

Меѓународен сметководствен стандард 20

Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош

Делокруг

- 1 Овој Стандард треба да се применува во сметководството за, и при обелоденувањето на, државни поддршки и при обелоденувањето на други форми на државна помош.
- 2 Овој Стандард не се однесува на:
 - (а) Специфичните проблеми што произлегуваат од сметководството за државни поддршки во финансиските извештаи кои ги одразуваат ефектите од промените на цени или во дополнителните информации од слична природа.
 - (б) Државната помош што му се обезбедува на ентитетот во форма на користи што се расположливи во утврдувањето на оданочивата добивка или даночната загуба, или се утврдени или ограничени врз основа на обврските за данок на добивка. Примери за такви користи се ослободувањата од данокот на добивка, даночните одобрувања за вложувања, одобрувања за забрзана амортизација и намалените стапки на данок на добивка.
 - (в) Државно учество во сопственоста на ентитетот.
 - (г) Државни поддршки опфатени во MCC 41 *Земјоделство*.

Дефиниции

- 3 Во овој Стандард се користат следните поими со нивните соодветни значења:

Држава се однесува на државата, државните агенции и слични тела било да се локални, национални или меѓународни.

Државна помош е дејствување на државата наменето да обезбеди економска корист специфична за ентитетот или група ентитети кои се квалификуваат според извесни критериуми. Државната помош за целите на овој Стандард не вклучува користи обезбедени само индиректно преку дејство што влијае на општите трговски услови, како што е обезбедувањето на инфраструктура во подрачјата во развој или наметнувањето на трговските ограничувања на конкурентите.

Државни поддршки се помош од страна на државата во форма на пренос на ресурси на еден ентитет за возврат на минато или идно исполнување на определени услови коишто се однесуваат на оперативните активности на ентитетот. Тие ги исклучуваат оние форми на државна помош на кои не може веродостојно да им се додели вредност и трансакции со државата кои не можат да се разликуваат од нормалните трговски трансакции на ентитетот.[†]

Поддршки што се однесуваат на средства се државни поддршки чиј примарен услов е ентитетот кој се квалификува за нив да купи, изгради или на некој друг начин да стекне долгорочни средства. Исто така, тука можат да се приклучат дополнителни услови за ограничување на видот или локацијата на средствата или периодите во текот на кои тие треба да се стекнат или чуваат.

Поддршки што се однесуваат на приходи се државни поддршки освен оние што се однесуваат на средства.

Неповратни заеми се заеми дадени од заемодавател кој се откажал од нивна отплата под извесни пропишани услови.

* Како дел од *Подобрувања на МСФИ* издадени во мај 2008 година, Одборот ја измени терминологијата што се користи во овој Стандард за да биде конзистентна со другите МСФИ како што следува: (а) 'оданочив приход' беше изменет во 'оданочива добивка или даночна загуба', (б) 'признаени како приход/расход' беше изменето во 'признаени во добивка или загуба', (в) 'одобрени директно во учеството/главнината на акционерите' беше изменето во 'признаени надвор од добивка или загуба', и (г) 'проверка на сметководствената проценка' беше изменето во 'промена на сметководствена проценка'.

[†] Исто така, види ПКТ-10 *Државна помош*—Нема определена врска со оперативните активности.

Објективна вредност е износот за кој средството може да биде разменето, или обврската подмирена во трансакција под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата.

- 4 Државната помош може да има различни форми кои варираат според природата на дадената помош, како и според условите кои вообичаено и се доделени. Помошта може да биде обезбедена со цел да го охрабри ентитетот да превземе дејствување што нормално не би го превзел доколку помошта не била обезбедена.
- 5 Примањето на државна помош од страна на ентитетот може да биде значајно при подготвувањето на финансиските извештаи поради две причини. Прво, доколку биле пренесени ресурси, треба да се најде соодветна сметководствена метода за тој пренос. Второ, би било добро да се даде показател за степенот до кој ентитетот имал корист од таквата помош во текот на известувачкиот период. Ова ја олеснува споредбата на финансиските извештаи на ентитетот со оние од предходните периоди и со оние на другите ентитети.
- 6 Државните поддршки понекогаш се нарекуваат со други имиња како што се дотации, субвенции или премии.

Државни поддршки

- 7 **Државните поддршки, вклучувајќи ги и немонетарните поддршки според објективна вредност, не треба да бидат признаени сè додека не постои разумно уверување дека:**
 - (а) **Ентитетот ќе се усогласи со условите поврзани со нив.**
 - (б) **Поддршките ќе бидат примени.**
- 8 Државна поддршка не треба да се признае сè додека не постои разумно уверување дека ентитетот ќе се усогласи со условите поврзани со неа, и дека поддршката ќе биде примена. Примањето на поддршката само по себе не обезбедува уверливи докази дека условите поврзани со поддршката биле или ќе бидат исполнети.
- 9 Начинот на кој се прима поддршката не влијае врз сметководствената метода што треба да се примени во врска со поддршката. Според тоа, поддршката се евидентира на ист начин без оглед дали е примена во пари или како намалување на обврска спрема државата.
- 10 Неповратен заем од државата се третира како државна поддршка кога постои разумно уверување дека ентитетот ќе ги исполни условите за да се прости заемот.
- 10А Користа од државен заем со каматна стапка пониска од пазарната стапка се третира како државна поддршка. Заемот треба да се признае и мери во согласност со МСС 39 *Финансиски инструменти: признавање и мерење*. Користа од каматната стапка што е пониска од пазарната стапка треба да се мери како разлика помеѓу почетната сметководствена вредност на заемот утврдена во согласност со МСС 39 и примените приливи. Користа се евидентира во согласност со овој Стандард. Ентитетот треба да ги земе во предвид условите и обврските коишто биле или мора да бидат исполнети кога се идентификуваат трошоците кои треба да ги надомести користа од заемот.
- 11 Штом ќе се признае државна поддршка, било каква поврзана неизвесна обврска или неизвесно средство се третира во согласност со МСС 37 *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*.
- 12 **Државните поддршки треба да бидат признаени во добивката или загубата на систематска основа во периодите во кои ентитетот ги признава како расходи поврзаните трошоци за кои поддршките се наменети да ги надоместат.**
- 13 Во сметководството за државни поддршки постојат два општи пристапи: капитален пристап, според кој поддршката се признава надвор од добивката или загубата, и приходен пристап, според кој поддршката се признава во добивката или загубата во еден или повеќе периоди.
- 14 Оние кои го поддржуваат капиталниот пристап аргументираат на следниот начин:
 - (а) Државните поддршки се инструмент за финансирање и како такви треба да се третираат во извештајот за финансиска состојба наместо да бидат признаени во добивката или загубата за да ги пребијат расходните ставки кои тие ги финансираат. Бидејќи не се очекува нивно враќање, таквите поддршки треба да бидат признаени надвор од добивката или загубата.
 - (б) Не е соодветно да се признаваат државни поддршки во добивката или загубата бидејќи тие не се заработени туку претставуваат стимуланси обезбедени од страна на државата без поврзани трошоци.
- 15 Аргументите за поддршка на приходниот пристап се следни:

- (а) Бидејќи државните поддршки се приливи од друг извор, а не од акционерите, тие не треба да бидат признаени директно во главнината туку треба да бидат признаени во добивката или загубата во соодветните периоди.
- (б) Државните поддршки ретко се бесплатни. Ентитетот ги заработува преку усогласување со нивните услови и исполнување на предвидените обврски. Поради тоа, тие треба да бидат признаени во добивката или загубата во периодите во кои ентитетот ги признава како расходи поврзаните трошоци за кои поддршката е наменета да ги надомести.
- (в) Бидејќи данокот на добивка и другите даноци се расходи, логично е на ист начин да се постапува и со државните поддршки во добивката или загубата, бидејќи претставуваат продолжување на фискалните политики.

- 16 За приходниот пристап основно е дека државните поддршки треба да бидат признаени во добивката или загубата на систематска основа во периодите во кои ентитетот ги признава како расходи поврзаните трошоци кои поддршките треба да ги надоместат. Признавањето на државни поддршки во добивката или загубата врз основа на приливи не е во согласност со пресметковната сметководствена претпоставка (види MCC 1 *Презентирање на финансиски извештаи*) и би било прифатливо само доколку не постои друга основа за алоцирање на поддршката во други периоди освен во оној во кој таа била примена.
- 17 Во најголем број случаи периодите во кои ентитетот ги признава трошоците или расходите поврзани со државната поддршка лесно се утврдуваат. Затоа, поддршките поврзани со признавање на специфични расходи се признаваат во добивката или загубата во истиот период кога се признати и релевантните расходи. Слично, поддршките поврзани со средства што се депрецираат вообичаено се признаваат во добивката или загубата во периодите и во сооднос во кој се признава расходот за депрецијација на тие средства.
- 18 Поддршките што се однесуваат на средства што не се депрецираат може, исто така, да бараат исполнување на извесни обврски за да потоа бидат признаени во добивката или загубата во периодите што го снесат трошокот за исполнување на тие обврски. На пример, доделувањето на земјиште може да биде условено со подигање на зграда на тој простор и може да биде соодветно да се признава поддршката во добивката или загубата во текот на животниот век на зградата.
- 19 Понекогаш, поддршките се примаат како дел од пакет на финансиска и фискална помош за кој се поврзани бројни услови. Во такви случаи, потребно е внимателно идентификување на условите кои предизвикуваат трошоци и расходи кои ги утврдуваат периодите во текот на кои ќе биде заработена поддршката. Може да биде соодветно еден дел од поддршката да се распредели на една основа, а друг дел на друга основа.
- 20 **Државна поддршка што станува побарување по основ на надоместување на веќе настанатите расходи или загуби или со цел да се даде непосредна финансиска поддршка на ентитетот без идни поврзани трошоци треба да биде признаена во добивката или загубата во периодот во кој станува побарување.**
- 21 Во некои околности, државна поддршка може да се додели со цел да се даде непосредна финансиска поддршка на ентитетот наместо да биде стимуланс за превземање на специфични издатоци. Таквите поддршки може да се однесуваат на поединечен ентитет и да не се расположливи за цела класа на корисници. Овие околности може да го оправдаат признавањето на поддршката во добивката или загубата во периодот во кој ентитетот се квалификувал да ја добие поддршката, со обелоденување кое ќе осигура јасно разбирање на нејзиниот ефект.
- 22 Државната поддршка може да биде побарување од страна на ентитетот по основ на надоместување на расходите или загубите направени во претходен период. Таквата поддршка се признава во добивката или загубата во периодот во кој таа станала побарување, со обелоденување кое ќе осигура јасно разбирање на нејзиниот ефект.

Немонетарни државни поддршки

- 23 Државна поддршка може да биде во форма на пренос на немонетарно средство, како што се земјиште или други ресурси, за користење од страна на ентитетот. Во овие околности вообичаено е да се оцени објективната вредност на немонетарното средство и да се евидентира поддршка и средство според таа објективна вредност. Алтернативата што понекогаш се следи е да се евидентираат средството и поддршката според номинален износ.

Презентирање на поддршки што се однесуваат на средства

- 24 Државните поддршки што се однесуваат на средства, вклучувајќи ги и немонетарните поддршки според објективна вредност, треба да бидат презентирани во извештајот за финансиска состојба било преку ставање на поддршката како одложен приход или преку одземање на поддршката за да се дојде до сметководствената вредност на средството.
- 25 Двата метода за презентирање на поддршките (или соодветните делови на поддршките) што се однесуваат на средства во финансиските извештаи се сметаат за прифатливи алтернативи.
- 26 Едната метода ја признава поддршката како одложен приход што се признава во добивката или загубата на систематска основа во текот на корисниот век на средството.
- 27 Другата метода ја одзема поддршката при пресметувањето на сметководствената вредност на средството. Поддршката се признава во добивката или загубата во текот на корисниот век на средството кое се депретира како редуциран расход за депретијација.
- 28 Купувањето на средствата и примањето на соодветни поддршки можат да предизвикаат големи движења во паричните текови на ентитетот. Поради ова, а со цел да се прикаже бруто вложувањето во средствата, таквите движења често се обелоденуваат како посебни ставки во извештајот за парични текови без оглед на тоа дали поддршката е или не е одземена од поврзаното средство за целите на презентирање во извештајот за финансиска состојба.

Презентирање на поддршки што се однесуваат на приходи

- 29 Понекогаш, поддршките што се однесуваат на приходи се презентираат како одобрувања во извештајот за сеопфатна добивка, било посебно или под општиот наслов како што е 'Други приходи'; алтернативно, тие се одземаат во прикажувањето на поврзаниот расход.
- 29A Ако ентитетот ги презентира компонентите на добивка или загуба во посебен биланс на успех како што е опишано во точка 81 од MCC 1 (ревизиран во 2007 година), тогаш ги презентира поддршките што се однесуваат на приходи во согласност со точка 29 во тој посебен биланс на успех.
- 30 Приврзаниците на првиот метод сметаат дека не е соодветно да се нетираат приходните и расходните ставки и дека одвојувањето на поддршката од расходите ја олеснува споредбата со останатите расходи што не се засегнати од поддршката. За вториот метод се аргументира дека е многу веројатно дека расходите немало да настанат кај ентитетот доколку поддршката не била расположлива и поради тоа презентирањето на расходите без пребивање на поддршката може да биде погрешно.
- 31 И двата метода се сметаат за прифатливи при презентирањето на поддршката што се однесува на приход. Обелоденувањето на поддршката е потребно за правилно разбирање на финансиските извештаи. Вообичаено, соодветно е обелоденувањето на ефектот од поддршките на било која ставка на приход или расход која се бара да биде посебно обелоденета.

Отплата на државни поддршки

- 32 Државна поддршка што доспева за отплата треба да биде евидентирана како промена во сметководствената проценка (види MCC 8 *Сметководствени политики, промени во сметководствени проценки и грешки*). Отплатата на поддршката поврзана со приход треба да се спротивстави најпрво на било кој неамортизиран одложен приход признаен во врска со поддршката. До степенот до кој отплатата го надминува таквиот одложен приход, или кога не постои одложен приход, отплатата треба да се признае веднаш во добивката или загубата. Отплатата на поддршка што се однесува на средство треба да се признае преку зголемување на сметководствената вредност на средството или намалување на салдото на одложен приход за износот на отплата. Кумулативната дополнителна депретијација што би била признаена до тој датум во добивката или загубата, во случај на отсуство на поддршката, треба веднаш да се признае во добивката или загубата.
- 33 Околностите кои резултираат во отплата на поддршка што се однесува на средство можат да изискуваат разгледување за можното обезвреднување на сметководствената вредност на средството.

Државна помош

- 34 Определени форми на државна помош на кои не може веродостојно да им се додели вредност како и трансакции со државата кои не можат да се разликуваат од нормалните трансакции за тргување на ентитетот се исклучени од дефиницијата за државни поддршки во точка 3.
- 35 Примери на помош на којашто не може разумно да ѝ се додели вредност е бесплатниот технички или маркетиншки совет и обезбедување на гаранции. Пример на помош којашто не може да се разликува од нормална трансакција за тргување на ентитетот е државната политика за јавни набавки што е поврзана со дел од продажбите на ентитетот. Постоенето на корист би било неспорно, но било каков обид да се издвојат трговските активности од државната помош би можел да биде мошне произволен.
- 36 Значењето на користа во предходните примери може да биде такво што, би било неопходно да се обелодени природата, обемот и времетраењето на помошта со цел финансиските извештаи да не бидат погрешни.
- 37 [Избришана]
- 38 Во овој Стандард, државната помош не вклучува обезбедување на инфраструктура преку подобрување на општиот транспорт и комуникациската мрежа и снабдување со подобрени капацитети како што се наводнување или водоводната мрежа која е на располагање на континуирана неусловена основа во корист на целата локална заедница.

Обелоденување

- 39 Треба да се обелодени следното:
- (а) Усвоената сметководствена политика за државните поддршки, вклучувајќи ги и усвоените методи за презентирање во финансиските извештаи.
 - (б) Природата и обемот на државните поддршки што се признаени во финансиските извештаи и укажување на други форми на државна помош од која ентитетот имал директна корист.
 - (в) Неисполнети услови и други неизвесни настани поврзани со државната помош што била признаена.

Преодни одредби

- 40 Ентитетот кој го усвојува овој Стандард за прв пат треба:
- (а) Да се усогласи со барањата за обелоденување, каде што е соодветно.
 - (б) Или:
 - (i) да ги прилагоди своите финансиски извештаи на промената во сметководствената политика во согласност со MCC 8, или
 - (ii) да ги примени сметководствените одредби на Стандардот само за поддршките или деловите на поддршки кои стануваат побарување или доспеваат за отплата по датумот на стапување во сила на Стандардот.

Датум на стапување во сила

- 41 Овој Стандард е применлив за финансиските извештаи кои ги опфаќаат периодите што започнуваат на или по 1 јануари 1984 година.
- 42 MCC 1 (ревизиран во 2007 година) ја измени терминологијата која се користи во МСФИ. Како дополнување додадена е точка 29А. Ентитетот треба да ги применува овие измени во годишните периоди што започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Доколку ентитетот го применува MCC 1 (ревизиран во 2007) во претходен период, измените треба да се применуваат и во тој претходен период.
- 43 Точка 37 е избришана и додадена е точка 10А во согласност со *Подобрувањата на МСФИ* издадени во мај 2008 година. Ентитетот треба да ги применува овие измени проспективно на државните заеми добиени во периодите што започнуваат на или по 1 јануари 2009 година. Негова претходна употреба е дозволена. Ако ентитетот ги применува измените во претходен период, тој треба да го обелодени овој факт.