Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20
Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу[1]

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 при обліку державних грантів у фінансових звітах, що відображають вплив на зміну цін, або в додатковій інформації подібного характеру;

(б) на державну допомогу, яка надається суб'єктові господарювання у формі вигоди, що існує при визначенні оподаткованого прибутку чи податкового збитку, або визначається чи обмежується на основі зобов'язань з податку на прибуток. Прикладами такої вигоди є звільнення від податку на прибуток, інвестиційні податкові пільги, податкова знижка на прискорену амортизацію 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, що використовуються в цьому Стандарті, мають такі значення:**

Орган державної влади **означає уряд, урядові установи та подібні органи – місцеві, загальнодержавні або міжнародні.**

Державна допомога **– це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. Державна допомога в контексті цього Стандарту не включає пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової 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 включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.**[2]

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 чином придбає довгострокові активи. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.**

Гранти, пов'язані з доходом, **– це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.**

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

Справедлива вартість **– це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання за звичайною операцією між учасниками ринку на дату оцінки. (Див. МСФЗ 13 *"Оцінка справедливої вартості"*).**

---

1 Як передбачено документом *"Удосконалення МСФЗ"*, випущеним у травні 2008 р., Рада змінила термінологію, що застосовується у цьому Стандарті, аби вона узгоджувалась з іншими МСФЗ таким чином: а) "оподатковуваний дохід" було змінено на "оподатковуваний прибуток чи податковий збиток", б) "визнаний у доході/витратах" було змінено на "визнаний у прибутку або збитку", в) "відображений безпосередньо за кредитом часток/власного капіталу акціонерів" було змінено на "визнаний поза прибутком або збитком" та г) "перегляд облікових оцінок" було змінено на "зміна в обліковій оцінці".

2 Див. також ПКТ-10 *"Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю"*.

4 Державна допомога має багато форм, що відрізняються 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, яких він не вживав би, якби не отримав допомогу.

5 Одержання державної допомоги суб'єктом господарювання може бути значущим 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 немонетарні гранти за справедливою вартістю, не підлягають визнанню доти, доки немає обґрунтованої впевненості в тому, що:

(а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання; та

(б) гранти будуть одержані.

8 Державний грант не підлягає визнанню доти, доки немає 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 безповоротної позики.

10A Вигода від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової вважається державним грантом. Позика визнається й оцінюється відповідно до МСФЗ 9 "*Фінансові інструменти*". Вигода від ставки відсотка нижче ринкової оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики, визначеною згідно з МСФЗ 9, та отриманими коштами. Вигода обліковується згідно з цим Стандартом. Суб'єкт господарювання має врахувати умови та зобов'язання, які були або повинні бути виконані при визначенні витрат, які, як передбачається, має компенсувати вигода від позики.

11 Як тільки державний грант було визнано, будь-які пов'язані з ним умовне зобов'язання або умовний актив розглядаються відповідно до МСБО 37 "*Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи*".

12 **Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.**

13 Існує два загальних 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 заліку статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком або збитком.

(б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без відповідних витрат.

15 Аргументи на підтримку методу доходу такі:

(а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

(б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або

 © IFRS Foundation

збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає витратами відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

(в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку.

16 Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом 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 за принципом нарахування (див. МСБО 1 *"Подання фінансової звітності"*) і було б прийнятним, якби не існувало підстави для віднесення гранта до будь-яких інших періодів, крім того, 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 у тому самому періоді, коли були визнані відповідні витрати. Подібним 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 за цими активами.

18 Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді вони визнаватимуться у прибутку або збитку протягом тих періодів, у яких 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 протягом строку використання 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 за той період, у якому 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 періоді, у якому суб'єкт господарювання відповідає критеріям його отримання, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

22 Державний грант може стати дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання як компенсація за витрати або збитки, які були понесені в попередньому обліковому періоді. Такий грант визнається у прибутку або збитку того періоду, коли він став дебіторською заборгованістю, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

Немонетарні 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 справедливу вартість немонетарного активу та обліковують і грант, і актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід, якого іноді дотримуються, – це відображення в обліку і активу, і гранта за номінальною вартістю.

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 у фінансовій звітності інформації про гранти (або відповідні частини грантів), пов'язані з активами, вважаються прийнятними альтернативами.

26 Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисного використання активу.

27 Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку використання 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, подаються як частина прибутку чи збитку або окремо, або під загальним заголовком (наприклад "Інший дохід"); альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.

29A [Вилучено]

30 Прихильники першого методу вважають, що це є недоречним для статей чистого доходу та витрат і що відокремлення гранта від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то аргументом є те, що суб'єкт господарювання міг би зовсім не понести витрат, якби не був отриманий грант, і тому подання витрат без заліку з грантом може ввести в оману.

31 Обидва методи вважаються прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Розкриття інформації про грант може бути необхідним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранта на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо, є, як правило, доречним.

Погашення державних грантів

32 Державний грант, який стає таким, що підлягає погашенню, обліковується як зміна в обліковій оцінці *(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. Якщо 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, визнається 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 внаслідок зменшення корисності.

Державна допомога

34 Визначення державних грантів у пункті 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 політика 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 цілком 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 [Вилучено]

38 У цьому Стандарті державна допомога не включає забезпечення інфраструктури шляхом поліпшення загальної транспортної і комунікаційної мережі та постачання вдосконаленого устаткування (наприклад, іригаційного або водопостачального), які є доступними на постійній невизначеній основі на користь усієї місцевої громади.

 © IFRS Foundation

Розкриття інформації

39 Розкриттю підлягає така інформація:

(а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансової звітності;

(б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду; та

(в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

Перехідні положення

40 Суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт уперше:

(а) виконує вимоги щодо розкриття інформація, коли це є доречним, та

(б) або:

(i) коригує свою фінансову звітність відповідно до змін в обліковій політиці згідно з МСБО 8, або

(ii) застосовує положення цього Стандарту щодо бухгалтерського обліку лише до грантів або до частин грантів, які стають дебіторською заборгованістю чи такими, що підлягають погашенню, після дати набрання чинності Стандартом.

Дата набрання чинності

41 Цей Стандарт набирає чинності для фінансових звітів, що охоплюють періоди, які починаються 1 січня 1984 р. або пізніше.

42 МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) змінив термінологію, що вживається в усіх МСФЗ. Крім того, він додав пункт 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.) до більш раннього періоду, то ці зміни застосовуються до такого більш раннього періоду.

43 Пункт 37 було видалено, а пункт 10А додано внаслідок *"Удосконалень МСФЗ"*, випущених у травні 2008 р. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни перспективно до державних позик, отриманих у періодах, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Більш раннє застосування дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміни до більш раннього періоду, він розкриває цей факт.

44 [Вилучено]

45 МСФЗ 13, випущений у травні 2011 р., змінив визначення справедливої вартості в пункті 3. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 13.

46 Документ *"Подання статей іншого сукупного доходу"* (Зміни до МСБО 1), випущений у червні 2011 р., змінив пункт 29 та вилучив пункт 29А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 1, змінений у червні 2011 р.

47 [Вилучено]

48 МСФЗ 9, випущений у липні 2014 р., змінив пункт 10А та вилучив пункти 44 і 47. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміним, якщо він застосовує МСФЗ 9.