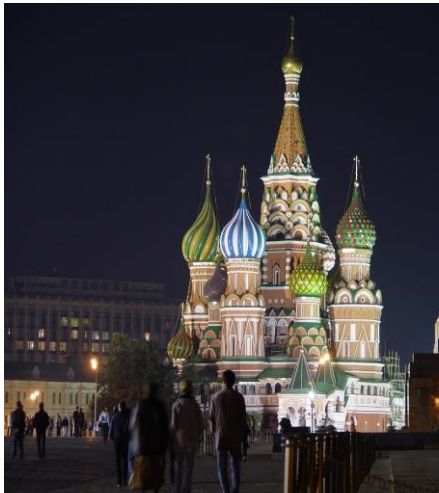


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=13#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27,28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смиту** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция)

СОДЕРЖАНИЕ

1. ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫЕ СУБСИДИИ - ВВЕДЕНИЕ	4
2. ОТРАЖЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	7
3. ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР)	17
4. УПРАЖНЕНИЯ И ВОПРОСЫ	21
5. ОТВЕТЫ	22

Правительственные субсидии - Введение

1.1 Цель

Цель данного учебного пособия - помочь специалистам изучить учет правительственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20.

1.2 Задача

Данный стандарт рассматривает учет правительственных субсидий, а также раскрытие информации о правительственных субсидиях и других формах правительственной помощи.

Данный стандарт не касается специальных проблем, возникающих при учете правительственных субсидий в условиях гиперинфляции. Он также не касается предоставленных компании налоговых льгот, государственного участия во владении компанией, а также субсидий, которые рассматриваются в МСФО (IAS) 41 – Сельское хозяйство.

1.3 Определения

Правительство

Правительство - это все правительственные органы и учреждения, в том числе местные, национальные и международные.

Правительственная помощь

Правительственная помощь - это прямые действия правительства, направленные на обеспечение экономических выгод для компании или группы компаний, отвечающих определенным критериям. Правительственная помощь не включает косвенные выгоды, например, усовершенствование местной инфраструктуры или установление импортных тарифов с целью поддержки местных компаний.

Правительственные субсидии

Правительственные субсидии - это правительственная помощь в форме передачи определенным компаниям ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем условий, связанных с предоставлением субсидий.

Например, для привлечения компаний в отдельные регионы, в данных регионах снижаются налоги на недвижимость, и это является стимулом для передислокации бизнеса.

К правительственным субсидиям не относятся такие формы правительственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также такие операции с участием правительства, которые не отличаются от обычных торговых операций компании.

Определенные сложности могут возникать при оценке безвозмездной технической помощи, консультаций по маркетингу и предоставлению гарантий.

Выгоды, перечисленные в этих примерах, могут быть значительными, поэтому будет необходимо раскрыть характер, степень и продолжительность помощи, чтобы финансовая отчетность не приводила к неверному истолкованию.

Субсидии, относящиеся к активам

Субсидии, относящиеся к активам - это правительственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что данная компания-получатель должна купить, построить или приобрести долгосрочные активы. Предоставление субсидии может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местонахождение или сроки их приобретения или владения.

Пример:

Правительство хочет способствовать привлечению инвестиций в промышленное машиностроение.

Оно предлагает 10% субсидию на приобретение определенного оборудования.

Условия получения субсидий:

- все оборудование должно использоваться внутри страны (субсидии не распространяются на экспорт);
- все оборудование должно быть приобретено в течение двух лет.

Субсидии, относящиеся к доходу

Субсидии, относящиеся к доходу - это правительственные субсидии, способствующие росту доходов или сокращению расходов. Например, если правительство хочет поддержать обучение сотрудников компаний, оно может предложить 25% возмещение стоимости каждого курса из списка курсов, одобренных правительством.

Условно-безвозвратные займы

Условно-безвозвратные займы - это займы, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определенных предписанных условий.

Например, компаниям, работающим в экономически неблагоприятных регионах (например, в регионах с высоким уровнем безработицы), могут предоставляться дешевые займы. В таких случаях дешевые займы являются стимулом для работодателей продолжать вести бизнес в этих регионах.

Преимущество правительственного кредита по процентной ставке ниже рыночной цены рассматривают как правительственный грант. Кредит должен быть признан и измерен в соответствии с IFRS 9 Финансовых инструментов.

Преимущество процентной ставки ниже рыночной цены должно быть измерено как разница между начальной стоимостью переноса кредита, определенного в

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

соответствии с IFRS 9 и полученными доходами.
Преимущество учтено в соответствии с IAS 20.

Условия освобождения компаний от выплаты основной суммы и/или процентов по такому займу могут предусматривать обязательный срок работы в данном регионе более 10 лет.

Справедливая стоимость

Справедливая стоимость представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (МСФО(IFRS)13).

Пример:

Местное правительство предоставляет Вам участок земли с условием, что Вы построите на этом участке новый завод на 500 рабочих мест.

Независимый эксперт оценивает участок земли в \$250.000.
Данная сумма является справедливой стоимостью участка.

1.4 НАЗНАЧЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВЕННОЙ ПОМОЩИ

Правительство несет ответственность за социально-экономическую политику.

Одним из имеющихся в распоряжении правительства способов воздействия на общество или экономику является создание финансовых стимулов, которые способствуют развитию общества или отрасли экономики в нужном направлении.

Наиболее распространенные цели правительства включают:

Экономическая цель	Способ экономического стимулирования
Снижение уровня безработицы	Субсидии на создание новых рабочих мест и обучение Субсидии на строительство новых заводов/предприятий и создание рабочих мест
Развитие туризма	Предоставление авиакомпаниям периодов, не облагаемых платой за посадку самолета; субсидирование строительства гостиниц
Охрана здоровья населения	Субсидии на организацию вывоза опасных материалов и промышленных отходов, например, асбеста.
Снижение выбросов CO2	Снижение общего уровня потребления энергии за счет предоставления субсидий на мероприятия по сокращению потерь электроэнергии.

Правительственные субсидии бывают прямые, в виде денежных выплат, или в виде налоговых льгот.

Например, для повышения конкурентоспособности малых и средних предприятий на международном рынке, им могут быть предложены дополнительные налоговые льготы при покупке новых компьютеров.

Правительство также может быть заинтересовано в продвижении экономической активности в регионах с неблагоприятными условиями для бизнеса (региональные субсидии).

Правительственная помощь может быть направлена на стимулирование действий компаний в соответствии с определенным курсом развития или на изменение выбранного курса.

Например, если компания намеревается переехать из региона, страдающего от высокого уровня безработицы, ей может быть предложен финансовый стимул, побуждающий остаться в данном регионе.

В случае если компания, независимо от правительственной помощи, намеревалась принять данный курс действий, правительственная помощь будет являться для нее дополнительным вознаграждением. В случае если предложенный курс не соответствует намерениям компании, правительственная помощь является финансовым стимулом и субсидирует дополнительные расходы компании, связанные с принятием данного курса.

2 Отражение правительственных субсидий в финансовой отчетности

Финансовая отчетность компании должна в полном объеме отражать получение правительственной помощи и надлежащим образом распределять ее между разными отчетными периодами.

Признание правительственных субсидий

Правительственные субсидии в конечном итоге всегда признаются в качестве дохода, либо сразу при получении, либо в будущих периодах, независимо от того, получены ли субсидии в денежной форме, в форме уменьшения обязательства компании перед государством, или в форме актива (неденежная форма субсидирования).

Правительственные субсидии чаще всего выдаются в денежной форме, но могут быть также предоставлены в форме основных средств или в форме уменьшения налоговых обязательств компании.

В случае если субсидии получены в неденежной форме, они учитываются по справедливой стоимости актива.

Правительственные субсидии должны признаваться в учете только тогда, когда есть уверенность в том, что:

1. компания будет соответствовать требованиям на получение субсидии;
2. субсидии будут получены.

Пример:

Компания имеет право на получение правительственной субсидии на увеличение занятости, и она незамедлительно начинает набирать персонал в соответствии с требованиями квалификационного отбора. Субсидия может быть признана сразу.

При получении уведомления о выделении субсидии компания отражает в учете дебиторскую задолженность по ее получению.

В приведенных ниже примерах аббревиатуры ОПУ и ББ относятся к отчету о прибылях и убытках и бухгалтерскому балансу соответственно.

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

Пример:

В октябре компании была обещана правительственная субсидия в размере \$25.000 в качестве компенсации затрат на переезд, но средства будут получены только в феврале.

Правительственная субсидия может быть признана в октябре, если компания несет расходы именно в это время.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Дебиторская задолженность	ББ	25.000	
Доходы будущих периодов - Правительственная субсидия	ББ		25.000
<i>Учет предоставления субсидии</i>			
Доходы будущих периодов - Правительственная субсидия	ББ	25.000	
Расходы на переезд	ОПУ		25.000
<i>Учет кредитования в ОПУ</i>			

Если уведомление о присуждении правительственной субсидии сопровождается поступлением денежных средств, то в учете отражаются денежные средства, а не дебиторская задолженность.

Уменьшение обязательства компании перед государством учитывается тем же методом, что и погашение долга, и освобождение от возврата займа.

Пример:

Три года назад компания получила заем от местного правительства на реконструкцию офисного здания. К настоящему времени все условия, необходимые для освобождения от выплаты займа в сумме \$150.000, выполнены.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Задолженность по займу	ББ	150.000	
Прочие доходы – правительственная субсидия	ОПУ		150.000
<i>Учет освобождения от выплаты займа</i>			

Условные активы и обязательства

С правительственными субсидиями может быть связано возникновение условного обязательства. Например, у компании может возникнуть обязательство по возврату части субсидии в случае, если выполнение каких-либо операций не произойдет, или будет приостановлено, в определенный срок. Условные активы и обязательства обычно учитываются как забалансовые статьи, но в то же время происходит отслеживание ситуации на предмет необходимости отражения их на балансовых счетах. Например, если правительственная субсидия в размере \$150.000 была предоставлена с условием создания 100 новых рабочих мест, то в забалансовом учете будет сделана запись:

	ЗС	Дт	Кт
Контрольный счет	ЗС	150.000	
Правительственная субсидия к возврату	ЗС		150.000

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

Эта запись будет сохраняться до тех пор, пока не будут выполнены условия предоставления субсидии (создание 100 новых рабочих мест) и погашены потенциальные обязательства.

Пример:

Правительство предоставляет субсидию в размере \$33.000 на строительство здания. Компания должна использовать здание непрерывно в течение 10 лет, либо вернуть часть субсидии. Это считается условным обязательством.

	ЗС	Дт	Кт
Контрольный счет	ЗС	33.000	
Правительственная субсидия к возврату	ЗС		33.000

Опубликованный бухгалтерский баланс должен содержать примечание о том, что у компании есть условное обязательство по непрерывному использованию здания в течение 10 лет.

Момент признания правительственных субсидий

Субсидии должны признаваться в качестве дохода в тех периодах, в которых были понесены расходы, на компенсацию которых предназначены данные субсидии.

Субсидии, компенсирующие расходы прошлых периодов, должны признаваться полностью в текущем периоде.

Во многих случаях, доход может быть соотнесен с затратами, которые компенсируются субсидиями.

Пример:

Для компенсации затрат на обучение компании предоставляется денежная субсидия в размере \$100.000. 50% стоимости обучения будет оплачено за счет субсидии.

Субсидии должны признаваться в том же периоде, что и затраты по обучению. В текущем периоде завершено 40% обучения общей стоимостью \$40.000.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Затраты на обучение	ОПУ	40.000	
Денежные средства	ББ		40.000
<i>Оплата за обучение</i>			
Дебиторская задолженность	ББ	20.000	
Правительственная субсидия	ОПУ		20.000
<i>Признание правительственной субсидии в отчете о прибылях и убытках</i>			

Субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, должны признаваться в качестве дохода в течение тех периодов, в которых начисляется амортизация данных активов.

Пример:

Для закупки компьютеров предоставляются субсидии. Вы приобретаете компьютер за \$100.000 и получаете субсидию в размере \$20.000.

Вы начисляете амортизацию на компьютер в течение 4-х лет и распределяете субсидию на 4 года.

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства	ББ	100.000	
Денежные средства	ББ		100.000
Дебиторская задолженность	ББ	20.000	
Правительственная субсидия	ББ		20.000
<i>Приобретение компьютеров и представление субсидии</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	25.000	
Накопленная амортизация	ББ		25.000
Правительственная субсидия	ББ	5.000	
Расходы на амортизацию	ОПУ		5.000
<i>Уменьшение расходов на амортизацию за счет полученной субсидии, пропорционально начисленной амортизации</i>			

Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, таким как земельный участок, должны соотноситься с затратами на выполнение обязательств. Например, если субсидия в виде предоставления земельного участка ограничена условием возведения на нем здания, признание субсидии в качестве дохода распределяется на весь срок службы здания.

Пример:

Вы получаете субсидию от правительства в виде земельного участка. Справедливая стоимость данного участка составляет \$40.000. На данном участке вы строите здание стоимостью \$200.000, которое будет амортизировано в течение 20 лет. Каждый год в отчете о прибылях и убытках учитывается \$2.000 субсидии в качестве дохода. Субсидия отражается в составе прочих доходов, поскольку она не относится к каким-либо конкретным статьям расходов.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земля)	ББ	40.000	
Доходы будущих периодов – правительственная субсидия	ББ		40.000
<i>Предоставление субсидии в виде земельного участка</i>			
Основные средства (здание)	ББ	200.000	
Денежные средства	ББ		200.000
<i>Оплата расходов на строительство здания</i>			
Расходы на амортизацию	ОПУ	10.000	
Накопленная амортизация	ББ		10.000
<i>Амортизация здания за один год</i>			
Доходы будущих периодов – правительственная субсидия	ББ	2.000	
Прочие доходы – правительственная субсидия	ОПУ		2.000

Признание субсидии в качестве дохода пропорционально начисляемой амортизации

В случае, когда субсидия является частью пакета правительственной помощи, может возникнуть необходимость разделения субсидии на части и признания доходов по частям с применением разных методов.

Пример:

В экономически неблагополучных регионах предоставляются субсидии на коммерческое строительство, инвестирование в компьютерное оборудование, набор и обучение кадров.

Каждая из этих четырех субсидий учитывается отдельно, даже если денежные средства получены одновременно.

Признание правительственных субсидий – особые случаи

1. Субсидии, не связанные с будущими расходами.

Правительственная субсидия должна признаваться полностью, как доход периода, в котором она была получена, с предоставлением соответствующих пояснений в отчетности. Например, в случаях, когда субсидия предоставляется в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки, или в целях оказания немедленной финансовой поддержки компании.

Пример:

Ваша компания испытывает серьезные финансовые трудности. Правительство предоставляет Вам денежную субсидию в размере \$250.000 для поддержки Вашего бизнеса. При этом Вы не несете каких-либо конкретных расходов. Признайте субсидию полностью и раскройте детали в пояснении к отчетности.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	250.000	
Прочие доходы – правительственная субсидия	ОПУ		250.000
<i>Учет получения субсидии</i>			

2. Субсидии, компенсирующие затраты прошлых периодов.

Субсидии должны признаваться полностью в период их поступления, с формированием соответствующих пояснений в отчетности.

Пример:

После длительных переговоров правительство выплачивает денежную компенсацию в размере \$500.000 за Ваши затраты по экспортному контракту прошлого периода.

Вы признаете компенсацию в том же периоде, когда Вы получаете уведомление о выплате компенсации.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Дебиторская задолженность	ББ	500.000	
Прочие доходы – правительственная субсидия	ОПУ		500.000
<i>Учет предоставления субсидии</i>			

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

2.1 ПРИЗНАНИЕ – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ

После определения размера признаваемой в учете субсидии в каждом отчетном периоде, можно использовать один из двух приводимых ниже способов учета правительственных субсидий:

1. Зачислите субсидию напрямую на счет актива. Это приведет к снижению базы для расчета амортизации в отчете о прибылях и убытках.
2. Субсидию можно отразить в качестве доходов будущих периодов и списывать в течение всего срока службы актива на статью отчета о прибылях и убытках «Прочие доходы – правительственные субсидии». Если субсидия получена на возмещение расходов, то счет, на котором она учитывается, будет дебетоваться в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов, а не относиться на прочие доходы.

В обоих случаях доход от правительственной субсидии отражается в отчете о прибылях и убытках, но второй способ более наглядно показывает, что произошло в отчетном периоде. Вне зависимости от применяемого способа учета, в пояснениях к финансовой отчетности должна раскрываться информация о методе учета правительственных субсидий.

Покупка активов и получение связанных грантов могут вызвать существенные движения в потоке наличности юридического лица. Такие движения часто раскрываются как отдельные позиции в выписке кассовых потоков.

Способ 1 – Уменьшение стоимости актива на величину субсидии(капитальный метод)

При использовании этого способа первоначальная стоимость актива (основных средств) уменьшается на величину полученной субсидии, путем записи по дебету счета учета субсидии и кредиту счета актива.

Переносится только часть субсидии, относящейся к данному периоду.

Пример:			
Вы получили субсидию в размере \$10.000 на компьютеры стоимостью \$60.000 и решили признать ее в течение 4-х лет.			
	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (компьютер)	ББ	60.000	
Денежные средства	ББ		60.000
Дебиторская задолженность	ББ	10.000	
Основные средства (компьютер)	ББ		10.000
<i>Приобретение компьютеров и представление субсидии</i>			
Расходы на амортизацию (25% от \$50.000)	ОПУ	12.500	
Накопленная амортизация	ББ		12.500
<i>Начисление амортизации в каждом отчетном периоде и (уменьшенной) амортизации</i>			

Способ 2 - Отражение субсидии в составе доходов будущих периодов (метод дохода)

В соответствии с данным подходом субсидия относится на доходы и отражается в отчете о прибылях и убытках, либо полностью, если субсидия полностью признается в одном отчетном периоде, либо постепенно путем списания с бухгалтерского баланса со счета доходов будущих периодов, если субсидия признается в течение нескольких отчетных периодов. Таким образом, учитывается только часть субсидии, относящаяся к отчетному периоду.

Пример: Способ 2

Вы получили субсидию в размере \$10.000 на компьютер стоимостью \$60.000 и решили отражать ее в течение 4-х лет.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (компьютер)	ББ	60.000	
Денежные средства	ББ		60.000
Дебиторская задолженность	ББ	10.000	
Доходы будущих периодов (субсидия на компьютеры)	ББ		10.000
<i>Учет приобретения компьютеров и предоставления субсидии</i>			
Доходы будущих периодов (субсидия на компьютеры)	ББ	2.500	
Прочие доходы (правительственные субсидии)	ОПУ		2.500
<i>Признание дохода по субсидии в каждом отчетном периоде</i>			

Неденежные субсидии

Когда субсидия предоставляется в форме земельного участка или другого актива в неденежной форме, активы должны отражаться в отчетности по справедливой стоимости. Субсидия отражается по справедливой стоимости предоставляемого актива.

Пример:

Вы получаете субсидию в форме земельного участка, справедливая стоимость которого составляет \$1млн. Вы решили отражать субсидию в течение 5 лет.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (земельный участок)	ББ	\$1млн.	
Доходы будущих периодов – правительственная субсидия	ББ		\$1млн.
<i>Предоставление субсидии в форме земельного участка</i>			
Доходы будущих периодов – правительственная субсидия	ББ	\$0.2 млн.	
Прочие доходы (правительственная субсидия)	ОПУ		\$0.2 млн.
<i>Признание дохода в каждом отчетном периоде, в отчете о прибылях и убытках</i>			

Представление субсидий, относящихся к активам

Субсидия может быть отражена в бухгалтерском балансе в качестве доходов будущих периодов. Затем субсидия постепенно учитывается в составе доходов в течение срока полезного использования актива.

Альтернативным вариантом является представление субсидии путем ее вычитания из балансовой стоимости актива. Субсидия в течение срока полезного использования амортизируемого актива учитывается как доход (уменьшает величину начисляемой амортизации).

Пример:

Вы приобретаете здание за \$500.000, амортизация которого займет 20 лет, и получаете субсидию на \$100.000.

Вы решили использовать доходный метод (признавая доходы будущих периодов в текущем периоде пропорционально ежегодной амортизации)

Отразите субсидию в качестве дохода будущих периодов и ежегодно признавайте доходом текущего периода 5000.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	500.000	
Денежные средства	ББ		500.000
Дебиторская задолженность	ББ	100.000	
Доходы будущих периодов – Правительственная субсидия	ББ		100.000

<i>Учет стоимости здания и представление правительственной субсидии</i>			
Амортизация	ОПУ	25.000	
Накопленная амортизация	ББ		25.000
Доходы будущих периодов – Правительственная субсидия	ББ	5.000	
Прочие доходы – Правительственная субсидия	ОПУ		5.000
<i>Учет амортизации по каждому периоду и кредитование отчета о прибылях и убытках</i>			

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

Пример:

Вы приобретаете здание за \$60.000, амортизация которого займет 20 лет,

Вы получаете субсидию на \$10.000. Вы решили использовать капитальный метод учета (уменьшение стоимости актива на величину субсидии)

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	60.000	
Денежные средства	ББ		60.000
Дебиторская задолженность	ББ	10.000	
Основные средства (здание)	ББ		10.000
<i>Учет стоимости здания и представление правительственной субсидии на земельный участок</i>			
Амортизация (3000 минус 500)	ОПУ	2.500	
Накопленная амортизация	ББ		2.500
<i>Учет амортизации по каждому периоду, размер которой уменьшается из-за субсидии</i>			

В случае, если используется способ уменьшения стоимости актива, субсидия на всю сумму актива уменьшит стоимость актива до нуля, или до номинально возможной суммы.

Пример:

Вы приобретаете здание за \$70.000, амортизация которого займет 20 лет,

Вы получаете субсидию на его полную стоимость \$70.000.

Для учета субсидии стоимость актива может быть показана как ноль или \$1, и амортизация будет снижена с \$3.500 в год до нуля в год на счет субсидии.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	70.000	
Денежные средства	ББ		70.000
Дебиторская задолженность	ББ	70.000	
Основные средства (здание)	ББ		70.000

Представление субсидий, относящихся к доходам

Такие субсидии должны быть либо включены в «Прочие доходы», либо вычтены из соответствующих расходов.

Возврат правительственных субсидий

Если субсидия частично или полностью подлежит возврату правительству, возвращаемая сумма должна быть вычтена из оставшейся величины правительственной субсидии. Если возврату подлежит сумма, превышающая остаток несписанной части правительственной субсидии, величина такого превышения должна немедленно отражаться в качестве расхода отчетного периода.

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

Пример:

Вы получили субсидию в размере \$60.000 на набор персонала и распределяете ее на 2 года.

В конце первого года доходы будущих периодов у вас составляют \$30.000.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ	60.000	
Доходы будущих периодов - Правительственная субсидия	ББ		60.000
Доходы будущих периодов - Правительственная субсидия	ББ	30.000	
Расходы на набор персонала	ОПУ		30.000
<i>Получение субсидии и списание половины субсидии на счет прибылей и убытков</i>			

Правительственный аудит обнаруживает, что некоторые условия субсидирования не были соблюдены, и Вы должны вернуть \$40.000 субсидии.

Возврат аннулирует \$30.000 дохода будущего периода, а оставшиеся \$10.000 немедленно признаются в качестве расхода.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Денежные средства	ББ		40.000
Доходы будущих периодов – правительственная субсидия	ББ	30.000	
Расходы по набору персонала	ОПУ	10.000	
<i>Учет возврата правительственной субсидии</i>			

Если возврат связан с субсидией, относящейся к активам, остаток должен увеличить балансовую стоимость актива.

Увеличение балансовой стоимости актива может являться основанием для пересчета прогрессивной амортизации актива.

Дополнительная амортизация, полученная в результате пересчета, должна немедленно признаваться в учете.

Пример:

Вы покупаете здание стоимостью \$1.200.000, и получаете субсидию на \$ 200.000.

Вы решаете применить для учета субсидии способ уменьшения стоимости актива на величину субсидии.

Амортизация рассчитывается исходя из 20-летнего срока эксплуатации здания и начисляется по \$50.000 в год.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	1.200.000	
Денежные средства	ББ		1.200.000
Дебиторская задолженность	ББ	200.000	
Основные средства (здание)	ББ		200.000
Амортизация (за вычетом субсидии)	ОПУ	50.000	
Накопленная амортизация	ББ		50.000
<i>Приобретение здания, предоставление субсидии, и начисление амортизации за первый год</i>			

Согласно условиям предоставления субсидии, Вы должны использовать здание в промышленных целях. Однако, Вы принимаете решение, что будет выгоднее превратить это

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

здание в офисный центр. В силу принятого решения Вы должны вернуть субсидию.

Стоимость здания увеличивается до \$1.200.000, а амортизационные отчисления увеличиваются с \$50.000 до \$60.000, в соответствии с 20-летним сроком службы здания.

	ОПУ/ББ	Дт	Кт
Основные средства (здание)	ББ	200.000	
Денежные средства	ББ		200.000
Расходы на амортизацию	ОПУ	60.000	
Накопленная амортизация	ББ		60.000
Амортизация – дополнительная	ОПУ	10.000	
Накопленная амортизация	ББ		10.000
<i>Учет возврата субсидии и амортизации за второй год и дополнительной амортизации за первый год</i>			

2.2 РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- (а) учетная политика, принятая для правительственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности;
- (б) характер и размер правительственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также указание других форм правительственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду; и

- (в) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с правительственной помощью, которая была признана.

Пример учетной политики

Правительственные субсидии, относящиеся к покупке основных средств

Правительственные субсидии признаются по справедливой стоимости, при условии, что существует обоснованная уверенность в том, что субсидия будет получена, и что Группа компаний будет соответствовать всем условиям, связанным с получением субсидии.

Правительственные субсидии, относящиеся к расходам, учитываются как доходы будущих периодов и признаются в отчете о прибылях и убытках за тот период, к которому относятся расходы, которые они должны компенсировать.

Правительственные субсидии, относящиеся к покупке основных средств, включаются в прочие долгосрочные обязательства и учитываются в отчете о прибылях и убытках по методу амортизации на основе равномерных отчислений в течение сроков полезного использования соответствующих активов.

(Взято из наглядной корпоративной финансовой отчетности 2002, PWC).

3 Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)

Пожалуйста, укажите ответ, который, по Вашему мнению, ближе всего к правильному.

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

1. МСФО (IAS) 20 касается:

1. налоговых льгот, предоставляемых компании в отношении правительственных субсидий
2. участия государства во владении компаниями
3. раскрытия информации о правительственных субсидиях

2. Правительственная помощь включает:

1. непрямую помощь, такую как улучшение местной инфраструктуры
2. прямые действия по предоставлению экономических выгод компаниям, отвечающим определенным критериям
3. введение таможенных тарифов на импорт товаров

3. Правительственные субсидии – это:

1. передача ресурсов компаниям, отвечающим определенным критериям
2. сделки с правительством, которые не отличаются от обычных торговых операций компании
3. предоставление правительственных гарантий

4. Компания, отвечающая определенным критериям, может получать субсидии, относящиеся к активам, когда она:

1. покупает долгосрочные активы
2. строит долгосрочные активы
3. приобретает долгосрочные активы

4. покупает, строит или приобретает долгосрочные активы

5. Правительственные субсидии могут предоставляться в нескольких формах, таких как:

1. субсидии, относящиеся к активам
2. субсидии, относящиеся к доходу
3. условно-безвозвратные займы
4. только 1
5. только 2 и 3
6. 1, 2 и 3

6. Справедливая стоимость актива – это стоимость, за которую:

1. актив приобретается у связанной стороны
2. актив продается в сделке между двумя независимыми, желающими совершить такую сделку сторонами
3. погашается обязательство в сделке между двумя независимыми, желающими совершить такую сделку сторонами
4. 1 и 2
5. 2 и 3
6. 1, 2 и 3

7. Что, из перечисленного ниже, может быть классифицировано как назначение правительственной помощи? Отметьте все, что подходит.

1. Стимулирование капитала путем инвестирования в определенные активы.
2. Снижение уровня безработицы путем субсидирования рабочих мест и обучения.
3. Попытки поддержать экономическую активность в отдельных регионах.
4. 1 и 2
5. 2 и 3
6. 1, 2 и 3

8. В чем заключается влияние правительственной помощи на финансовую отчетность:

1. финансовая отчетность не должна отражать правительственную помощь
2. финансовая отчетность должна отражать только 10% от общей суммы помощи
3. финансовая отчетность должна отражать получение правительственной помощи

9. Признание правительственных субсидий должно происходить только в том случае, если:

1. компания, скорее всего, будет соответствовать условиям получения субсидий
2. субсидии будут получены
3. субсидии не будут подлежать возврату ни при каких условиях
4. 1 и 2

5. 2 и 3
6. 1, 2 и 3

10. При получении уведомления о получении субсидии, компания:

1. отражает дебиторскую задолженность, но субсидии учитываются по кассовому методу (по факту поступления средств)
2. до поступления средств никаких учетных записей не делает
3. отражает дебиторскую задолженность, и субсидии учитываются по методу начислений

11. Если компания не соблюдает условия предоставления правительственного займа, это может привести к необходимости:

1. возврата займа
2. учета потенциального обязательства в будущем
3. учета займа только по кассовому методу
4. 1 и 2
5. 2 и 3
6. 1, 2 и 3

12. Если правительственные субсидии предназначены для компенсации определенных расходов, то они:

1. заносятся в баланс тогда, когда возникают эти расходы
2. признаются в качестве дохода тех периодов, к которым относятся эти расходы
3. не учитываются

13. Если субсидии относятся к амортизируемым активам, они:

1. не должны признаваться, поскольку актив в конечном итоге не будет иметь стоимости
2. незамедлительно признаются в качестве прочих доходов
3. признаются в качестве дохода тех периодов, в которых начисляется амортизация

14. В случае комплексной правительственной помощи:

1. может возникнуть необходимость разделить субсидию на части и признавать в качестве дохода на разных основаниях
2. если денежные средства поступают одновременно, они признаются как одна субсидия, если нет, то субсидия делится на части
3. субсидия учитывается по месту нахождения

15. При предоставлении субсидии в целях оказания немедленной финансовой поддержки компании или в качестве компенсации затрат прошлых периодов:

1. одна половина субсидии признается в текущем периоде, а другая - в последующем
2. субсидия капитализируется, поскольку не существует затрат, с которыми она могла бы быть соотнесена
3. субсидия признается в том периоде, в котором возникает дебиторская задолженность

16. Отражение субсидий путем уменьшения стоимости актива на величину субсидии или в составе доходов будущих периодов являются двумя способами отражения субсидий в учете. Данные способы должны быть применены:

1. до принятия решения относительно того, какая часть субсидии признается в каждом периоде
2. после принятия решения относительно того, какая часть субсидии признается в каждом периоде
3. только если субсидия предоставляется в денежной форме

17. Способы отражения субсидий путем уменьшения стоимости актива на величину субсидии или в составе доходов будущих периодов отличаются с точки зрения бухгалтерского учета субсидий. Однако схожесть этих способов состоит в следующем:

1. сумма субсидии кредитуется в корреспонденции со счетом акционерного капитала
2. показывается только часть субсидии, которая относится к данному периоду
3. субсидия отражается в отчете о прибылях и убытках

18. Когда субсидия предоставляется в виде земельного участка или другого неденежного актива, она:

1. должна отражаться в балансе по справедливой стоимости неденежного актива, при этом и субсидия (в составе обязательств компании), и земельный участок (в активе) должны учитываться по этой стоимости
2. не должна отражаться в балансе по справедливой стоимости, так как земельный участок рассматривается как подарок

3. должна заноситься в баланс в виде земельного участка (в активе) по его справедливой стоимости и соотноситься с условным обязательством, отражаемым за балансом

19. Субсидия может быть отражена в бухгалтерском балансе как доходы будущих периодов и затем:

1. показываться как различные расходы в течение периодов, соответствующих сроку полезного использования актива
2. признаваться в качестве дохода в течение периодов, соответствующих сроку полезного использования актива
3. амортизироваться путем отнесения на капитал в течение периода, соответствующего сроку полезного использования актива

20. Альтернативный метод учета субсидий, связанных с активами, может заключаться в том, что они отражаются как:

1. дополнение к балансовой стоимости актива
2. гудвил
3. уменьшение балансовой стоимости актива

21. Если часть субсидии, или вся субсидия, должна быть возвращена правительству, то:

1. компания должна использовать эту сумму для открытия дочерней компании

2. возврат должен в первую очередь отражаться как расход периода
3. возврат должен быть вычтен из величины остатков доходов будущих периодов, связанных с субсидией

4 Упражнения и вопросы

Ответьте на следующие вопросы:

1. Предположим, компании была обещана субсидия в октябре, однако, средства не поступят до февраля.

Каким образом компания должна учитывать субсидию?

2. Вы являетесь человеком, для которого образование представляет большую ценность, и Вы собираетесь открыть университет в бедной стране. Вы бесплатно получаете земельный участок от правительства этой страны. Справедливая стоимость земельного участка составляет \$60.000. На данном участке Вы строите здание и амортизируете его за 32 года.

Каким образом Вы признаете это в отчетности?

3. В том же городе бедной страны, где Вы собираетесь открывать университет, есть много экономически отсталых кварталов. Есть возможность получения субсидии на коммерческое строительство, инвестирование в компьютеры, трудоустройство и обучение персонала. Вы получите субсидии на все виды работ.

Каким образом Вы должны учитывать эти субсидии?

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

4. Получена субсидия в размере \$8.000 на приобретение компьютера, которая будет учитываться Вами на протяжении 5 лет.

Каким образом Вы будете отражать субсидию при использовании способа уменьшения стоимости актива на величину субсидии?

5. Получена субсидия в размере \$17.000 на приобретение компьютеров, которая будет Вами признаваться в течение 8 лет.

Каким образом Вы будете отражать субсидию при использовании способа отражения субсидии в составе доходов будущих периодов?

6. Получена субсидия в размере \$250.000 на здание, которое будет амортизировано в течение 25 лет.

Поскольку данная субсидия относится к активу, каким единственным способом она может отражаться?

7. Вы приобретаете здание за \$80.000, на которое Вы получаете субсидию в размере \$20.000. И здание, и субсидия будут амортизированы в течение 20 лет.

Каков альтернативный метод отражения субсидии, учитывая, что субсидия связана с приобретаемым активом?

8. Здание приобретено за \$140.000, и Вы получаете субсидию, полностью покрывающую данную сумму. И здание, и субсидия будут амортизированы в течение 25 лет.

Как будет отражаться данная субсидия, связанная с активом?

9. Вы получаете субсидию на набор персонала. Сумма субсидии составляет \$120.000. Вы распределяете субсидию на 2 года. В конце первого года Вы имеете доход будущего периода в размере \$60.000. В результате правительственной проверки выясняется, что Вами не в полной мере выполнены условия, связанные с предоставлением субсидии, и сумма \$80.000 подлежит возврату.

Каким образом Вы отразите в учете данное изменение?

10. Вы имеете здание стоимостью \$2,4 млн. и получаете субсидию на \$0,4 млн. Вы отражаете в своей отчетности сумму в \$2 млн. По условиям предоставления субсидии Вы должны использовать здание в промышленных целях. Вы считаете более целесообразным приспособить помещение под офисы и решаете вернуть субсидию.

Какова новая стоимость здания и как изменилась величина амортизации, с учетом 20-летнего срока полезного использования здания?

5 Ответы

Множественный выбор:

- | | | | |
|----|----|-----|----|
| 1. | 3) | 11. | 4) |
| 2. | 2) | 12. | 2) |
| 3. | 1) | 13. | 3) |

МСФО (IAS) 20 Учет правительственных субсидий

4.	4)	14.	1)
5.	6)	15.	3)
6.	5)	16.	2)
7.	6)	17.	2)
8.	3)	18.	1)
9.	4)	19.	2)
10.	3)	20.	3)
		21.	3)

Упражнения и вопросы:

1. Субсидия может признаваться в октябре, если компания несет расходы в этом месяце. Если компания не несет расходов, субсидия не должна признаваться до тех пор, пока не возникнут расходы.
2. Вы учитываете и земельный участок, и субсидию по справедливой стоимости в \$60.000. Затем Вы кредитуете часть субсидии в размере \$1.875 в отчете о прибылях и убытках каждый год в течение 32 лет.
3. Все четыре субсидии учитываются отдельно, даже если денежные средства по ним поступают одновременно. Субсидии на коммерческое строительство и компьютеры соотносятся со сроками полезного использования этих активов, величина амортизации вычитается в каждом отчетном периоде. Кредитуйте расходы на набор персонала каждый раз, когда происходит набор персонала, отвечающего требованиям предоставления субсидии. Кредитуйте расходы на обучение каждый раз, когда проводится курс обучения, отвечающий требованиям предоставления субсидии.

4. Вы переводите \$1.600 напрямую на счет собственного капитала каждый год в течение пяти лет.
5. Вы списываете \$2.125 со счета доходов будущих периодов в кредит счета прибылей и убытков ежегодно в течение восьми лет.
6. Открывается счет доходов будущих периодов по субсидии, и каждый год с него списывается сумма в размере \$10.000.
7. Отражается стоимость актива в размере \$60.000, амортизация снижается с \$4.000 до \$3.000 в год для учета субсидии.
8. И здание, и субсидия могут отражаться отдельно по полной стоимости, либо актив может отражаться как ноль (или как \$1), и для учета субсидии амортизация снижается с \$5.600 в год до нуля.
9. В связи с возвратом аннулируются \$60.000 доходов будущих периодов, оставшиеся \$20.000 немедленно признаются в качестве расхода отчетного периода.
10. Стоимость здания увеличивается до \$2,4 млн. и амортизационные отчисления увеличиваются с \$100.000 до \$120.000, исходя из увеличения стоимости здания и с учетом 20-летнего срока полезного использования.

Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвотерхаусКуперс:
- Применение МСФО
- Новости МСФО
- Решения по бухгалтерскому учету и отчетности