

MIĘDZYNARODOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI 20

Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej

ZAKRES

- 1 Niniejszy standard stosuje się przy księgowaniu oraz ujawnianiu informacji na temat dotacji rządowych oraz w związku z informowaniem o innych formach pomocy rządowej.
- 2 Niniejszego standardu nie stosuje się do:
 - a) szczególnych problemów wynikających z wykazywania dotacji rządowych w sprawozdaniach finansowych odzwierciedlających skutki zmian cen oraz w informacjach uzupełniających o podobnym rodzaju;
 - b) pomocy rządowej udzielonej jednostce gospodarczej w formie korzyści dostępnych w momencie ustalania dochodu do opodatkowania, lub ustalanych albo ograniczających na podstawie zobowiązań z tytułu podatku dochodowego (takich jak wakacje podatkowe, ulgi podatkowe na cele inwestycyjne, zezwolenia na przyspieszenie amortyzacji, zredukowane stopy podatku dochodowego);
 - c) posiadanych przez rząd udziałów w prawach własności do jednostki gospodarczej;
 - d) dotacji rządowych objętych zakresem MSR 41 *Rolnictwo*.

DEFINICJE

- 3 W standardzie posłużono się terminami o następującym znaczeniu:

Rząd – pojęcie to odnosi się do rządu, instytucji rządowych, agencji rządowych oraz innych podobnych organów lokalnych, krajowych lub międzynarodowych.

Pomoc rządowa jest działalnością podjętą przez rząd, która ma na celu dostarczenie określonej pomocy jednostce gospodarczej lub szeregowi jednostek spełniających pewne kryteria. Dla celów niniejszego standardu do pomocy rządowej nie zalicza się korzyści udzielonych jedynie pośrednio, drogą działań poprawiających ogólne warunki sprzedaży, takich jak wyposażenie w infrastrukturę obszarów rozwijających się lub nałożenie ograniczeń handlowych na konkurencję.

Dotacje rządowe są pomocą rządową, która przybiera formę przekazania jednostce gospodarczej środków, w zamian za spełnianie przez nią, w przeszłości lub w przyszłości, pewnych warunków związanych z jej działalnością operacyjną. Do dotacji rządowej nie zalicza się takich form pomocy rządowej, którym nie można przypisać określonej wartości oraz transakcji prowadzonych z rządem, co do których nie istnieje możliwość odróżnienia ich od zwykłych transakcji handlowych jednostki gospodarczej ⁽¹⁾.

Dotacje do aktywów są dotacjami rządowymi, których udzieleniu towarzyszy podstawowy warunek mówiący o tym, że jednostka kwalifikująca się do ich otrzymania powinna zakupić, wytworzyć lub w inny sposób pozyskać aktywa długoterminowe (trwałe). Dotacjom tego typu mogą także towarzyszyć dodatkowe warunki wprowadzające ograniczenia co do rodzaju dotowanych aktywów, ich umiejscowienia lub też okresów, w których mają być one nabyte lub utrzymywane przez jednostkę gospodarczą.

Dotacje do przychodu są dotacjami rządowymi innymi niż dotacje do aktywów.

Pożyczki umarzalne są pożyczkami, których spłaty pożyczkodawca decyduje się zrzec pod pewnymi określonymi warunkami.

Wartość godziwa jest kwotą, za jaką na warunkach rynkowych składnik aktywów mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi nabywcą oraz sprzedawcą.

- 4 Pomoc rządowa przybiera rozmaite formy różniące się między sobą zarówno rodzajem, jak i warunkami, które zwykle im towarzyszą. Celem udzielenia pomocy może być zachęcenie jednostki gospodarczej do rozpoczęcia takiej działalności, jakiej w zwykłych warunkach jednostka gospodarcza nie podjęłaby się, gdyby nie została jej udzielona pomoc.
- 5 Przyjęcie pomocy rządowej przez jednostkę gospodarczą może mieć z dwóch przyczyn doniosłe znaczenie dla procesu sporządzania sprawozdania finansowego. Po pierwsze, jeżeli zostały przekazane środki, należy znaleźć odpowiednią metodę księgowania tego typu transferów. Po drugie, pożądane jest przedstawienie informacji dotyczących zakresu, w jakim jednostka gospodarcza skorzystała z udzielonej jej pomocy w danym okresie sprawozdawczym. Informacje te ułatwiają porównanie danego sprawozdania finansowego ze sprawozdaniami finansowymi jednostki gospodarczej za poprzednie okresy oraz ze sprawozdaniami innych jednostek gospodarczych.
- 6 Dotacje rządowe określa się niekiedy także innymi nazwami, takimi jak subsydia, subwencje lub premie.

⁽¹⁾ Zob. także SKI-10 *Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną*.

DOTACJE RZĄDOWE

- 7 Dotacji rządowych, łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej, nie ujmuje się, dopóki nie istnieje wystarczająca pewność, iż:
- jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacjami; oraz
 - dotacje będą otrzymane.
- 8 Dotacji rządowej nie ujmuje się aż do momentu, w którym istnieje uzasadnione przekonanie, że jednostka gospodarcza spełni warunki związane z dotacją oraz że dotacja zostanie otrzymana. Fakt, iż jednostka gospodarcza otrzymała dotacje, nie stanowi sam w sobie przekonującego dowodu na to, że związane z dotacją warunki zostały lub będą spełnione.
- 9 Sposób, w jaki dotacja została otrzymana, nie wpływa na metodę księgową, którą należy przyjąć w stosunku do dotacji. Dlatego też dotacja jest księgowana w ten sam sposób niezależnie od tego, czy została ona otrzymana w formie środków pieniężnych, czy też przybrała formę redukcji zobowiązań wobec rządu.
- 10 Rządową pożyczkę umarzalną traktuje się jako dotację rządową, o ile istnieje wystarczająca pewność, że jednostka gospodarcza sprosta wymaganiom związanym z umorzeniem pożyczki.
- 11 Od momentu ujęcia dotacji rządowej w sprawozdaniu do wszystkich powiązanych z nią zobowiązań lub aktywów warunkowych stosuje się MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*.
- 12 Dotacje rządowe ujmuje się w systematyczny sposób jako przychód w poszczególnych okresach, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować. Dotacje nie zwiększają bezpośrednio kapitału własnego.
- 13 Istnieją dwie metody podejścia księgowego do dotacji rządowych: metoda kapitałowa, zgodnie z którą dotacje bezpośrednio zwiększają kapitał własny, oraz metoda przychodów, zgodnie z którą dotacje zalicza się do przychodu na przestrzeni jednego lub większej ilości okresów.
- 14 Za zastosowaniem metody kapitałowej przemawiają następujące argumenty:
- dotacje rządowe są narzędziem finansowym i jako takie należy je traktować w bilansie, a nie umieszczać w rachunku zysków i strat celem kompensowania pozycji kosztów, które dotacje finansują. Ponieważ nie oczekuje się ich spłaty, powinny one bezpośrednio zwiększać kapitał własny; oraz
 - ujmowanie dotacji rządowych w rachunku zysków i strat nie jest słuszne z tego względu, iż nie zostały one zarobione przez jednostkę gospodarczą, lecz stanowią formę zachęty dostarczonej przez rząd, czemu nie towarzyszy ponoszenie odnośnych kosztów.
- 15 Argumenty przemawiające za zastosowaniem metody przychodów przedstawiają się następująco:
- ponieważ dotacje rządowe stanowią wpływy pochodzące z innego źródła aniżeli od akcjonariuszy/udziałowców, dlatego też nie powinny bezpośrednio zwiększać kapitału własnego, lecz należy je ujmować jako przychód w odpowiednich okresach;
 - dotacje rządowe rzadko są bezinteresowne. Jednostka gospodarcza uzyskuje je dzięki spełnieniu związanych z nimi warunków i przewidywanych obowiązków (zobowiązań). Z tego względu należy je ujmować jako przychód oraz powiązać je z odnośnymi kosztami, które dotacje mają w zamierzeniu kompensować; oraz
 - ponieważ podatek dochodowy oraz inne podatki nalicza się w oparciu o przychód, uwzględnienie w rachunku zysków i strat dotacji rządowych wydaje się logiczne, gdyż są one przejawem stosowanej polityki podatkowej.
- 16 W metodzie przychodów zastosowanej do dotacji rządowych rzeczą najistotniejszą jest ujmowanie ich na przestrzeni okresów w sposób racjonalny i systematyczny, aby zapewnić ich współmierność z odnośnymi kosztami. Ujmowanie dotacji rządowych jako przychodu w momencie ich otrzymania nie jest zgodne z założeniami metody memoriałowej (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*) i mogłoby być uznane jako przychód tylko wtedy, jeśli nie istniały żadne podstawy do przypisania dotacji do okresów innych niż ten, w którym dotacja została otrzymana.
- 17 W większości przypadków okresy, na przestrzeni których jednostka gospodarcza ujmuje koszty powiązane z dotacją rządową, dają się łatwo ustalić, dlatego też dotacje, którym towarzyszy ujmowanie poszczególnych kosztów, są ujmowane jako przychód tego samego okresu, którego dotyczą odnośne koszty. Analogicznie, dotacje do aktywów podlegających amortyzacji są zazwyczaj ujmowane jako przychód na przestrzeni okresów, proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tych aktywów.

- 18 Dotacjom do aktywów niepodlegających amortyzacji może także towarzyszyć wymaganie spełnienia pewnych obowiązków (zobowiązań), po czym takie dotacje zostałyby ujęte jako przychód okresów, na przestrzeni których ponoszone są koszty spełnienia tychże obowiązków. Na przykład udzielenie dotacji w formie przyznania gruntu może być uzależnione od wybudowania na tym gruncie budynku i słuszne może być ujmowanie tej dotacji jako przychodu przez okres użytkowania tego budynku.
- 19 Przyznawane dotacje są niekiedy częścią pakietu pomocy finansowej lub podatkowej, z czym wiąże się wiele warunków. W takich sytuacjach wymagane jest uważne podejście do określenia warunków powodujących powstanie kosztów, które z kolei określają okresy, na przestrzeni których dotacja będzie otrzymywana. Słuszne może być przypisanie jednej części dotacji do poszczególnych okresów w oparciu o jedną metodę, a drugiej części przy zastosowaniu drugiej z metod.
- 20 Dotację rządową, która staje się należna jako forma rekompensaty za już poniesione koszty lub straty, lub przyznana jednostce gospodarczej celem udzielenia jej natychmiastowego finansowego wsparcia, bez towarzyszących przyszłych kosztów, ujmuje się jako przychód w okresie, w którym stała się należna.
- 21 W pewnych okolicznościach dotacje rządowe mogą być przyznawane do udzielenia jednostce gospodarczej natychmiastowego wsparcia finansowego, a nie do stwarzania bodźca do poczynienia przez nią określonych nakładów. Udzielanie tego typu dotacji może ograniczać się do pojedynczych jednostek gospodarczych i może nie być dostępne dla szerszego kręgu beneficjentów. Okoliczności powyższe mogą uzasadniać ujmowanie dotacji jako przychodu w okresie, w którym jednostka gospodarcza kwalifikuje się do jej otrzymania, wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.
- 22 Dotacja rządowa może stać się należna jednostce gospodarczej jako forma rekompensaty kosztów bądź strat poniesionych w poprzednim okresie obrotowym. Dotację taką ujmuje się jako przychód okresu, w którym dotacja staje się należna, wraz z ujawnieniem tego faktu celem zagwarantowania, iż jego skutki są zrozumiałe.

Niepieniężne dotacje rządowe

- 23 Niepieniężne dotacje rządowe mogą przybierać formę przekazania niepieniężnego składnika aktywów, takiego jak grunt lub inne środki oddane jednostce gospodarczej do użytkowania. W takich przypadkach określa się zazwyczaj wartość godziwą niepieniężnego składnika aktywów i zarówno dotację, jak i składnik aktywów księguje się w ich wartości godziwej. Rozwiązaniem alternatywnym, niekiedy stosowanym, jest księgowanie zarówno składnika aktywów, jak i dotacji w wartościach nominalnych.

Prezentacja dotacji do aktywów

- 24 Dotacje rządowe do aktywów łącznie z niepieniężnymi dotacjami wykazywanymi w wartości godziwej prezentuje się w bilansie jako przychody przyszłych okresów lub odejmuje kwotę dotacji do uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów.
- 25 Powyższe dwie metody prezentacji w sprawozdaniu finansowym dotacji (lub odpowiednich części dotacji) do aktywów uznaje się za możliwe do przyjęcia alternatywne rozwiązania.
- 26 Zgodnie z jedną z metod przedstawia się dotację jako przychód przyszłych okresów, który jest w sposób racjonalny i systematyczny ujmowany jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów.
- 27 Zgodnie z drugą z metod odejmuje się dotację do uzyskania wartości bilansowej składnika aktywów. Dotacja jest ujmowana jako przychód na przestrzeni okresu użytkowania składnika aktywów podlegającego amortyzacji za pomocą zredukowanego odpisu amortyzacyjnego.
- 28 Zakup aktywów oraz przyjęcie odnośnych dotacji może spowodować poważne zmiany w przepływach środków pieniężnych jednostki gospodarczej. Z tego względu oraz do wykazania poziomu inwestycji brutto w aktywach takie zmiany ujawnia się często jako oddzielne pozycje w rachunku przepływów pieniężnych, niezależnie od tego, czy dla celów prezentacji bilansu dotacje zostały, czy też nie zostały odjęte od odnośnego składnika aktywów.

Prezentacja dotacji do przychodu

- 29 Dotacje do przychodu są niekiedy prezentowane jako przychód w oddzielnej pozycji rachunku zysków i strat lub w ogólnej pozycji zatytułowanej „Pozostałe przychody”.
- 30 Dotacje mogą także pomniejszać odnośne koszty. Zwolennicy pierwszej metody twierdzą, że saldowanie pozycji przychodów i kosztów jest niewłaściwym podejściem oraz że oddzielenie dotacji od kosztów ułatwia porównanie z innymi kosztami niezwiązanymi z dotacjami. Za drugą metodą przemawia to, że koszty nie zostałyby poniesione przez jednostkę gospodarczą, gdyby nie zostały jej przyznane dotacje, a zatem prezentacja kosztów bez skompensowania ich z dotacją może wprowadzać w błąd.

- 31 Obie metody uznaje się za możliwe od przyjęcia dla celów prezentacji dotacji do przychodu. Ujawnianie informacji dotyczących dotacji może być konieczne w celu poprawnego zrozumienia sprawozdania finansowego. Ujawnianie informacji na temat wpływu dotacji na pozycje przychodów lub kosztów, o których należy informować osobno, jest zazwyczaj słuszne.

Splata dotacji rządowych

- 32 Dotacje rządowe podlegające splatom księguje się jako uaktualnienie wartości szacunkowych (zob. MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*). Spłaty dotacji do przychodu rozlicza się w pierwszej kolejności z niezamortyzowanymi rozliczeniami międzyokresowymi powstałymi w związku z dotacją. W stopniu, w jakim splata przewyższa rozliczenia międzyokresowe, lub jeżeli rozliczenia międzyokresowe nie występują, splatę taką niezwłocznie ujmuje się jako koszt. Splatę dotacji do aktywów ujmuje się w formie zwiększenia wartości bilansowej lub zmniejszenia salda przychodu przyszłych okresów o kwotę podlegającą spłacie. Dodatkowe umorzenie, które zostałoby ujęte do danego dnia jako koszt, zważywszy na brak dotacji, ujmuje się niezwłocznie w kosztach.
- 33 Okoliczności, które doprowadziły do spłaty dotacji do aktywów, mogą wskazywać na konieczność rozważenia możliwości, że doszło do utraty wartości nowej wartości bilansowej składnika aktywów.

POMOC RZĄDOWA

- 34 Z dotacji rządowych, zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 3, wyłączono pewne formy pomocy rządowej, którym nie można w sposób racjonalny przypisać wartości, oraz te transakcje przeprowadzane z rządem, w przypadku których nie istnieje możliwość odróżnienia ich od zwykłych transakcji jednostki gospodarczej.
- 35 Przykładami pomocy, której wartości nie można w sposób racjonalny określić, jest bezpłatne doradztwo techniczne oraz marketingowe, jak również udzielanie gwarancji. Przykładem transakcji, której nie sposób wyodrębnić od zwykłych transakcji prowadzonych przez jednostkę gospodarczą, jest rządowa polityka zamówień publicznych, której jednostka gospodarcza zawdzięcza część zrealizowanych sprzedaży. Istnienie korzyści może być niekwestionowane, lecz jakkolwiek próba oddzielenia działań handlowych od pomocy rządowej mogłaby być w dużym stopniu arbitralna.
- 36 Znaczenie korzyści z tytułu pomocy opisanej w powyższych przykładach może polegać na tym, iż ujawnienie jej rodzaju, zakresu i czasu trwania jest niezbędne dla zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało w błąd.
- 37 Pożyczki o zerowych lub niskich stopach procentowych są formą pomocy rządowej, lecz korzyści z nich płynących nie można ująć liczbowo przez naliczenie wysokości odsetek.
- 38 W rozumieniu niniejszego standardu do pomocy rządowej nie zalicza się wyposażenia w infrastrukturę poprawiającą ogólne warunki transportu i telekomunikacji oraz dostarczania udogodnień takich, jak nawadnianie lub sieć wodociągowa, które są udostępniane w sposób ciągły i bez ograniczenia w czasie, z korzyścią dla całej lokalnej społeczności.

UJAWNIANIE INFORMACJI

- 39 W sprawozdaniu finansowym ujawnia się następujące informacje:
- zasady (politykę) rachunkowości zastosowane do dotacji rządowych, łącznie z podaniem metod prezentacji przyjętych w sprawozdaniu finansowym;
 - rodzaj oraz zasięg dotacji rządowych ujętych w sprawozdaniu finansowym oraz wskazówki o innych formach pomocy rządowej, z których jednostka gospodarcza odniosła bezpośrednią korzyść; oraz
 - niespełnione warunki oraz inne zdarzenia warunkowe związane z ujętą w sprawozdaniu pomocą rządową.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 40 Jednostka gospodarcza stosująca niniejszy standard po raz pierwszy:
- spełnia wymogi związane z ujawnieniem informacji, tam gdzie ma to zastosowanie; oraz
 - alternatywnie:
 - koryguje sprawozdanie finansowe z tytułu wprowadzonych zmian zasad (polityki) rachunkowości, zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*; lub
 - stosuje przepisy księgowe niniejszego standardu tylko w odniesieniu do dotacji lub części dotacji, które staną się należne lub będą podlegały spłacie przez jednostkę gospodarczą po dacie wejścia w życie niniejszego standardu.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 41 Niniejszy standard stosuje się przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się dnia 1 stycznia 1984 r. i później.