

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20

ОБЛІК ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ І РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДЕРЖАВНУ ДОПОМОГУ*

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

1. Цей Стандарт слід застосовувати в обліку та при розкритті інформації про державні гранти, а також при розкритті інформації про інші форми державної допомоги.
2. Стандарт не поширюється:
 - а) на специфічні проблеми, які виникають в обліку державних грантів у фінансових звітах, що відображають вплив змін цін, або в додатковій інформації подібного характеру;
 - б) на державну допомогу, яка надається суб'єктові господарювання у формі вигід, які є доступними при визначенні оподаткованого прибутку чи податкового збитку, або визначаються чи обмежуються на основі зобов'язань з податку на прибуток. Прикладами таких вигід є звільнення від податку на прибуток, інвестиційні податкові пільги, прискорена амортизація і зменшені ставки податку на прибуток;
 - в) на державну частку власності суб'єкта господарювання;
 - г) на державні гранти, на які поширюється МСБО 41 „Сільське господарство”.

ВИЗНАЧЕННЯ

3. Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Безповоротні позики – це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Гранти, пов'язані з активами, – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим засобом набуває довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розміщення активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

Гранти, пов'язані з доходом, – це державні гранти, інші, ніж гранти, пов'язані з активами.

* У рамках „Удосконалень МСФЗ”, випущених у травні 2008 р., Рада змінила термінологію, використану у цьому стандарті так, щоб вона узгоджувалась з іншими МСФЗ таким чином: (а) „оподатковуваний прибуток” було змінено на „оподатковуваний прибуток або податковий збиток”, (б) „визнаний як дохід/витрати” було змінено на „визнаний у прибутку або збитку”, (в) „відображений безпосередньо за кредитом відсотків акціонерів / власного капіталу” було змінено на „визнаний поза прибутком або збитком” та (г) „перегляд облікової оцінки” було змінено на „зміну в обліковій оцінці”.

Держава означає уряд, урядові установи та подібні структури, незалежно від того, чи є вони місцевими, загальнодержавними або міжнародними.

Державна допомога – це захід уряду, розроблений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним якісним критеріям. Державна допомога з метою цього Стандарту не поширюється на пільги, які надаються виключно не прямо через заходи, що впливають на загальні умови діяльності (наприклад забезпечення інфраструктури в районах, яким потрібен економічний розвиток, або введення торгових обмежень для конкурентів).

Державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не поширюються на такі форми державної допомоги, які не можуть мати достовірно визначеної вартості, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання³.

Справедлива вартість – це сума, за яку актив можна обміняти в операції між обізнаним, незалежним покупцем та обізнаним, незалежним продавцем.

4. Державна допомога має багато форм, що варіюються як за характером наданої допомоги, так і за умовами, які, як правило, визначаються для її надання. Метою такої допомоги може бути заохочення суб'єкта господарювання до здійснення заходів, які він не впроваджував би, якби не отримав допомогу.
5. Одержання державної допомоги суб'єктом господарювання може бути суттєвим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання.
6. Державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями.

ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ

7. Державні гранти (включаючи негрошові гранти за справедливою вартістю) не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:
 - а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання;
 - б) гранти будуть одержані.

³ Див. також ПКТ-10 „Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю”.

8. Державний грант не підлягає визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості, що суб'єкт господарювання виконає умови його надання, а також одержить цей грант. Одержання гранта саме собою не надає остаточного свідчення, що умови надання гранта були або будуть виконані.
9. Механізм отримання гранта не впливає на метод обліку, який приймається щодо гранта. Отже, облік гранта здійснюється за одним методом, незалежно від того, був він отриманий у вигляді грошових коштів чи у вигляді зменшення зобов'язань перед державою.
10. Безповоротна позика від держави вважається державним грантом, коли є обґрунтована впевненість, що суб'єкт господарювання виконає умови надання безповотної позики.
- 10А. Вигода від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової вважається державним грантом. Позика визнається й оцінюється відповідно до МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка”. Вигода від ставки відсотка нижче ринкової оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики, визначеною у відповідності з МСБО 39, та отриманими коштами. Вигода обліковується у відповідності з цим стандартом. Суб'єкт господарювання має врахувати умови та зобов'язання, які були або повинні бути виконані при визначенні витрат, що їх вигода від позики як передбачається, має компенсувати.
11. Як тільки державний грант визнано, будь-які пов'язані з ним непередбачені зобов'язання або непередбачені активи розглядаються відповідно до МСБО 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”.
12. **Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у які суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.**
13. Існує два поширені підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, згідно з яким грант визнається у прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.
14. Аргументи на підтримку методу капіталу такі:
 - а) державні гранти – це засіб фінансування, і їх слід розглядати як такі у звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку або збитку для згорання статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення не очікується, такі гранти слід визнавати не у прибутку або збитку.
 - б) недоречно визнавати державні гранти в звіті про прибутки та збитки, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.
15. Аргументи на підтримку методу доходу такі:
 - а) оскільки державні гранти є надходженнями з джерела, іншого, ніж акціонери, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

- б) державні гранти рідко є безкоштовними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;
 - в) оскільки податки на прибутки та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у звіті про прибутки та збитки.
16. Головним для методу доходу є те, щоб державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом певних періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися. Визнання державних грантів у прибутку або збитку на основі надходжень не відповідає припущенню про облік на основі нарахування (див. МСБО 1 „Подання фінансових звітів”) і було б прийнятним лише якби не існувало основи для віднесення гранта на періоди, інші, ніж той, у якому він був отриманий.
 17. У більшості випадків періоди, протягом яких суб'єкт господарювання визнає витрати або видатки, пов'язані з державним грантом, легко піддаються визначенню. Отже, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються у прибутку або збитку того самого періоду, коли були здійснені відповідні витрати. Подібним же чином гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати на ці активи.
 18. Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді визнаватимуться у прибутку або збитку протягом тих періодів, у які були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Наприклад, умовою надання земельного гранта може бути спорудження будинку на цій ділянці і доречним може бути визнання гранта у прибутку або збитку як доходу протягом строку експлуатації будинку.
 19. Іноді гранти отримують як частину пакета фінансової або фіскальної допомоги, умови надання яких можуть бути різними. У таких випадках потрібна уважність при визначенні умов, які призводять до витрат та видатків, що визначають періоди, протягом яких грант буде отримано. Доречним може бути розподіл однієї частини гранта за однією основою, а другої частини – за іншою.
 20. **Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у прибутку або збитку протягом того періоду, коли він стає дебіторською заборгованістю.**
 21. За певних обставин державний грант може надаватися з метою надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання, а не як стимулювання конкретних видатків. Такі гранти можуть обмежуватися певним суб'єктом господарювання і бути недоступними для класу одержувачів у цілому. Ці

обставини можуть забезпечувати визнання гранта у прибутку або збитку в тому звітному періоді, у якому суб'єкт господарювання відповідає критеріям його отримання, причому розкриття інформації забезпечує чітке розуміння впливу гранта.

22. Державний грант може стати дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання як компенсація за витрати або збитки, які були зазанані в попередньому обліковому періоді. Такий грант визнається у прибутку або збитку того періоду, коли він став дебіторською заборгованістю, причому розкриття інформації забезпечує чітке розуміння його впливу.

Негрошові державні гранти

23. Державний грант може бути у формі передачі немонетарного активу, наприклад землі або інших ресурсів, у використання суб'єкта господарювання. За таких обставин, як правило, оцінюють справедливую вартість немонетарного активу та обліковують і грант, і актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід, якого іноді дотримуються, – це відображення і активу, і гранта за номінальною сумою.

Подання інформації про гранти, пов'язані з активами

24. **Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.**
25. Два методи подання грантів (або відповідних часток грантів), пов'язаних з активами, у фінансових звітах вважаються допустимими альтернативами.
26. Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу.
27. Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант віднімають. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.
28. Придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини, а також з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант з пов'язаного з ним активу чи ні з метою подання у звіті про фінансовий стан.

Подання інформації про гранти, пов'язані з доходом

29. Гранти, пов'язані з доходом, іноді відображаються за кредитом у звіті про сукупні прибутки та збитки окремо або під загальним заголовком (наприклад „Інші доходи”); альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.

- 29А Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку або збитку в окремому звіті про сукупний прибуток, як описано в параграфі 81 МСБО 1 (переглянутого в 2007 р.), то він подає у такому окремому звіті гранти, пов'язані з прибутком, як вимагається в параграфі 29.
30. Прихильники першого методу вважають, що визначення статей чистих прибутків та витрат є недоречним і що відокремлення гранта від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то відповідно до нього суб'єкт господарювання може зовсім не зазначати витрат, якщо грант не був доступним, а отже, подання витрат без згорання щодо гранта може ввести в оману.
31. Обидва методи вважаються прийнятними для відображення грантів, пов'язаних з доходом. Розкриття інформації про грант може бути потрібним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранта на будь-яку статтю прибутків або витрат, які згідно з вимогами розкриваються окремо, є, як правило, доречним.

Погашення державних грантів

32. Державний грант, який стає таким, що підлягає погашенню, обліковується як зміна облікової оцінки (див. МСБО 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”). Погашення гранта, пов'язаного з доходом, застосовується спочатку до будь-якого неамортизованого відстроченого кредиту, визнаного у зв'язку з грантом. Тією мірою, якою погашення перевищує будь-який подібний відстрочений кредит, або коли не існує відстроченого кредиту, погашення визнається негайно у прибутку або збитку. Погашення гранта, пов'язаного з активом, визнаним шляхом збільшення балансової вартості активу або шляхом зменшення залишку відстроченого доходу на суму, яка підлягає погашенню. Кумулятивну додаткову амортизацію, яка була б визнана у прибутку або збитку на певну дату за відсутності гранта, слід визнавати негайно у прибутку або збитку.
33. Обставини, які ведуть до погашення гранта, пов'язаного з активом, можуть вимагати розгляду можливого зменшення нової балансової вартості активу.

ДЕРЖАВНА ДОПОМОГА

34. Визначення державних грантів у параграфі 3 не поширюється на деякі форми державної допомоги, вартість якої неможливо обґрунтовано визначити, а також на операції з державою, які неможливо відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.
35. Прикладами допомоги, вартість якої неможливо визначити обґрунтовано, є безплатні технічні або маркетингові консультації і надання гарантій. Прикладом допомоги, яку неможливо відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання, є державна практика щодо організації закупівель, яка впливає на частину обсягу продажів суб'єкта господарювання. Існування вигоди

може бути незаперечним, але будь-яка спроба відокремити комерційну діяльність від державної допомоги може бути довільною.

36. Значущість вигоди в наведених вище прикладах може бути такою, що розкриття характеру, обсягу та тривалості допомоги є необхідним для того, щоб фінансові звіти не вводили в оману.
37. [Видалено]
38. У цьому Стандарті державна допомога не поширюється на забезпечення інфраструктури шляхом поліпшення загальної транспортної або комунікаційної мережі та постачання вдосконаленого устаткування (наприклад, іригаційного або водоочисного), які є доступними на постійній невизначеній основі на користь усієї місцевої громади.

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ

39. Розкриттю підлягає така інформація:
- а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;
 - б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;
 - в) невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання державної допомоги, що була визнана.

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ

40. Суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт уперше:
- а) виконує вимоги щодо розкриття інформація, коли це є доречним,
 - б) або:
 - i) коригує свої фінансові звіти відповідно до змін в обліковій політиці згідно з МСБО 8
 - або
 - ii) застосовує положення цього Стандарту щодо бухгалтерського обліку лише грантів або частин грантів, які стають дебіторською заборгованістю чи підлягають погашенню після дати набрання чинності Стандартом.

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ

41. Цей МСБО набирає чинності для фінансових звітів, що охоплюють періоди з 1 січня 1984 р. або пізніше.
42. МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в усіх МСФЗ. Крім того, він додав параграф 29А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, які починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо

суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) для більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до такого більш раннього періоду.

43. Параграф 37 було видалено, а параграф 10А додано внаслідок „Удосконалень МСФЗ”, випущених у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до державних позик, отриманих у періоди, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни для більш раннього періоду, він має розкривати цей факт.