



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

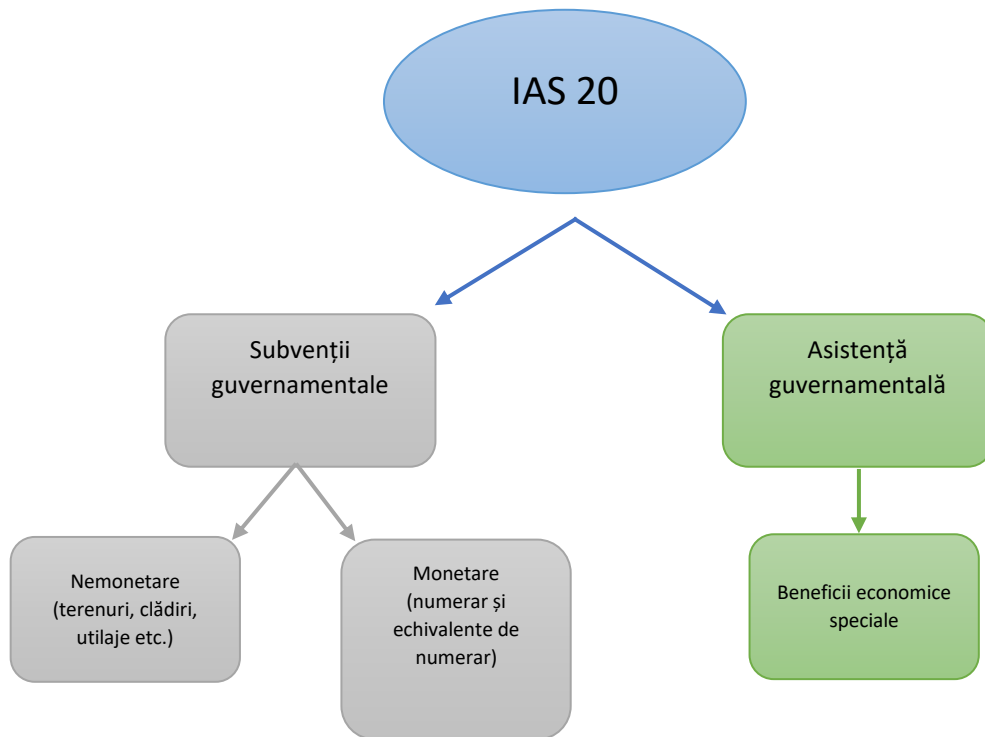
© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Subvențiile guvernamentale sunt ajutoare acordate prin transferul de resurse monetare (numerar și echivalente de numerar) sau nemonetare (terenuri, clădiri, utilaje etc.) către entități sau alte tipuri de organizații. Un alt aspect abordat în standard este legat de asistența guvernamentală, care reprezintă beneficiile economice oferite de guvern entităților. IAS 20 este un standard care se aplică de toate entitățile care beneficiază de subvenții guvernamentale. IAS 20 specifică contabilizarea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor din situațiile financiare legate de aceste subvenții. Prezentul standard include, de asemenea, informații privind alte forme de asistență guvernamentală. Figura 1 prezintă domeniul de aplicare al IAS 20.

Figura 1. Domeniul de aplicare al standardului IAS 20

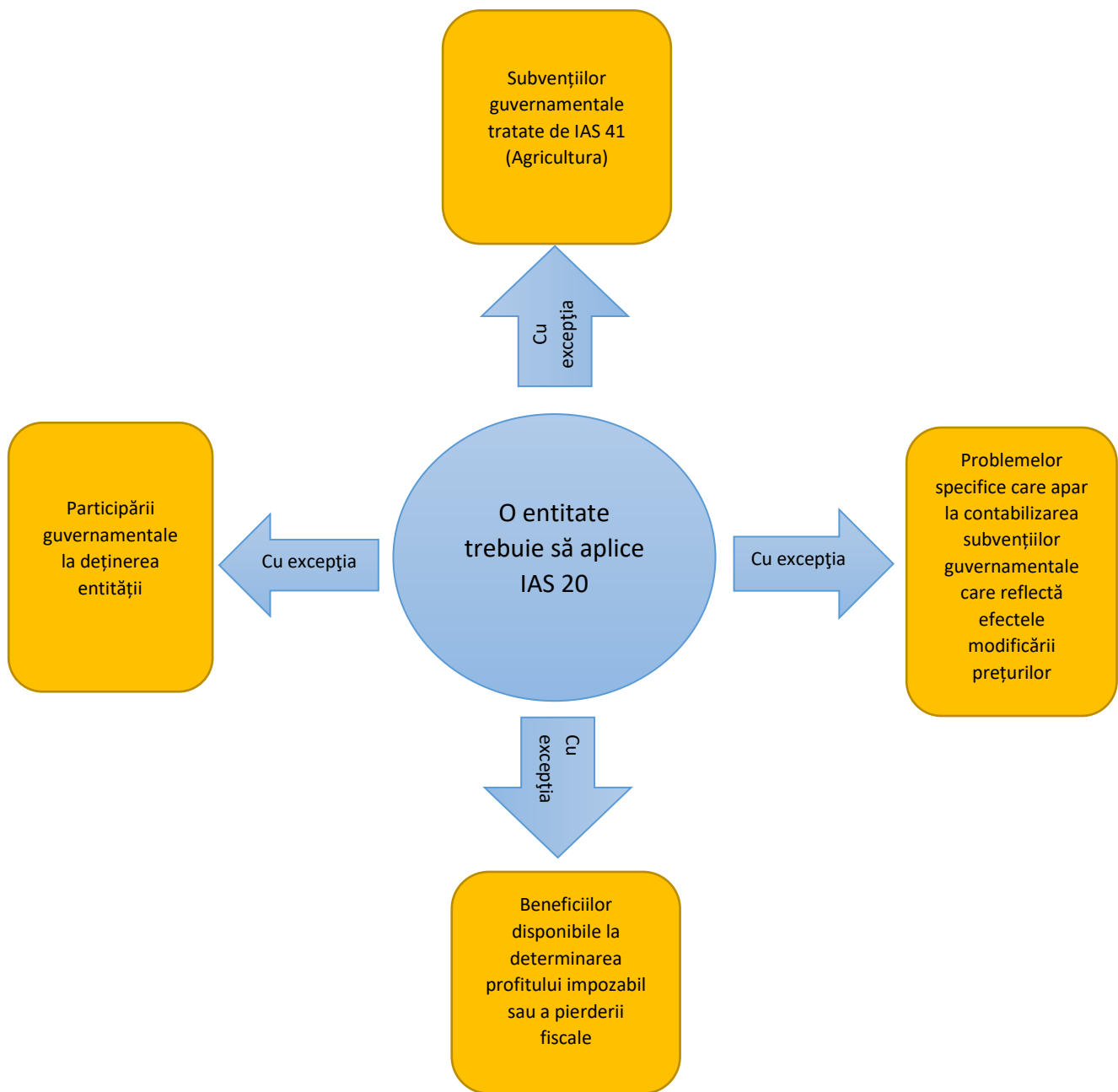


Standardul IAS 20 nu tratează (IAS 20, 2):

- Problemele specifice care apar la contabilizarea subvențiilor guvernamentale care reflectă efectele modificării prețurilor (tratate în IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste);
- Beneficiile disponibile la determinarea profitului impozabil sau a pierderii fiscale (tratate în IAS 12 Impozitul pe profit);
- Participarea guvernamentală la deținerea entității; și
- Subvenții guvernamentale (tratate de IAS 41 Agricultură).

Figura 2 prezintă excluderile din domeniul de aplicare al standardului IAS 20.

Figura 2. Excluderi din aplicarea standardului IAS 20



Pentru a înțelege corect acest standard, trebuie să cunoaștem câteva definiții de bază, cum ar fi valoarea justă, guvernul, asistența guvernamentală, subvenții guvernamentale, subvenții aferente activelor și subvenții aferente veniturilor. Definițiile acestor termeni sunt următoarele (IAS 20, 3):

- *Valoarea justă* este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții normale.
- *Guvernul* se referă la guvernul propriu-zis, la agențiile guvernamentale și la alte organisme similare de la nivel local, național sau internațional.
- *Asistența guvernamentală* reprezintă acțiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entități care îndeplinește anumite condiții.
- *Subvențiile guvernamentale* sunt o formă de transfer de resurse către o entitate în schimbul îndeplinirii anumitor condiții legate de activitățile trecute sau viitoare ale întreprinderii.

- *Subvențiile aferente activelor* (cunoscute și sub denumirea de subvenții pentru investiții) sunt subvenții guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiție este că o entitate beneficiară trebuie să cumpere, să construiască sau să dobândească în alt mod active imobilizate. De asemenea, pot exista și condiții secundare care restricționează tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în sau pentru care acestea urmează să fie achiziționate sau deținute.
- *Subvențiile aferente veniturilor* (cunoscute și sub denumirea de subvenții de exploatare) cuprind subvențiile guvernamentale care nu sunt subvenții aferente activelor.

Figura 3 prezintă definițiile din IAS 20

Figura 3. Definițiile din standardul IAS 20



RECUNOAȘTERE

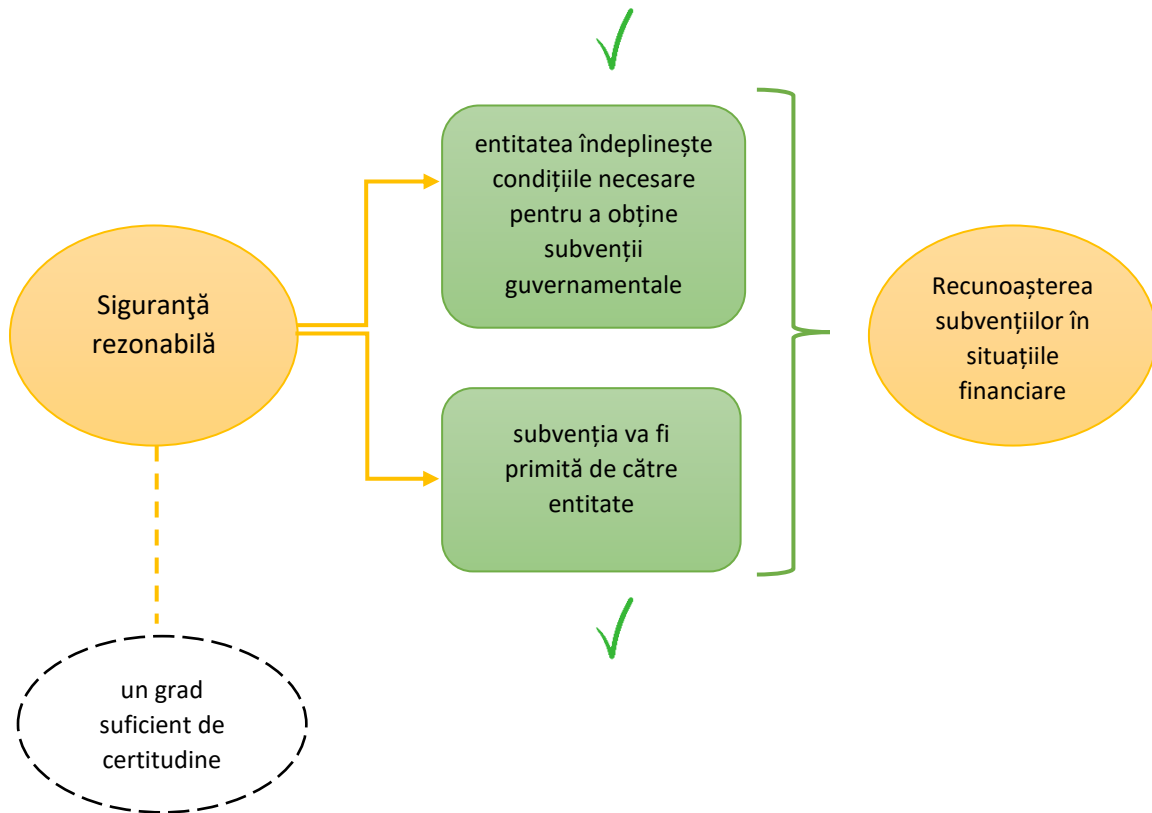
Pentru ca subvențiile guvernamentale să fie recunoscute în situațiile financiare, trebuie să se ofere o siguranță rezonabilă referitoare la două condiții: aceea că entitatea îndeplinește condițiile necesare pentru a obține subvenția (subvențiile) guvernamentală (guvernamentale) și aceea că subvenția va fi primită de către entitate.

Conceptul de siguranță rezonabilă nu este explicat în acest standard, dar unul dintre criteriile de recunoaștere din cadrul conceptual al standardului este acela al unui „grad suficient de certitudine”. În acest caz, se poate accepta că siguranța rezonabilă înseamnă un grad suficient de certitudine.

Există un aspect foarte important de menționat la evaluarea îndeplinirii celor două condiții indicate mai sus, și anume că încasarea subvenției guvernamentale nu dă în sine siguranță rezonabilă legată de

îndeplinirea acestor condiții. Figura 4 prezintă condițiile de recunoaștere a subvențiilor guvernamentale în situațiile financiare.

Figura 4. Condiții de recunoaștere a subvențiilor guvernamentale

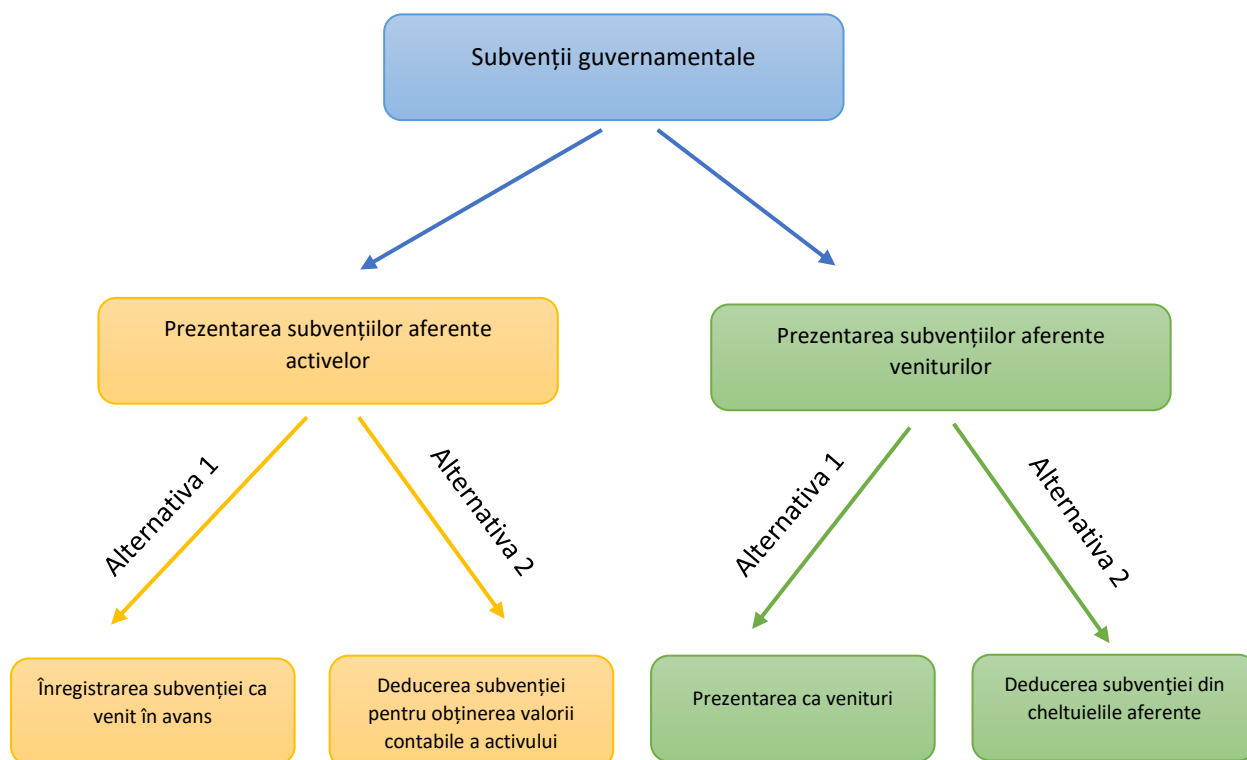


Recunoașterea subvențiilor guvernamentale poate fi legat și de alte standarde. De exemplu, după ce subvențiile guvernamentale sunt recunoscute în situațiile financiare, posibilele activele contingente și datoriile contingente trebuie tratate în conformitate cu standardul IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente. În cazul în care un împrumut cu dobândă redusă este luat ca subvenție guvernamentală, tratamentul contabil pentru acest împrumut se efectuează în conformitate cu standardul IFRS 9 Instrumente financiare.

Tratamentul contabil aferent subvențiilor guvernamentale

Tratamentul contabil aferent subvențiilor guvernamentale diferă în funcție de scopul subvenției. Subvențiile guvernamentale pot fi aferente activelor sau veniturilor. Figura 5 rezumă tipurile de subvenții guvernamentale în conformitate cu IAS 20.

Figura 5. Tratamentul contabil al subvențiilor guvernamentale în conformitate cu standardul IAS 20



Subvenții guvernamentale aferente activelor (sau subvenții pentru investiții)

Subvențiile guvernamentale referitoare la active trebuie prezentate în situația poziției financiare. IAS 20 oferă două alternative pentru prezentarea subvențiilor guvernamentale în situația poziției financiare: aceste subvenții pot fi prezentate fie prin înregistrarea subvenției ca venit în avans, fie prin deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului.

În cazul în care entitatea alege alternativa prezentării subvenției drept venit în avans, acesta este recunoscut în situația profitului sau pierderii pe o bază sistematică și rațională pe parcursul perioadei de viață utilă a activului.

În cazul în care entitatea preferă să deducă subvențiile pentru obținerea valorii contabile a activului, valoarea amortizabilă a acestuia va fi diminuată încă de la începutul duratei de viață utilă. Astfel, cheltuielile cu amortizarea care vor apărea pe parcursul duratei de viață utilă a activului vor fi, de asemenea, diminuate. Acest tratament rezultă în recunoașterea subvențiilor guvernamentale în mod indirect în situația profitului sau pierderii.

De exemplu, o entitate va primi o subvenție guvernamentală în valoare de 90.000 u.m. pentru achiziționarea unui echipament, care urmează să fie achiziționat pentru 130.000 u.m. și a cărui durată estimată de viață utilă este de 3 ani. Valoarea reziduală a echipamentului la sfârșitul duratei sale de viață utilă este estimată la 10.000 u.m.. Entitatea va aplica metoda amortizării liniare.

Valoarea reziduală se scade din valoarea contabilă a activului, iar suma rămasă se împarte la durata de viață utilă a acestuia pentru a calcula valoarea amortizării anuale. Cheltuiala anuală de amortizare a echipamentului va fi de 40.000 u.m..

Amortizarea anuală = (Valoarea contabilă- valoarea reziduală)/ durata de viață utilă

$$= (130.000 \text{ u.m.} - 10.000 \text{ u.m.}) / 3 \text{ ani} = 40.000 \text{ u.m.}$$

În cazul în care entitatea alege alternativa "venitului în avans", acesta va fi recunoscut în situația profitului sau pierderii pe toată durata de viață utilă a echipamentului. Veniturile din subvenție și cheltuielile de amortizare a echipamentelor trebuie să fie recunoscute în mod sistematic. Acest lucru se datorează faptului că aceste cheltuieli de amortizare a echipamentelor sunt legate de subvențiile guvernamentale. Deoarece entitatea utilizează metoda liniară de amortizare, cheltuielile de amortizare vor fi recunoscute în aceeași sumă în fiecare an. În acest caz, venitul care urmează să fie recunoscut în situația profitului sau pierderii va fi același în fiecare an.

$$\text{Venitul anual} = \frac{90.000 \text{ u.m.}}{3 \text{ ani}} = 30.000 \text{ u.m.}$$

În cazul în care entitatea alege varianta "venitului în avans", înregistrările contabile pentru anul 1 vor fi următoarele:

Anul 1	Dr.	Imobilizări corporale	130.000	
	Cr.	Numerar		130.000
Anul 1	Dr.	Numerar	90.000	
	Cr.	Venituri în avans		90.000
Anul 1	Dr.	Cheltuieli cu amortizarea echipamentelor	40.000	
	Cr.	Amortizarea acumulată		40.000
Anul 1	Dr.	Venituri în avans	30.000	
	Cr.	Alte venituri - subvenții guvernamentale		30.000

Dacă entitatea deduce subvenția din valoarea contabilă a activelor amortizabile, subvenția este recunoscută drept venit de-a lungul duratei de utilizare a activului amortizabil, prin reducerea cheltuielilor cu amortizarea. Entitatea va scădea subvenția guvernamentală din valoarea contabilă a activului și va amortiza suma rămasă.

$$\text{Valoarea contabilă} = \text{Cost} - \text{valoarea subvenției} = 130.000 - 90.000 = 40.000$$

Modul de calcul al amortizării va fi același cu cel al alternativei de venit în avans, dar de data aceasta suma amortizabilă este 30.000 u.m. nu 120.000 u.m..

$$\text{Deprecierea anuală} = \frac{\text{Valoarea contabilă} - \text{valoarea reziduală}}{\text{Durata de viață utilă}} = \frac{40.000 - 10.000}{3 \text{ ani}} = 10.000$$

În cazul în care entitatea alege varianta deducerii subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului aferent, înregistrările în jurnal pentru anul 1 vor fi următoarele:

Anul 1	Dr.	Imobilizări corporale	130.000	
	Cr.	Numerar		130.000
Anul 1	Dr.	Numerar	90.000	
	Cr.	Imobilizări corporale		90.000
Anul 1	Dr.	Cheltuieli cu amortizarea echipamentelor	10.000	
	Cr.	Amortizarea acumulată		10.000

Alternativa utilizată nu va afecta profitul sau pierderea entității, dar va afecta prezentarea informațiilor din situația poziției financiare. Practic, vor fi afectate activele totale, datoriile totale și capitalurile proprii. În cazul alternativei prin înregistrarea subvenției ca venit în avans, activele totale, datoriile totale și capitalurile proprii din situația poziției financiare sunt mai mari decât în cazul celeilalte alternative.

Situția poziției financiare la începutul anului 1 (u.m.) Alternativa utilizată: înregistrarea subvenției ca venit în avans			
Active			Cap. proprie & Datorii
Imobilizări corporale	130.000	Venituri în avans	90.000

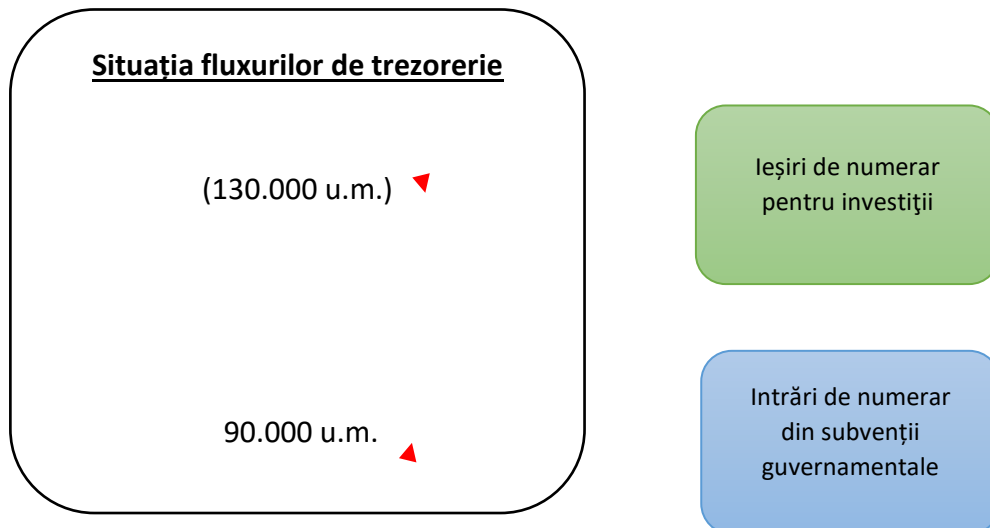
Situția poziției financiare la începutul anului 1 (u.m.) Alternativa utilizată: deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului			
Active			Cap. proprie & Datorii
Imobilizări corporale	40.000	Venituri în avans	-

Situția poziției financiare Sfârșitul anului 1 (u.m.) Alternativa utilizată: înregistrarea subvenției ca venit în avans			
Active			Cap. proprie & Datorii
Imobilizări corporale	130.000	Venituri în avans	60.000
Amortizare acumulată	(40.000)		

Situția poziției financiare Sfârșitul anului 1 (u.m.) Alternativa utilizată: deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului			
Active			Cap. proprie & Datorii
Imobilizări corporale	40.000	Venituri în avans	-
Amortizare acumulată	(10.000)		

Subvențiile guvernamentale pentru investiții trebuie prezentate separat în situația fluxurilor de trezorerie pentru a se pune în evidență contribuția subvențiilor la achiziția de investiții. Figura 6 evidențiază prezentarea subvențiilor guvernamentale în situația fluxurilor de trezorerie.

Figura 6. Prezentarea subvențiilor guvernamentale în situația fluxurilor de trezorerie



Subvenții guvernamentale aferente veniturilor (sau subvenții de exploatare)

După cum s-a menționat anterior, subvențiile guvernamentale sunt fie aferente activelor, fie aferente veniturilor. Subvențiile guvernamentale aferente veniturilor trebuie prezentate în situația profitului sau pierderii. Există două alternative: prima este raportarea subvenției ca "alte venituri", iar cea de-a doua alternativă reprezintă deducerea subvențiilor direct din cheltuielile aferente.

De exemplu, o entitate a primit o subvenție guvernamentală de 1.000.000 u.m. pentru a acoperi costurile cu protecția mediului înconjurător pe o perioadă de trei ani. Costurile cu protecția mediului

înconjurător pentru următorii trei ani sunt de 200.000 u.m., 800.000 u.m. și, respectiv, 600.000 u.m. (un total de 1.600.000 u.m.).

În conformitate cu standardul IAS 20, subvențiile guvernamentale primite ar trebui să corespundă în mod sistematic cu costurile aferente. În acest caz, subvențiile guvernamentale obținute pot fi alocate de-a lungul anilor într-un mod care să corespundă cu valoarea cheltuielilor anuale cu protecția mediului înconjurător.

Mai întâi se calculează raportul dintre cheltuielile anuale și cheltuielile totale. Apoi, acest raport se aplică sumei totale a subvenției pentru a calcula venitul raportat la cheltuieli pentru fiecare an.

Anul	Costuri	Raportul dintre cheltuielile anuale și cheltuielile totale	Subvenții recunoscute pe ani
1	200.000 u.m.	200.000 u.m./1.600.000 u.m. = 0,125	0,125 * 1.000.000 u.m. = 125.000 u.m.
2	800.000 u.m.	800.000 u.m./1.600.000 u.m. = 0,50	0,50 * 1.000.000 u.m.= 500.000 u.m.
3	600.000 u.m.	600.000 u.m./1.600.000 u.m. = 0,375	0,375 * 1.000.000 u.m.= 375.000 u.m.
Total	1.600.000 u.m.	1,00	1.000.000 u.m.

În cazul în care entitatea utilizează varianta de prezentare ca "alte venituri", înregistrările pentru anul 1 vor fi următoarele:

Anul 1	Dr.	Numerar	1.000.000	
	Cr.	Venituri în avans		1.000.000
Anul 1	Dr.	Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător	200.000	
	Cr.	Numerar		200.000
Anul 1	Dr.	Venituri în avans	125.000	
	Cr.	Alte venituri - subvenții guvernamentale		125.000

În cazul în care entitatea utilizează alternativa deducerii subvenției din cheltuielile aferente, înregistrările pentru anul 1 vor fi următoarele:

Anul 1	Dr.	Numerar	1.000.000	
	Cr.	Venituri în avans		1.000.000
Anul 1	Dr.	Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător	200.000	
	Cr.	Numerar		200.000
Anul 1	Dr.	Venituri în avans	125.000	
	Cr.	Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător		125.000

Alternativa aleasă nu va afecta rezultatul situației profitului sau pierderii, însă prezentarea acestei situații va fi modificată.

Situația profitului sau pierderii Pentru anul 1 (u.m.) Alternativa -alte venituri-		Situația profitului sau pierderii Pentru anul 1 (u.m.) Alternativa – subvenții deduse din cheltuielile aferente-	
<u>Cheltuieli de exploatare</u>		<u>Cheltuieli de exploatare</u>	
Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător	(200.000)	Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător	(75.000)
<u>Alte venituri</u>		<u>Alte venituri</u>	
Subvenții guvernamentale	125.000	-	

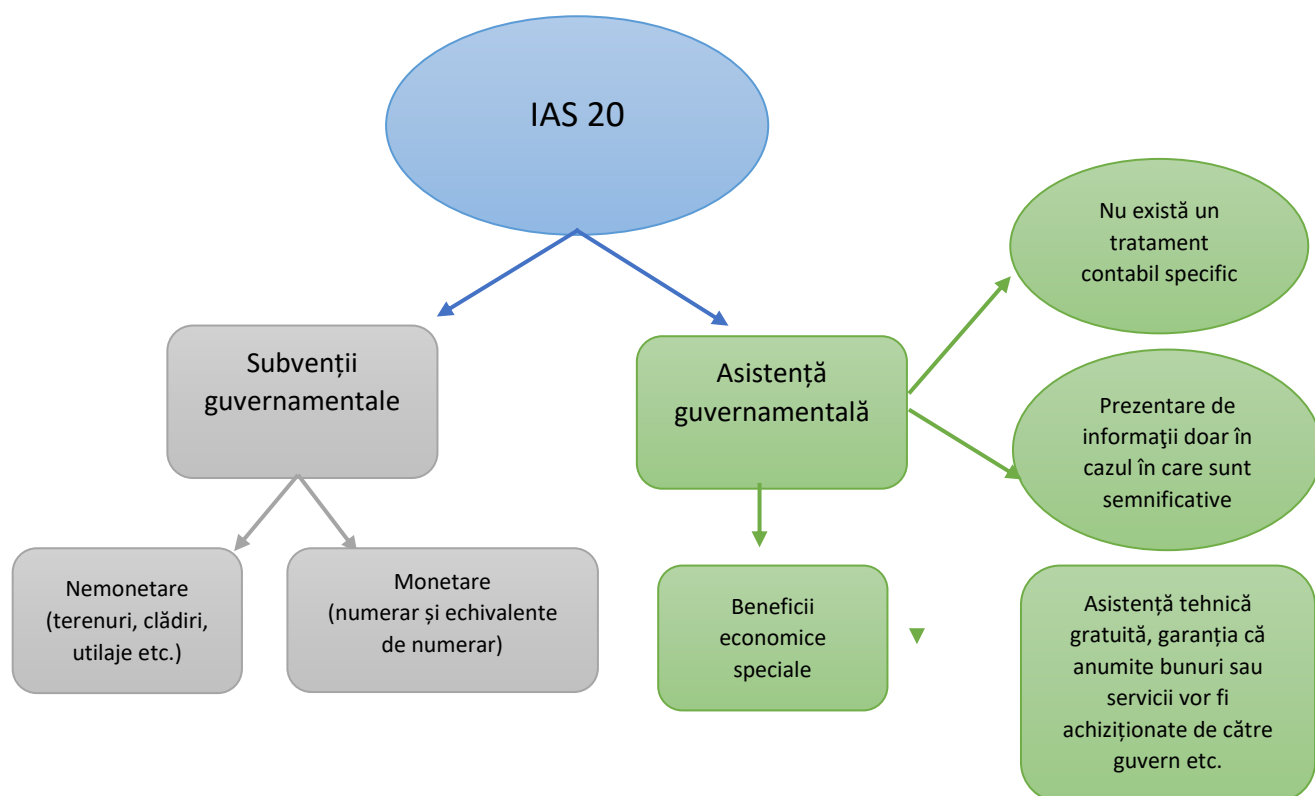
În cazul alternativei "alte venituri", se utilizează atât contul de cheltuieli cu protecția mediului înconjurător, cât și un cont de alte venituri. În cazul în care se alege alternativa deducerii subvenției din cheltuielile aferente, se va utiliza doar contul de cheltuieli cu protecția mediului înconjurător.

Astfel, în a doua situație, sumele recunoscute în contul de cheltuieli cu mediul înconjurător vor fi mai mici decât în cazul primei alternative.

Asistența guvernamentală

Asistența guvernamentală este reprezentată de acțiunile care oferă beneficii economice speciale entităților, dacă îndeplinesc anumite condiții. Această asistență nu poate fi cuantificată monetar și nu poate fi distinsă de activitățile comerciale obișnuite. Consultanța tehnică gratuită este un asemenea exemplu de asistență care nu poate fi cuantificată monetar. Furnizarea de garanții că anumite bunuri sau servicii ale entității vor fi achiziționate de către guvern este, de asemenea, un exemplu de asistență guvernamentală care nu poate fi separată de activitățile comerciale obișnuite. Nu există un tratament contabil specific pentru această asistență, deoarece valoarea acesteia nu poate fi determinată și nu poate fi separată de activitățile normale ale entităților. În cazul în care o astfel de asistență este semnificativă, natura, domeniul de aplicare și durata ei trebuie prezentate în situațiile financiare. Figura 7 prezintă în mod sintetic subvențiile și asistența guvernamentală.

Figura 7. Rezumatul subvențiilor și asistenței guvernamentale



INFORMAȚII DE PREZENTAT

Există informații care trebuie prezentate în situațiile financiare ale entităților care primesc subvenții guvernamentale sau asistență guvernamentală. Acestea sunt (IAS 20, 39):

- Politicile contabile adoptate pentru subvențiile guvernamentale. De asemenea, trebuie evidențiate metodele de prezentare adoptate în situațiile financiare pentru obținerea valorii contabile a activului;
- Natura și volumul subvențiilor guvernamentale și a altor ajutoare guvernamentale de care entitatea beneficiază în mod direct, și
- Condițiile neîndeplinite și alte situații neprevăzute legate de asistența guvernamentală care a fost recunoscută.

EXEMPLU RECAPITULATIV

La începutul anului 2021, o entitate a cumpărat o imobilizare corporală pentru 500.000 u.m.. Durata sa de viață utilă a fost estimată la 10 ani. Se estimează că valoarea reziduală a imobilizării corporale la sfârșitul duratei sale de viață utilă va fi zero. Entitatea va aplica metoda de amortizare liniară. Entitatea a primit pentru acest activ o subvenție guvernamentală de 400.000 u.m..

Se cere să:

- a) Pregătiți înregistrările pentru anul 2021 și să arătați efectul asupra situației poziției financiare și situației profitului sau pierderii, utilizând alternativa recunoașterii ca venituri în avans.
- b) Pregătiți înregistrările de jurnal pentru anul 2021 și arătați efectul asupra situației poziției financiare și situației profitului sau pierderii, prin deducerea subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului.

a) Alternativa venitului în avans

Cheltuiala anuală cu amortizarea echipamentului va fi de 50.000 u.m..

$$\text{Deprecierea anuală} = \frac{\text{Valoarea contabilă} - \text{Valoarea reziduală}}{\text{Durata de viață utilă}} = \frac{500.000 - 0}{10 \text{ ani}} = 50.000 \text{ u. m.}$$

Venitul în avans va fi recunoscut în situația profitului sau pierderii pe toată durata de viață utilă a instalației.

$$\text{Venitul anual} = \frac{400.000}{10 \text{ ani}} = 40.000 \text{ u. m.}$$

În cazul în care entitatea alege varianta venitului în avans, înregistrările pentru anul 2021 vor fi următoarele:

2021	Dr.	Imobilizări corporale	500.000	
	Cr.	Numerar		500.000
2021	Dr.	Numerar	400.000	
	Cr.	Venituri în avans		400.000
2021	Dr.	Cheltuieli cu amortizarea echipamentelor	50.000	
	Cr.	Amortizarea acumulată		50.000
2021	Dr.	Venituri în avans	40.000	
	Cr.	Alte venituri - subvenții guvernamentale		40.000

Impactul asupra situației poziției financiare la sfârșitul anului 2021 și situației profitului sau pierderii pentru anul 2021 vor fi următoarele:

Situația poziției financiare la sfârșitul anului 2021 (u.m.)			Cap. proprie & Datorii
Active	Alternativa venitului în avans		
Imobilizări corporale	500.000	Venituri în avans	360.000
Amortizare contabilă	(50.000)		

Situația profitului sau pierderii pentru anul 2021 (u.m.) Alternativa venitului în avans	
<u>Cheltuieli de exploatare</u>	
Cheltuieli cu amortizarea	(50.000)
<u>Alte venituri</u>	
Subvenții guvernamentale	40.000

Entitatea a recunoscut un venit de 40.000 u.m. din subvenții guvernamentale în situația profitului sau pierderii în 2021. De asemenea, există un venit în avans de 360.000 u.m. înregistrat în situația poziției financiare la sfârșitul anului 2021.

b) Alternativa deducerii subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului

În cazul în care entitatea preferă să deducă subvenția din valoarea contabilă a activelor amortizabile, acest lucru va afecta valoarea contabilă a activului și cheltuielile de amortizare.

Din valoarea contabilă a activului, entitatea va scădea subvenția guvernamentală și va amortiza suma rămasă.

$$\text{Valoarea contabilă} = \text{Cost} - \text{valoarea subvenției} = 500.000 - 400.000 = 100.000 \text{ u. m.}$$

Cheltuiala anuală cu amortizarea echipamentului va fi de 10.000 u.m..

$$\begin{aligned} \text{Deprecierea anuală} &= \frac{\text{Valoarea contabilă} - \text{valoarea reziduală}}{\text{durata de viață utilă}} = \frac{100.000 - 0}{10 \text{ ani}} \\ &= 10.000 \text{ u. m.} \end{aligned}$$

În cazul în care entitatea preferă alternativa deducerii subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului, înregistrările pentru 2021 vor fi următoarele:

2021	Dr.	Imobilizări corporale	500.000	
		Cr.	Numerar	500.000
2021	Dr.	Numerar	400.000	
		Cr.	Imobilizări corporale	400.000
2021	Dr.	Cheltuieli cu amortizarea echipamentelor	10.000	
		Cr.	Amortizarea acumulată	10.000

Impactul asupra situației poziției financiare la sfârșitul anului 2021 și situației veniturilor și a cheltuielilor pentru anul 2021 vor fi următoarele:

Situația poziției financiare la sfârșitul anului 2022 (u.m.) Alternativa deducerii subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului			Cap. proprie & Datorii
Active			
Imobilizări corporale	100.000		
Amortizarea acumulată	(10.000)		

Situația profitului sau pierderii pentru anul 2021 (u.m.)	
Alternativa deducerii subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului	
<u>Cheltuieli de exploatare</u>	
Cheltuieli cu amortizarea	(10.000)
<u>Alte venituri</u>	
Subvenții guvernamentale	-

Entitatea a recunoscut cheltuieli cu amortizarea de 10.000 u.m. în situația profitului sau pierderii în 2021. De asemenea, în situația poziției financiare la sfârșitul anului 2021, s-a înregistrat o amortizare acumulată de 10.000 u.m..