных субсидий, в том числе методы, принятые для их представления в финансовой отчетности;
 - (b) характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание на другие формы государственной помощи, от которых предприятие получило прямую выгоду;
 - (c) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

Условия переходного периода

- 40 Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт, должно:
- (a) соблюдать, где это необходимо, требования по раскрытию информации;
 - (b) выполнить одно из двух действий:
 - (i) скорректировать свою финансовую отчетность в связи с изменением учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8; или
 - (ii) применять предписанные стандартом требования учета только к субсидиям или их частям, подлежащим получению или возврату после даты вступления стандарта в силу.

Дата вступления в силу

- 41 **Настоящий стандарт должен применяться в отношении финансовой отчетности, охватывающей отчетные периоды, которые начинаются 1 января 1984 г. или после этой даты.**
- 42 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункт 29А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 43 Публикация «Улучшений в МСФО (IFRS)» в мае 2008 г. привела к удалению пункта 37 и добавлению пункта 10А. Предприятие должно применять указанные поправки на перспективной основе в отношении государственных субсидий, полученных в периодах, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит указанные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть этот факт.
- 45 МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в определение справедливой стоимости в пункте 3. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.
- 46 Документ «Представление статей прочего совокупного дохода» (Поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенный в июне 2011 года, внес поправки в пункт 29 и удалил пункт 29А. Предприятие должно применять эти поправки при применении МСФО (IAS) 1 в действующей редакции с учётом поправок, внесенных в июне 2011г.