

Међународни рачуноводствени стандард 20

Рачуноводство државних давања и обелодањивање државне помоћи¹

Делокруг

1 Овај стандард се примењује за рачуноводствено обухватање и обелодањивање државних давања и за обелодањивање других облика државне помоћи.

2 Овај стандард се не бави:

(а) посебним проблемима који настају при рачуноводственом обухватању државних давања у финансијским извештајима који одражавају ефекте промена цена или у додатним информацијама сличне природе;

(б) државном помоћи у форми олакшица које ентитет може користити приликом утврђивања опорезивог добитка или пореског губитка, или које се одређују или ограничавају на основу обавезе за порез на добитак (примери оваквих бенефиција су периоди ослобађања од плаћања пореза на добитак, порески кредит по основу инвестиција, дозвољена убрзана амортизација и снижене стопе пореза на добитак);

(ц) државним учешћем у власништву над ентитетом;

(д) државним давањима обухваћеним у IAS-у 41 *Пољопривреда*.

Дефиниције

3 У овом стандарду се користе следећи изрази са специфичним значењем:

Држава се односи на владу, државне агенције и слична тела било да су локална, национална или интернационална.

Државна помоћ су мере предузете од стране државе с намером да пружи економску корист специфичну за ентитет или скуп ентитета који испуњавају одређене критеријуме. Државна помоћ за сврху овог стандарда не обухвата само посредно пружене користи кроз акције које утичу на опште услове привређивања, као што су обезбеђивање инфраструктуре у областима у развоју или наметање конкурентима ограничења у привређивању.

Државна давања представљају помоћ државе у облику преноса ресурса ентитету по основу испуњених извесних услова у прошлости или будућности који се односе на пословне активности ентитета. Она искључују оне облике државне помоћи који се не могу у разумној мери вредносно исказати као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.²

Давања повезана са средствима су државна давања за која је примарни услов да ентитет који има право да прими давање треба да набави, изгради или на други начин прибави дугорочна средства. Могу бити приписани и секундарни услови који ограничавају врсту или локацију средстава или периоде у току којих средства треба прибавити или поседовати.

Давања повезана са приходима су друга државна давања, осим давања повезаних са средствима.

Зајмови који су предмет опроста су зајмови за које се давалац одриче од захтева за враћање под извесним прописаним условима.

Фер вредност је износ за који се неко средство може разменити између обавештеног, вољног купца и обавештеног, вољног продавца, у оквиру независне трансакције.

4 Државна помоћ може имати више облика, који се разликују како по природи дате помоћи, тако и по условима који су повезани са њом. Сврха помоћи може бити подстицање ентитета да предузме одређене активности које иначе не би предузео да није обезбеђена помоћ.

5 Државна помоћ коју ентитет прима може бити значајна за састављање финансијских извештаја, из два разлога. Прво, уколико су ресурси пренети, мора се пронаћи одговарајући метод рачуноводственог обухватања давања. Друго, пожељно је да се укаже на обим до ког је ентитет имао користи од такве помоћи у току извештајног периода. Ово олакшава упоређивање финансијских извештаја ентитета са финансијским извештајима из претходних периода као и са финансијским извештајима других ентитета.

6 Државна давања се понекад другачије називају, на пример дотације, субвенције или премије.

¹ У оквиру Побољшања IFRS, објављених у мају 2008. године, Одбор је изменио терминологију овог стандарда ради доследности са осталим IFRS, и то: (а) 'опорезиви добитак' је измењен у 'опорезиви добитак или порески губитак', (б) 'признавање као прихода /расхода' је измењено у 'признавање у билансу успеха', (ц) 'директно књижење у корист учешћа/капитала акционара' је измењено у 'признавање изван биланса успеха', и (д) 'ревидирање рачуноводствених процена' је измењено у 'промене рачуноводствених процена'.

² Такође видети и SIC-10 Државна помоћ – без конкретног повезивања са пословним активностима.

Државна давања

7 Државна давања, укључујући немонетарна давања по фер вредности, се не признају све док не постоји оправдана увереност:

- (а) да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањима; и
- (б) да ће давање бити примљено.

8 Државно давање се не признаје док не постоји оправдана увереност да ће се ентитет придржавати услова повезаних са давањем и да ће давање бити примљено. Сам пријем давања не пружа коначни доказ да су услови повезани са давањем испуњени или да ће бити испуњени.

9 Начин на који је давање примљено не утиче на рачуноводствени метод који се усваја у вези са давањем. Према томе, давање се рачуноводствено обухвата на исти начин било да је примљено у готовини или као смањивање обавезе према држави.

10 Зајам који је предмет опроста од стране државе третира се као државно давање када постоји оправдана увереност да ће ентитет испунити услове за опрост зајма.

10А Користи државног зајма по каматној стопи испод тржишне се третирају као државно давање. Зајам се признаје и одмерава у складу са IAS 39 *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*. Предност каматне стопе испод тржишне се мери као разлика између иницијалне књиговодствене вредности зајма одређене у складу са IAS 39 и примања. Корист се обрачунава у складу са овим стандардом. Ентитет узима у обзир услове и обавезе које су испуњене или морају бити испуњене приликом идентификовања трошкова за које се планира да буду покривени путем ових давања.

11 Када је државно давање признато, свака повезана потенцијална обавеза или потенцијално средство се третира у складу са IAS-ом 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

12 Државно давање се признаје на систематској основи у билансу успеха током периода у којима ентитет признаје као расход повезане трошкове које треба покрити из тог давања.

13 Постоје два општа приступа рачуноводству државних давања: капитални приступ, према коме се давање признаје ван биланса успеха и приходни приступ, према коме се давање признаје у билансу успеха током једног или више периода.

14 Они који подржавају капитални приступ, аргументују то на следећи начин:

(а) државна давања су инструмент финансирања и због тога их треба евидентирати у извештају о финансијској позицији, а не признавати у билансу успеха како би се компензовале ставке расхода који се финансирају. Пошто се не очекује никакав повраћај давања, таква давања треба признавати ван биланса успеха; и

(б) није примерено да се државна давања признају у билансу успеха, пошто она нису зарађена, већ представљају подстицај од стране државе без повезаних трошкова.

15 Аргументи за подршку приходном приступу су следећи:

(а) будући да су државна давања примања из другог извора, а не од акционара, њих не треба признавати директно у капиталу, већ их треба признавати у билансу успеха у одговарајућим периодима;

(б) државна давања су ретко бесплатна. Ентитет је стиче придржавајући се услова помоћи и испуњавањем предвиђених обавеза. Због тога помоћ треба признати у билансу успеха током периода у којима ентитет као расход признаје повезане трошкове за чије покриће је давање и намењено; и

(ц) будући да порез на добитак и други порези представљају расходе, логично је да се на тај начин у билансу успеха поступа и са државним давањима, пошто су она продужетак фискалне политике.

16 За приходни приступ је фундаментално да се државна давања признају у билансу успеха на систематској основи током периода у којима ентитет као расход признаје повезане трошкове за чије покриће је давање и намењено. Признавање државних давања у билансу успеха у тренутку пријема није у сагласности са рачуноводственим начелом узрочности прихода и расхода (видети IAS 1 *Презентација финансијских извештаја*) и било би прихватљиво само уколико није постојала никаква основа за алоцирање давања на периоде осим по периоду њиховог примања.

17 У највећем броју случајева периоди током којих ентитет признаје трошкове или расходе повезане са државним давањем се лако утврђују. Стога се давање признаје у билансу успеха у истом периоду као и релевантни расход. Слично, давања повезана са средствима која се амортизују, обично се признају у билансу успеха током периода и у сразмери са признавањем трошкова амортизације тих средстава.

18 За давања повезана са средствима која се не амортизују, се такође може захтевати испуњавање извесних обавеза и тада се признају у билансу успеха током периода у којима настају трошкови везани за испуњавање обавеза. На пример, давање земљишта може бити условљено изградњом објекта на локацији и може бити примерено да се то давање признаје у билансу успеха током века трајања објекта.

19 Давање се понекад прима као део пакета финансијске или фискалне помоћи за коју је потребно испунити бројне услове. У таквим случајевима, треба водити рачуна да се идентификују услови који узрокују трошкове и расходе на основу којих се утврђују периоди током којих се остварују приходи по основу давања. Може бити прикладно да се део давања распореди по једној, а део по другој основи.

20 Државно давање које се прима као надокнада за настале расходе или губитке или у сврху пружања директне финансијске подршке ентитету са којом нису повезани будући трошкови се признаје у билансу

успеха периода у којем се прима.

21 У одређеним околностима државно давање се може доделити првенствено у сврху пружања хитне финансијске подршке ентитету, а не као подстицај за одређене издатке ентитета. Таква давања могу бити ограничена на одређени ентитет, односно не морају да буду доступне читавој категорији корисника. У оваквим околностима може бити потребно признавање давања у билансу успеха у периоду у којем ентитет испуни услове да прими такво давање, уз обелодањивање којим се обезбеђује потпуно разумевање ефеката.

22 Ентитет може да прими државно давање као надокнаду за расходе или губитке настале у претходном периоду. Такво давање се признаје у билансу успеха у периоду у ком се прими, уз обелодањивање којим се обезбеђује потпуно разумевање ефеката.

Немонетарна државна давања

23 Државна давања могу бити у облику преноса немонетарних средстава, као што су земљиште или други ресурси, који се дају на коришћење ентитету. У тим околностима уобичајено је да се процени фер вредност немонетарних средстава и да се давање и средства прокњиже по фер вредности. Алтернативни начин који се понекад користи је да се и средства и давања евидентирају по номиналној вредности.

Презентација давања повезаних са средствима

24 Државна давања повезана са средствима, укључујући немонетарна давања по фер вредности, исказују се у извештају о финансијској позицији или као одложени приход по основу давања, или одузимањем износа давања приликом израчунавања књиговодствене вредности средства.

25 Прихватљивим алтернативама сматрају се два метода презентације давања (или одговарајућих делова давања) која су повезана са средствима у финансијским извештајима.

26 По једном методу давање се признаје као одложени приход, који се на систематској основи признаје у билансу успеха током века трајања средства.

27 По другом методу износ давања се одузима приликом израчунавања књиговодствене вредности средства. Давање се признаје у билансу успеха у току века трајања средства које се амортизује путем смањења трошкова амортизације.

28 Набавка средстава и пријем давања може проузроковати велике промене у токовима готовине ентитета. Из тог разлога, као и да би се приказала бруто инвестиција у средства, такве промене се често обелодањују као засебне позиције у извештају о токовима готовине, без обзира да ли је у сврхе презентације у извештају о финансијској позицији давање одузето од повезаног средства или није.

Презентација давања повезаних са приходима

29 Давања повезана са приходима се понекад презентују уписивањем у извештај о укупном резултату, било засебно било у оквиру опште позиције "осталих прихода"; алтернативно, при извештавању, за износ давања се умањују повезани расходи.

29А Ако ентитет презентује компоненте добитка или губитка у засебном билансу успеха како је описано у параграфу 81 IAS 1 (ревидираном 2007. године), он у том засебном извештају презентује давања повезана са приходима како се захтева према параграфу 29.

30 Заговорници првог метода тврде да није примерено да се пребијају ставке прихода и расхода и да одвајање давања од расхода олакшава поређење са другим расходима на које давање нема утицаја. За други метод се тврди да ентитет не би ни имао расходе да није било расположивог давања, па би презентација расхода без пребијања са примљеним давањем доводила у заблуду.

31 Оба метода се сматрају прихватљивим за презентацију давања повезаних са приходима. Обелодањивање давања може бити неопходно за правилно разумевање финансијских извештаја. Обично се сматра адекватним да се обелодане ефекти давања на било коју позицију прихода или расхода, за које се захтева да буду посебно обелодањени.

Повраћај државних давања

32 Државно давање које постане повративо се рачуноводствено обухвата као промена рачуноводствене процене (видети IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*). Повраћај давања повезаних са приходима се најпре пребија са неамортизованим одложеним задужењем признатим по основу давања. Износ повраћаја који превазилази одложено задужење или уколико такво задужење уопште не постоји, се одмах признаје у билансу успеха. Повраћај давања повезаних са средствима се признаје као повећавање књиговодствене вредности средства или као смањивање салда одложених прихода за износ отплате. Кумулативна додатна амортизација која би на тај датум, да није било давања, била призната у билансу успеха, се одмах признаје у билансу успеха.

33 Околности које проузрокују повраћај давања повезаних са конкретним средством, могу захтевати разматрање евентуалног умањења вредности нове књиговодствене вредности средства.

Државна помоћ

34 Из дефиниције државних давања садржане у параграфу 3 искључени су извесни облици државне помоћи за које се не може поуздано одредити вредност, као и трансакције са државом које се не могу разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета.

35 Примери помоћи где се не може поуздано одредити вредност су бесплатни технички или маркетиншки савети и обезбеђење гаранција. Пример помоћи која се не може разликовати од уобичајених пословних трансакција ентитета је државна политика набавке по основу које је настао део продаје ентитета. Постојање користи би могло бити неоспорно, али сваки покушај раздвајања пословних активности од државне помоћи би такође могао бити прилично произвољан.

36 Значај користи у претходним примерима може бити такав да захтева неопходно обелодањивање природе, обима и трајања помоћи, како финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке.

37 [Брисан]

38 У овом Стандарду, државна помоћ не обухвата обезбеђење инфраструктуре кроз побољшање опште транспортне и комуникацијске мреже и пружање побољшаних погодности, као што је мрежа за одводњавање и наводњавање, која је стално расположива за коришћење читавој локалној заједници.

Обелодањивање

39 Треба обелоданити следеће:

(а) усвојену рачуноводствену политику у вези са државним давањима, укључујући усвојене методе презентације у финансијским извештајима,

(б) природу и обим државних давања признатих у финансијским извештајима и указивање на друге облике државне помоћи од којих је ентитет имао директне користи, и

(ц) неиспуњене услове и друге потенцијалне обавезе повезане са државном помоћи која је призната.

Прелазне одредбе

40 Ентитет који први пут усваја овај Стандард треба:

(а) да испуни захтеве обелодањивања где је то примерено; и

(б) да, или:

(i) коригује своје финансијске извештаје због промене рачуноводствене политике у складу IAS-ом 8; или

(ii) примени рачуноводствене одредбе овог Стандарда само на она давања, или делове давања, које има право да прими, или које мора да врати, после датума ступања на снагу овог Стандарда.

Датум ступања на снагу

41 Овај Стандард ступа на снагу за финансијске извештаје за периоде који почињу на дан 1. јануара 1984. године или касније.

42 IAS 1 (ревидиран 2007. године) је изменио терминологију која се користи у свим IFRS. Поред тога, њиме је додат параграф 29А. Ентитет примењује ове измене за годишње периоде који почињу 1. јануара 2009. године или касније. Уколико ентитет примењује IAS 1 (ревидиран 2007. године) за ранији период, ове измене се такође примењују за тај ранији период.

43 Параграф 37 је брисан и параграф 10А додат у оквиру *Побољшања IFRS*, објављених у мају 2008. године. Ентитет примењује ове измене проспективно на државне зајмове примљене у периоду који почиње 1. јануара 2009. године или касније. Ранија примена је дозвољена. Уколико ентитет примењује измене за ранији период обелодањује ту чињеницу.