

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20

«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»¹

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 организации 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 вычеты, налоговые вычеты по ускоренной амортизации и снижение ставок налога на прибыль;
 - (c) участия государства в капитале организации;
 - (d) государственных субсидий, которые входят в сферу применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Определения

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

Под «государством» понимается правительство, правительственные органы и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Государственная помощь – действия государства, направленные на предоставление какой-либо экономической выгоды определенной организации или ряду организаций, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь в контексте настоящего стандарта не включает выгоды, предоставляемые опосредованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в развиваемых районах или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Государственные субсидии – помощь, оказываемая государством в форме передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью организации. К государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается разумной оценке, а также такие сделки с государством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации².

Субсидии, относящиеся к активам – государственные субсидии, основное условие которых состоит в том, что организация, удовлетворяющая требованиям по их получению, должна

¹ Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, 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/собственного капитала» был изменен на «признанный вне прибыли или убытка», и (d) термин «пересмотр бухгалтерской оценки» был изменен на «изменение в бухгалтерской оценке».

² См. также Разъяснение ПКР (SIC) - 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью».

купить, построить или иным образом приобрести долгосрочные активы. Могут существовать также дополнительные условия, ограничивающие вид активов или их местонахождение, либо периоды, в течение которых их следует приобрести или удерживать.

Субсидии, относящиеся к доходу – 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 предписанных условий.

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки 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 организацию приступить к таким действиям, к которым в обычных условиях, при отсутствии такой помощи, она бы не приступила.
- 5 Получение организацией государственной помощи может иметь важное значение для подготовки финансовой отчетности по двум причинам. Во-первых, в случае передачи ресурсов должен быть найден соответствующий метод учета такой передачи. Во-вторых, желательно обозначить, в какой степени организация получила выгоды от получения такой помощи в отчетном периоде. Это облегчает сопоставление показателей финансовой отчетности с ее показателями за прошлые периоды и с финансовой отчетностью других организаций.
- 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 разумная уверенность в том, что:**
 - (a) **организация выполнит связанные с ними условия; и**
 - (b) **субсидии будут получены.**
- 8 Государственная субсидия не признается до тех пор, пока не появится разумная уверенность в том, что организация выполнит условия, связанные с субсидией, и что субсидия будет получена. Получение субсидии само по себе не обеспечивает окончательное доказательство того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.
- 9 Способ получения субсидии не влияет на выбор метода учета, который должен применяться по отношению к субсидии. 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, предоставленный государством, учитывается как государственная субсидия, если имеется разумная уверенность в том, что организация выполнит условия прощения займа.
- 10А Выгода, получаемая от займа, предоставленного государством по ставке процента ниже рыночной, учитывается как государственная субсидия. Заем должен быть признан и оценен в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Выгода от использования ставки процента ниже рыночной должна оцениваться как разница между первоначальной балансовой стоимостью займа, определенной в соответствии с МСФО (IFRS) 9, и поступившими средствами. Указанная выгода учитывается в соответствии с настоящим стандартом. Организация должна рассмотреть условия и обязанности, которые были или должны быть выполнены при идентификации затрат, которые выгода, получаемая от займа, должна компенсировать.
- 11 После признания государственной субсидии все связанные с ней условные обязательства или условные активы отражаются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».
- 12 **Государственные субсидии следует признавать в составе прибыли или убытка на систематической основе на протяжении периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, для компенсации которых предназначались данные субсидии.**

- 13 Существует два основных подхода к порядку учета государственных субсидий: подход с позиции капитала, в соответствии с которым субсидия признается вне состава прибыли или убытка, и подход с позиции доходов, в соответствии с которым субсидия относится в состав прибыли или убытка на протяжении одного или нескольких отчетных периодов.
- 14 Сторонники подхода с позиции капитала выдвигают следующие аргументы:
- (a) Государственные субсидии представляют собой способ финансирования и, следовательно, должны отражаться в отчете о финансовом положении, а не признаваться в составе прибыли или убытка с целью компенсации статей расходов, которые они финансируют. Поскольку возврат субсидий не ожидается, такие субсидии следует признавать вне прибыли или убытка.
 - (b) Неправомерно признавать государственные субсидии в составе прибыли или убытка, поскольку они не заработаны, но представляют собой стимулы, предоставляемые государством, 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 собственном капитале, а в составе прибыли или убытка в соответствующих периодах.
 - (b) Государственные субсидии редко предоставляются безвозмездно. Организация зарабатывает их посредством соблюдения связанных с ними условий и выполнения предусмотренных обязанностей. Поэтому государственные субсидии следует признавать в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные субсидии 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 фундаментально важно, чтобы государственные субсидии признавались в составе прибыли или убытка на систематической основе на протяжении периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые данные субсидии 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 допустимо 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 организация признает связанные с государственной субсидией затраты или расходы, легко определяются. Таким образом, при признании конкретных расходов субсидии признаются в составе прибыли или убытка в тех же периодах, что и соответствующие расходы. Аналогично субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, обычно признаются в составе прибыли или убытка на протяжении тех периодов и в тех пропорциях, в которых признаются расходы по амортизации данных активов.
- 18 Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут также потребовать выполнения определенных обязанностей и тогда будут относиться в состав прибыли или убытка в тех же периодах, в которых возникают затраты, связанные с выполнением данных обязанностей. 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 уместным признание ее в составе прибыли или убытка в течение срока службы этого 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 уместным 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 организации немедленной финансовой поддержки без каких-либо будущих соответствующих затрат, признается в составе прибыли или убытка того периода, в котором она подлежит получению.**
- 21 В определенных обстоятельствах государственные субсидии могут предоставляться для оказания организации немедленной финансовой помощи, а не для того, чтобы стимулировать ее к

осуществлению каких-либо конкретных затрат. Такие субсидии могут быть ограничены одной конкретной организацией и могут не распространяться на весь класс бенефициаров. Эти обстоятельства могут служить основанием для признания субсидии в составе прибыли или убытка того периода, в котором данная организация стала удовлетворять требованиям по ее получению, с раскрытием информации, обеспечивающей четкое понимание ее влияния.

- 22 Государственная субсидия может стать подлежащей получению организацией в качестве компенсации за расходы или убытки, понесенные в одном из прошлых отчетных периодов. Такая субсидия признается в составе прибыли или убытка того периода, в котором она стала подлежать получению, с раскрытием информации, обеспечивающей четкое понимание ее влияния.

Немонетарные государственные субсидии

- 23 Государственная субсидия может принимать форму передачи немонетарного актива, например земли или других ресурсов, для использования организацией. 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, 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 допустимыми 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 второму методу субсидия вычитается при определении балансовой стоимости актива. Субсидия признается в составе прибыли или убытка в течение срока использования амортизируемого актива в качестве уменьшения расходов по амортизации.
- 28 Приобретение активов и получение связанных с этим субсидий может привести к значительным движениям денежных средств организации. 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 для целей представления в отчете о финансовом положении.

Представление субсидий, относящихся к доходу

- 29 Субсидии, относящиеся к доходу, представляются как часть прибыли или убытка либо отдельно, либо в составе общей статьи, например «Прочие доходы»; альтернативно субсидии вычитаются из соответствующих расходов при их отражении в отчетности.
- 29А [Удален]
- 30 Сторонники первого метода утверждают, что сворачивать статьи 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, что организация могла бы и не понести расходов, если бы субсидия не была доступна, и, следовательно, представление расходов без взаимозачета их с субсидией может вводить пользователей в заблуждение.
- 31 Оба метода считаются допустимыми для представления субсидий, относящихся к доходу. 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 раскрытия.

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»). Возврат субсидии, относящейся к доходу, в первую очередь относится на 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 признается непосредственно в составе прибыли или убытка. Возврат субсидии, относящейся к активу, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо отложенного дохода на сумму, подлежащую возврату. Сумма дополнительной амортизации накопленным итогом, которая при отсутствии субсидии была бы отнесена на расходы к настоящему времени, признается непосредственно в составе прибыли или убытка.
- 33 Обстоятельства, вызвавшие возврат относящейся к активу субсидии, могут требовать рассмотрения вопроса возможного обесценения новой балансовой стоимости актива.

Государственная помощь

- 34 Из определения государственных субсидий в пункте 3 исключены некоторые формы государственной помощи, стоимость которых не поддается разумной оценке, а также такие сделки с государством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации.
- 35 В качестве примера помощи, стоимость которой не поддается разумной оценке, можно привести бесплатные технические или маркетинговые консультации и предоставление гарантий. Примером помощи, которую нельзя отличить от обычных коммерческих операций организации, является государственная закупочная политика, которая обеспечивает часть продаж организации. 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 такой, что 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 на постоянной неопределенной основе и приносят выгоду местному сообществу в целом.

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 организация получила прямую выгоду; и
 - (c) невыполненные условия и прочие возможные обстоятельства, связанные с государственной помощью, которая была признана.

Переходные положения

- 40 Организация, впервые применяющая настоящий стандарт, должна:
- (a) соблюдать, где это необходимо, требования к раскрытию информации; и
 - (b) либо:
 - (i) скорректировать свою финансовую отчетность в связи с изменением учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8; либо

- (ii) **применить 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 года или после этой даты.
- 42 МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, был добавлен пункт 29А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 43 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, удален пункт 37 и добавлен пункт 10А. Организация должна применять указанные поправки перспективно в отношении предоставленных государством займов, полученных в периодах, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 44 [Удален]
- 45 МСФО (IFRS) 13, выпущенным в мае 2011 года, внесена поправка в определение справедливой стоимости в пункте 3. Организация должна применить данную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 46 Документом «Представление статей прочего совокупного дохода» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 29 и удален пункт 29А. Организация должна применять эти поправки, когда она применяет МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года.
- 47 [Удален]
- 48 МСФО (IFRS) 9, выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункт 10А и удалены пункты 44 и 47. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.