***12. МСБУ (LAS20)- Учет правительственных субсидии и раскрытие информации о правительственной помощи***

***Введение***

«МСФО представляют собой учетную систему, функционирующую на международном уровне, и их особенностью является то, что они содержат одновременно и концептуальные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности»

МСФО главным образом регулирует со­ставление финансовой отчетности, а уже через отчетность оказывают влияние на ведение бухгалтерского учета. Отчасти с этим связаны и из­менения в названии самих МСФО. До апреля 2001 г. международные стандарты назывались International Accounting Standards (IAS), после этой даты они называются International Financial Reporting Standards (IFRS).

**Цель МСФО** состоит в координации учетных стандартов, для того чтобы свести к минимуму национальные различия отчетности и обес­печить на этой основе сравнимость и надежность информации для принятия управленческих решений ее пользователями.

Совет по МСФО определил **основные задачи МСФО**: определить порядок подготовки о представления финансовой отчетности; устано­вить критерии признания отдельных статей и операций в финансовой отчетности; классифицировать объекты учета; стандартизировать поря­док отражения объектов учета в отчетности; рекомендовать методы оценки объектов учета; определить объем информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee, IASC) был создан 29 июня 1973 г. представителями профессиональных организаций крупнейших развитых стран мира: Австрии, Канады, Франции, Герма­нии, Японии, Мексики, Голландии, Великобритании и Ирландии, США. В дальнейшем в работе КМСФО принимали участие профессиональные ор­ганизации более 150 стран.

В 2001 г. КМСФО (IASC) был реорганизован в Совет по междуна­родным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (International Ac­counting Standards Board, IASB). СМСФО – это неправительственная профессиональная организация. В соответствии с Уставом данная орга­низация преследует **следующие цели**:

* разработка в общественных интересах единого комплекта высо­кокачественных, доступных для понимания и применимых на практике глобальных бухгалтерских стандартов, предусматрива­ющих формирование качественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности с целью оказания помо­щи участникам мировых рынков капитала и другим пользовате­лям информации в принятии экономических решений;
* широкое распространение стандартов и обеспечение их единооб­разной интерпретации;
* активная работа с органами, устанавливающими национальные стандарты, для достижения конвергенции этих стандартов с МСФО в интересах высококачественного решения учетных задач.

#### *1.Требования МСФО (IAS) 20*

Основным международным стандартом, рассматривающим государственные субсидии, является МСФО (IAS) 20. Он был выпущен в 1983 г. и переиздан в новом формате в 1994 г. без существенных изменений. МСФО (IAS) 8 — «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки», который исключил понятие чрезвычайных статей, привел к внесению поправок в стандарт в декабре 2003 г. В январе 1998 г. Постоянный комитет по интерпретации (ПКИ) выпустил интерпретацию, в которой рассматриваются некоторые формы государственной помощи, ПКИ-10 — «Государственная помощь — отсутствие конкретных связей с операционной деятельностью». Государственные субсидии, относящиеся к биологическим активам, исключаются из сферы применения МСФО (IAS) 20 и рассматриваются в МСФО (IAS) 41 — «Сельское хозяйство».

**Природа государственных субсидий и государственной помощи**

МСФО (IAS) 20 следует применять к «учету государственных субсидий и к раскрытию информации о них, а также к раскрытию информации о прочих формах государственной помощи». Отсюда следует, что различие между государственными субсидиями и прочими формами государственной помощи важно, поскольку требования стандарта к учету применяются только в отношении субсидий.

А. Государственная помощь

Государственная помощьопределяется как «действия государства, предназначенные для предоставления экономических выгод предприятию или ряду предприятий, соответствующих определенным критериям». Государственная помощь принимает различные формы, «различающиеся как с точки зрения характера предоставляемой помощи, так и с точки зрения условий, на которых она предоставляется». Однако такая помощь не включает в себя выгоды, предоставленные лишь косвенно, через действия, касающиеся операционных условий в целом, например, обеспечение инфраструктуры в развивающихся областях или установление определенных ограничений для конкурентов.

Б. Государственные субсидии

Государственные субсидии — это особая форма государственной помощи. В соответствии с МСФО (IAS) 20 государственные субсидиипредставляют собой помощь, оказанную государством, в форме предоставления ресурсов предприятию в обмен на выполнение в прошлом или будущем определенных условий, относящихся к операционной деятельности предприятия. В стандарте определяются следующие виды государственных субсидий:

* субсидии, относящиеся к активам, представляют собой государственные субсидии, основное условие предоставления которых заключается в том, что предприятие, удовлетворяющее критериям для их получения, должно купить, построить или иным образом приобрести внеоборотные активы. К этим условиям могут также прилагаться вторичные условия, ограничивающие вид или местоположение активов или периоды, в течение которых они должны быть приобретены или находиться в собственности предприятия;
* субсидии, относящиеся к доходам, представляют собой государственные субсидии, отличные от субсидий, относящихся к активам.

Стандарт рассматривает термин «государство» как термин, включающий в себя государственные агентства и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными. Государственные субсидии не включают:

1. помощь, к которой невозможно обоснованно отнести какую-либо стоимость, например безвозмездные технические или маркетинговые консультации и предоставление гарантий;
2. получение кредитов по ставкам ниже рыночных, которые являются формой государственной помощи, при этом выгода не определяется количественно посредством начисления условных процентов;
3. операции с государством, которые не могут быть выделены из обычных торговых операций предприятия, например, когда предприятие получает выгоды от государственной политики закупок.

Такие исключенные статьи должны рассматриваться как соответствующие требованиям стандарта к раскрытию информации в отношении государственной помощи.

***2.Сфера применения***

МСФО (IAS) 20 следует применять к учету государственных субсидий и к раскрытию информации о них, а также к раскрытию информации о прочих формах государственной помощи, однако стандарт не рассматривает:

1. «специфические проблемы, возникающие в связи с учетом государственных субсидий в финансовой отчетности, отражающей влияние изменения цен, или в составе дополнительной информации аналогичного характера;
2. государственную помощь, предоставленную предприятию в форме выгод, которыми можно воспользоваться при определении налогооблагаемого дохода, или размер которых определяется либо ограничивается на основе обязательства по уплате налога на прибыль (например, освобождение от налога на прибыль, налоговые скидки на инвестиции, разрешение ускоренной амортизации и снижение ставок налога на прибыль);
3. государственное участие в капитале предприятия;
4. государственные субсидии, регулируемые МСФО (IAS) 41».

Причина исключения выше заключается в том, что ранее действовавший Комитет по МСФО счел, что разрешенное МСФО (IAS) 20 представление государственных субсидий в виде вычета из балансовой стоимости актива не соответствует модели справедливой стоимости, согласно которой актив оценивается по его справедливой стоимости.

Интересно, что при выпуске МСФО (IAS) 40 — «Инвестиционная недвижимость», в котором применяется аналогичная модель справедливой стоимости к инвестиционной недвижимости, Комитет по МФСО не ввел никаких требований в отношении государственных субсидий в этом стандарте, а также не пересмотрел МСФО (IAS) 20 с учетом этого вопроса. Возможно, причина заключается в том, что государственные субсидии в секторе инвестиционной недвижимости представляют собой относительно редкое явление по сравнению с сельскохозяйственным сектором.

Однако одним из вопросов, рассмотренных ПКИ, является ситуация в некоторых странах, когда государственная помощь предоставляется предприятиям в определенных регионах или секторах промышленности, однако при этом не устанавливается никаких условий, непосредственно связанных с операционной деятельностью соответствующего предприятия. В январе 1998 г. ПКИ определил, что такие формы государственной помощи должны рассматриваться как государственные субсидии. Это решение было направлено на то, чтобы избежать заключения о том, что такие формы помощи не регулируются стандартом и могут относиться непосредственно на собственный капитал.

В случае концессионных договоров оказания услуг между государственным и частным секторами, государство может предоставить концессионеру определенные активы. В подобной ситуации необходим тщательный анализ для определения того, необходимо ли учитывать все соглашение в соответствии с Интерпретацией IFRIC 12«Концессионные договоры оказания услуг», и для оценки того, содержит ли оно государственную субсидию. Концессионные договоры оказания услуг рассматриваются ниже.

Хотя предоставление прав на осуществление выбросов и сертификатов на использование возобновляемых источников энергии, как правило, соответствуют определению государственных субсидий в соответствии с МСФО (IAS) 20, сами права и сертификаты являются нематериальными активами.

#### *3.Возврат государственных субсидий*

Государственная субсидия, которая становится подлежащей возврату, должна учитываться как пересмотр расчетной оценки. Возврат субсидии, относящейся к доходам, учитывать:

* путем вычитания из несамортизированной величины субсидии суммы возврата;
* путем признания превышения возвращаемой части субсидии над несамортизированной величиной субсидии как расхода за период.

Возврат субсидии, относящейся к активу, учитывать:

* путем увеличения балансовой стоимости актива;
* путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов на сумму возврата.

Предприятие должно раскрыть:

* учетную политику, принятую для правительственных субсидий;
* характер и размер правительственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, и другие формы правительственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду;
* невыполнение условия и прочие условные события, связанные с правительственной помощью, которая была призвана.

В МСФО (IAS) 20 подчеркивается, что обстоятельства, ведущие к возврату субсидии, относящейся к активу, могут потребовать рассмотрения возможного обесценения актива.

Пример1

Предприятие получает субсидию для приобретения объекта основных средств. Стоимость объекта основных средств составляет 100т.е.д. Субсидия предоставляется в размере 50%. Срок полезного функционирования 5 лет. Субсидия предоставляется с условием к концу второго года предоставить 20 рабочих мест одиноким матерям.

Решение

Данная субсидия рассматривается как актив и может учитываться одним из двух разрешенных методов.

1. Субсидия учитывается как доходы будущих периодов

Первоначальная стоимость 100т.д.е.. Покажем отражение субсидии в балансе (табл.1) и отчете о прибылях и убытках (табл.2)

Табл.1

Баланс

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Активы | Первоначальная стоимость | Начисленная амортизация | Итого |
| Долгосрочные активы |  |  |  |
| Основные средства | 100 | (20) | 80 |
| Капитал и обязательства |  |  |  |
| Доходы будущих периодов  Перевод в отчет о прибыли и убытках | 50  (10) |  | 40 |

Табл.2

Отчет о прибылях и убытках

|  |  |
| --- | --- |
| Амортизация | (20) |
| Доход | 10 |
| Суммирование воздействие на счет прибылей и убытков | (10) |

2. Субсидия вычитается для получения балансовой стоимости актива

Субсидия уменьшает величину начисляемой амортизации на актив ежегодно в размере 10 т.д.е. (50 т.д.е.:5=10). Отразим субсидию в балансе (табл.3) и отчете о прибылях и убытках ( табл.4):

Табл.3

Баланс

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Активы | Первоначальная стоимость | Начисленная амортизация | Итого |
| Долгосрочные активы |  |  |  |
| Основные средства | 50 | 10 | 40 |

Табл.4

Отчет о прибылях и убытках

|  |  |
| --- | --- |
| Амортизация | (10) |
| Суммирование воздействие на счет прибылей и убытков | (10) |

#### *4.Государственная помощь*

#### В российском учете аналогом стандарта 20 выступает ПКИ 10 – Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельности. Как указано выше, МСФО (IAS) 20 исключает «из определения государственных субсидий… некоторые формы государственной помощи, к которой невозможно обоснованно отнести какую-либо стоимость, и операции с государством, которые не могут быть выделены из обычных торговых операций предприятия». Во многих случаях «наличие выгоды может быть неоспоримым, но любая попытка отделить коммерческую деятельность от государственной помощи вполне может оказаться произвольной». В связи с этим стандарт требует раскрытия информации о значительной государственной помощи.

Следует отметить, что в соответствии с МСФО (IAS) 20 «государственная помощь не включает предоставление инфраструктуры путем усовершенствования общей транспортной и коммуникационной сети и предоставление улучшенных условий, таких, как орошение или ретикуляция воды, которые доступны на постоянной и безусловной основе всем предприятиям в конкретном регионе»

#### *4.1 Приобретение оборотных активов и осуществление текущих расходов*

В случае получения государственной помощи для приобретения оборотных активов или осуществления текущих расходов сумма целевого финансирования согласно пар. 12 МСФО (IAS) 20 признается в доходах при отпуске материально - производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ ( оказание услуг ) и при прочем выбытии таких активов.

Таким образом, при получении целевого финансирования, предназначенного для выплаты заработной платы, приобретения работ и услуг, оплаты процентов по заемным средствам, не подлежащих капитализации, и т. п. доходы признаются в периоде признания соответствующих расходов в отчете о прибылях и убытках. Исключение составляют случаи, когда работы (услуги) и заработная плата начисляются при осуществлении капитальных расходов – в такой ситуации доходы будут признаваться по мере начисления амортизации объектов, в стоимости которых капитализированы данные расходы.

**Пример 2**

Организация получила муниципальные средства в размере 1350 тыс. руб. на приобретение:

* щебня для ремонта автодорог на сумму 600 тыс. руб.;
* ГСМ для эксплуатации техники на сумму 450 тыс. руб.;
* строительных материалов на сумму 300 тыс. руб. для реконструкции производственных мощностей.

По итогам отчетного периода было отпущено в производство щебня на сумму 450 тыс. руб. и ГСМ на сумму 200 тыс. руб. Отражение признания госпомощи в учете, тыс. руб.:

**Д - т**Доходы будущих периодов 650   
**К - т**Признание госпомощи 650

На реконструкцию было отпущено строительных материалов на сумму 150 тыс. руб. Поскольку затраты на реконструкцию представляют собой капитальные расходы, целевое финансирование будет отражаться в составе прочих доходов только по мере начисления амортизации по объекту после проведения реконструкции.

Итого в отчетном году будут признаны текущие расходы на сумму 650 тыс . руб. и отражены прочие доходы в размере 650 тыс. руб. Оставшиеся 700 тыс. руб. будут признаны в доходах в последующих периодах.

#### *4.2Финансирование расходов (покрытие убытков)*

Нередко договоры на государственные закупки оформляются в виде договоров целевого финансирования. Важно помнить, что контракты могут иметь разные формы и условия, имеющие сходство с государственной помощью, например, в них часто указывается, что средства выделяются в качестве компенсации расходов. Для правильного учета нужно анализировать экономический смысл договоров компании.

Например, средства, выделяемые организациям при условии оказания ими услуг по государственным регулируемым тарифам (для отдельных льготируемых категорий либо для всех покупателей), являются выручкой независимо от того, как оформлен договор (государственный контракт или бюджетная роспись) и какие он содержит объяснения причин выделения средств (оплата услуг компании, возмещение убытков компании, целевое финансирование и т. п.). Получаемые из бюджета в этом случае средства являются по своему экономическому содержанию оплатой услуг, оказанных компанией. Значит, стандарт по учету государственной помощи (кроме требований раскрытия) не должен применяться. В этом случае нужно руководствоваться МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue) и отражать субсидии в составе доходов от обычных видов деятельности.

Учет компенсации убытков (расходов) существенно отличается от описанной выше ситуации : применяется МСФО (IAS) 20, согласно которому прочие доходы отражаются в момент возникновения уверенности в возможности признания государственной помощи. Для того чтобы не ошибиться при определении порядка учета, специалисту по МСФО нужно проанализировать, что является причиной получения средств. Если она не связана с деятельностью компании по выполнению определенных работ или поставке товаров (на сторону или своим работникам) и / или размер компенсации заранее не определен, то это компенсация убытков, а не выручка.

В примечаниях к отчетности нужно раскрыть характер и величину бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году, а также факт получения бюджетных средств, если они выделены в качестве компенсации убытков (расходов) предыдущих периодов (пар. 22 МСФО (IAS) 20).

**Пример 3**

ОАО «Перевозка» получает из бюджета целевое финансирование на покрытие убытков от оказания услуг отдельным категориям населения по регулируемым тарифам, а также на социальные нужды работников. По итогам года компанией оказаны услуги на сумму 24 000 тыс. руб. В бюджете заложены компенсации для оказания услуг по регулируемым тарифам населению в размере 1100 тыс. руб. Фактически, по подсчетам компании, компенсация, исходя из реально оказанных услуг, должна составить 850 тыс. руб. За отчетный год на социальные нужды работников компанией израсходовано 870 тыс. руб. На финансирование этих расходов в бюджете была заложена сумма 340 тыс. руб. Компания должна определить, имеется ли уверенность в получении бюджетных средств. Если средства уже получены либо предыдущий опыт показывает, что они обязательно будут, то признаются выручка в сумме 850 тыс. руб. и прочие доходы в размере 340 тыс. руб.

#### *Заключение*

МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» предписывает различные варианты учета бюджетных денежных средств в зависимости от целей, на которые они выделяются. Специалисту по МСФО нужно анализировать каждый договор и четко понимать, зачем выделена субсидия и как ее отразить. Кроме того, существуют проблемы в учете налога на прибыль и НДС, которые нужно решить для правильного учета поступления и расходования государственной помощи.

#### Несмотря на то, что МСФО (IAS) 20 не считается сложным стандартом, на практике предприятия, получающие государственное финансирование, сталкиваются с целым рядом проблем, в том числе связанных как с бухгалтерским, так и с налоговым учетом государственных субсидий

В определения правительственной помощи не включается помощь, которую невозможно обоснованно оценить (например, бесплатное проведение технических и маркетинговых консультаций и предоставление гарантий). Также не расценивается в качестве помощи, входящей в определения МСФО 20, помощь в виде операций с правительством, не отделяемых от обычных торговых операций компании (например, закупочная политика правительства, распространяющаяся на часть продаваемой продукции компании). Если компания получает существенные выгоды от подобной помощи, следует сделать соответствующие раскрытия информации в примечаниях к отчетности (характер, степень и продолжительность оказываемой помощи). Беспроцентные ссуды или ссуды под низкий процент также представляют собой одну из форм правительственной помощи, но выгоды компании от таких заимствований не измеряются.

Как правило, правительственная помощь предназначена для стимулирования компании в направлении определенных действий, выгодных с позиции государства и которые без подобной помощи компания не совершила бы. Правильное раскрытие в финансовой отчетности информации о правительственной помощи дает возможность пользователю отчетности оценить преимущества, полученные компанией от такой помощи в отчетном периоде.

***Тест***

***1. В каком году был выпущен международный стандарт МСБУ (LAS20)- Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи?***

а)1973г.

б) 1985г.

**в) 1983г.**

г) 1993г.

***2. Какой российский стандарт является аналогом международный стандарт МСБУ (LAS20)- Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи?***

а) ПКИ 21- Налоги на прибыль — возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации

б) ПКИ 29- Раскрытие информации — соглашения по сервисным концессиям

в) ПКИ 15-Операционная аренда — стимулы

**г) ПКИ 10-Государственная помощь — отсутствие конкретной связи с операцион­ной деятельностью**

***3. Назовите способ получения субсидии:***

**а) в денежной форме**

**б) в форме уменьшения обязательств**

в) безвозмездные технические и маркетинговые консультации

г) безвозмездные субсидии

***4. Что учитывают при возврате субсидии, относящейся к доходам?***

**а) путем вычитания из несамортизированной величины субсидии суммы возврата;**

б) путем увеличения балансовой стоимости актива;

**в) путем признания превышения возвращаемой части субсидии над несамортизированной величиной субсидии как расхода за период.**

г) путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов на сумму возврата.

***5. В каком году был создан комитет по международным стандартам и финансовой отчетности?***

а) 29 июля 1974г

б) 6 августа 1969г

**в) 29 июля 1973г**

г) 29 июля 1985г

***6.Что предприятие должно раскрывать?***

**а) учетную политику, принятую для правительственных субсидий;**

**б) характер и размер правительственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, и другие формы правительственной помощи, от которых компания получила прямую выгоду;**

**в) невыполнение условия и прочие условные события, связанные с правительственной помощью, которая была призвана.**

г) наличие юридического основания для взаимозачета данных сумм

***7.Что нужно учитывать при возврате субсидии, относящейся к активу?***

**а) путем увеличения балансовой стоимости актива;**

**б) путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов на сумму возврата**

в)путем вычитания из несамортизированной величины субсидии суммы возврата;

г) путем признания превышения возвращаемой части субсидии над несамортизированной величиной субсидии как расхода за период.

***8.Что государственные субсидии не включают в себя? (Выберите неправильный ответ)***

**а) помощь, к которой невозможно обоснованно отнести какую-либо стоимость, например безвозмездные технические или маркетинговые консультации.**

**б)** субсидии, относящиеся к активам

г) субсидии, относящиеся к доходам*.*

**в) получение кредитов по ставкам ниже рыночных.**

***9.В каком году КПИ определил, что государственные субсидии – это государственная помощь?***

**а) в январе 1998г.**

б) июнь 1996г.

в) в декабре 1994г

г) декабрь 1993г.

***10.Какая была основная цель создания международного стандарта МСБУ (LAS20)- «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи»?***

а) установить принципы первоначального и последующего учета основных средств.

б ) установить принципы раскрытия финансовой информации по видам деятельности географическим сегментам.

в) определить порядок учета налогов на прибыль.

**г) устанавливает порядок учета и требования к раскрытию информации о полученных государственных субсидиях и других формах государственной помощи.**

***Правильные ответы в тесте выделены жирным шрифтом***

Содержание

Введение………………………………………………………………………………….

#### 1.Требования МСФО (IAS) 20………………………………………………………….

2.Сфера применения……………………………………………………………………

#### 3.Возврат государственных субсидий…………………………………………………

#### 4.Государственная помощь…………………………………………………………….

#### 4.1 Приобретение оборотных активов и осуществление текущих расходов………..

#### 4.2Финансирование расходов (покрытие убытков)…………………………………..

Заключение……………………………………………………………………………….

Тест ………………………………………………………………………………………

Литература……………………………………………………………………………….

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное агентство по образованию

Курганский государственный университет

Экономический факультет

Кафедра «Финансы и кредит»

Контрольная работа

по дисциплине: «Международные стандарты учета и финансовой отчетности»

Выполнил студент группы: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Преподаватель: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Курган 2009

Литература

1. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник.-3-е изд., испр. и допол.-М.: Инфра-М, 2008.-512с.

2. Международные стандарты учета и финансовой отчетности/ Под М43 ред. Л.В. Горбатовой – Москва: Волтери Клувер, 2006 -544с.

3. Международные стандарты бухгалтерского отчета и финансовой отчетности: учебное пособие для вузов, издание второе, перед. и доп./ О.В.Рожнова.- М. Изд. «Экзамен», 2003г -256с.

4. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Под ред. Ж.А. Морозова.- М:. Берад-Пресс, 2002.-256с.

5. Международная практика и отчетности: Учебник.-/Под ред. Соловьева О.В.- М. ИНФРА- М, 2004- 332с.

6.Интернет - ресурсы: [www.audit-it.ru](http://www.audit-it.ru)

7. Интернет - ресурсы: [www.gaap.ru](http://www.gaap.ru)