



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

STUDIU DE CAZ - IAS[®] 20 CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR GUVERNAMENTALE ȘI PREZENTAREA INFORMAȚIILOR LEGATE DE ASISTENȚA GUVERNAMENTALĂ

Introducere

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. Modul în care sunt contabilizate subvențiile guvernamentale este o problemă abordată în IFRS-uri. Există diferite motive pentru aceasta. În primul rând, este necesar să se distingă dacă este vorba de o subvenție guvernamentală sau de o asistență guvernamentală. După ce se stabilește acest lucru, ar trebui să se stabilească ce fel de subvenție guvernamentală este, deoarece tratamentele contabile diferă în funcție de tipul de subvenție guvernamentală (subvenții aferente activelor sau subvenții aferente veniturilor). Modul în care vor fi contabilizate subvențiile guvernamentale va afecta, de asemenea, poziția financiară și rezultatele performanței financiare ale companiei. În acest caz, scopul este de a discuta despre modul în care ar trebui să se aplice tratamentul contabil în conformitate cu IFRS atunci când se primesc diferite tipuri de subvenții guvernamentale și, de asemenea, de a oferi o înțelegere a efectelor acestora asupra situațiilor financiare.

Informații relevante

Storm Entity a fost înființată în Turcia în ultimele luni ale anului 2020. Storm Entity, care va produce produse chimice, plănuiește să facă unele investiții în active necurente necesare pentru operațiunile sale. Deoarece sunt necesare sume semnificative de investiții în faza de înființare, entitatea încearcă să aleagă între diferite alternative de investiții și să le aleagă pe cele mai rentabile. În cadrul acestui proces, directorul general al entității a aflat că ar putea beneficia de subvenții guvernamentale pentru unele dintre investiții, în urma întâlnirilor cu consilierul său juridic.

Pe 1 ianuarie 2021 a fost achiziționată o clădire în care să funcționeze fabrica entității. Clădirea fabricii achiziționate a costat 3.000.000 u.m., cu o durată de viață utilă estimată de 50 de ani și o valoare reziduală preconizată de 500.000 u.m. Entitatea Storm va aplica metoda liniară de amortizare. La achiziționarea clădirii fabricii s-a primit o subvenție guvernamentală de 1.000.000 u.m. Entitatea Storm decide să utilizeze metoda deducerii subvenției pentru obținerea valorii contabile a activului aferent ca metodă de contabilizare a subvențiilor guvernamentale.

Pe 1 aprilie 2021 a fost achiziționat un utilaj pentru a fi utilizat în producție. Costul mașinii este de 500.000 u.m., durata de viață utilă estimată este de 1.000.000 kg de producție, iar valoarea reziduală este estimată la zero. Entitatea Storm va aplica metoda unităților de producție pentru amortizarea mașinii. La achiziționarea acestui utilaj s-a primit o subvenție guvernamentală de 100.000 u.m.. Storm Entity a ales metoda înregistrării subvenției ca venitului în avans pentru contabilizarea acestei subvenții guvernamentale aferente activelor.

Utilizarea mașinii în 2021 și 2022 este următoarea:

Anul	Utilizare
2021	200.000 kg
2022	250.000 kg
Total	450.000 kg

În plus, Storm Entity consideră că procesul de producție poate dăuna mediului. Pentru a acoperi aceste costuri, au fost primite subvenții guvernamentale de 100.000 u.m.. Entitatea a ales să prezinte aceste subvenții legate de venituri ca venituri.

Costurile de mediu suportate în 2021 și 2022 sunt următoarele:

Anul	Cost
2021	90.000 u.m.
2022	60.000 u.m.
Total	150.000 u.m.

Una dintre condițiile subvențiilor guvernamentale utilizate pentru achiziționarea clădirii fabricii este să se depășească o anumită cantitate de producție timp de doi ani. Cu toate acestea, Storm Entity nu a putut atinge cantitatea de producție necesară la sfârșitul anului 2022 și a trebuit să ramburseze stimulentele guvernamentale.

Întrebări pentru discuții

Cum ar trebui contabilizate subvențiile guvernamentale în 2021 și 2022 și cum vor afecta acestea situația poziției financiare și situația profitului și pierderii?

**SOLUȚIA STUDIULUI DE CAZ - IAS 20 CONTABILITATEA SUBVENȚIILOR GUVERNAMENTALE ȘI
PREZENTAREA INFORMAȚIILOR LEGATE DE ASISTENȚA GUVERNAMENTALĂ**

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.

Pentru clădirea fabricii a fost aleasă metoda deducerii subvenției din valoarea contabilă a activului aferent. În acest caz, înainte de a calcula amortizarea pentru clădirea fabricii, subvențiile primite trebuie deduse din valoarea contabilă a fabricii la determinarea valorii amortizabile.

Valoarea contabilă = Cost – valoarea subvenției = 3.000.000 – 1.000.000 = 2.000.000 u.m.

Cheltuielile anuale de amortizare pentru clădirea fabricii se calculează după cum urmează.

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{\text{Valoarea contabilă} - \text{Valoarea reziduală}}{\text{Durata de utilitate}} = \frac{2.000.000 - 500.000}{50 \text{ ani}} = 30.000 \text{ u.m.}$$

Înregistrările referitoare la clădirea fabricii entității Storm pentru anii 2021 și 2022 vor fi următoarele.

2021, 1 ianuarie	Dr.	BUNURI, INSTALAȚII ȘI ECHIPAMENTE (ACTIVE)	3.000.000	
	Cr.	NUMERAR (ACTIVE)		3.000.000
2021, 1 ianuarie	Dr.	NUMERAR (ACTIVE)	1.000.000	
	Cr.	BUNURI, INSTALAȚII ȘI ECHIPAMENTE (ACTIVE)		1.000.000
2021, 31 decembrie	Dr.	CHELTUIELI CU AMORTIZAREA - INSTALAȚII (P&L)	30.000	
	Cr.	AMORTIZAREA INSTALAȚIILOR (-ACTIVE)		30.000
2022, 31 decembrie	Dr.	CHELTUIELI CU AMORTIZAREA - INSTALAȚII (P&L)	30.000	
	Cr.	AMORTIZAREA INSTALAȚIILOR (-ACTIVE)		30.000

Metoda veniturilor în avans a fost selectată pentru mașină. În acest caz, valoarea subvenției nu va fi dedusă din valoarea contabilă a activului, dar venitul va fi recunoscut în fiecare an în conformitate cu valoarea amortizării înregistrate.

Rata de amortizare a mașinii se calculează după cum urmează.

$$\text{Rata de amortizare} = \frac{\text{Valoarea contabilă}}{\text{Durata de utilitate}} = \frac{500.000 \text{ u. m.}}{1.000.000 \text{ kg}} = 0,5 \text{ u. m./kg}$$

Cheltuiala cu amortizarea care urmează să fie recunoscută în 2021 și 2022 este după cum urmează.

$$\begin{aligned} \text{Amortizarea anului 2021} &= \text{Rata de amortizare} \times \text{Utilizarea} = 0,5 \times 200.000 \text{ kg} \\ &= 100.000 \text{ u. m.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Amortizarea anului 2022} &= \text{Rata de amortizare} \times \text{Utilizarea} = 0,5 \times 250.000 \text{ kg} \\ &= 125.000 \text{ u. m.} \end{aligned}$$

Veniturile din subvenții guvernamentale ar trebui să fie recunoscute proporțional cu cheltuielile anuale de amortizare.

$$\text{Venitul în avans recunoscut} = \frac{\text{Amortizarea anuală}}{\text{Valoarea contabilă}} \times \text{Valoarea subvenției}$$

$$\text{Venitul în avans recunoscut în anul 2021} = \frac{100.000 \text{ u. m.}}{500.000 \text{ u. m.}} \times 100.000 \text{ u. m.} = 20.000 \text{ u. m.}$$

$$\text{Venitul în avans recunoscut în anul 2022} = \frac{125.000 \text{ u. m.}}{500.000 \text{ u. m.}} \times 100.000 \text{ u. m.} = 25.000 \text{ u. m.}$$

Înregistrările entității Storm pentru anii 2021 și 2022 în ceea ce privește mașina vor fi următoarele.

2021, 1 apr.1	Dr.	BUNURI, INSTALAȚII ȘI ECHIPAMENTE (ACTIVE)	500.000	
	Cr.	NUMERAR (ACTIVE)		500.000
2021, 1 apr.1	Dr.	NUMERAR (ACTIVE)	100.000	
	Cr.	VENITURI ÎN AVANS (DATORII)		100.000

2021, decembrie	31	Dr.	CHELTUIELI CU AMORTIZAREA - ECHIPAMENTE (P&L)	100.000	
		Cr.	AMORTIZAREA ECHIPAMENTELOR (- ACTIVE)		100.000
2021, decembrie	31	Dr.	VENITURI ÎN AVANS (DATORII)	20.000	
		Cr.	ALTE VENITURI - SUBVENȚII GUVERNAMENTALE (P&L)		20.000
2022, decembrie	31	Dr.	CHELTUIELI CU AMORTIZAREA - ECHIPAMENTE (P&L)	125.000	
		Cr.	AMORTIZAREA ECHIPAMENTELOR (ACTIVE)		125.000
2022, decembrie	31	Dr.	VENITURI ÎN AVANS (DATORII)	25.000	
		Cr.	ALTE VENITURI - SUBVENȚII GUVERNAMENTALE (P&L)		25.000

Subvențiile guvernamentale legate de venituri trebuie să fie corelate cu cheltuielile relevante și recunoscute sistematic în profit sau pierdere.

Anul	Costuri	Raportul dintre costul anual și costul total	Granturi recunoscute în funcție de an (în u.m.)
2021	90.000 u.m.	$90.000/150.000 = 0,60$	$0,60 * 100.000 = 60.000$
2022	60.000 u.m.	$CU 60.000/150.000 = 0,40$	$0,40 * 100.000 = 40.000$
Total	150.000 u.m.	1,00	100.000 u.m.

Contabilizarea subvențiilor guvernamentale primite de entitate pentru cheltuielile de mediu se va face după cum urmează.

2021	Dr.	NUMERAR (ACTIVE)	100.000	
	Cr.	VENITURI ÎN AVANS (DATORII)		100.000

2021,	31	Dr.	CHELTUIELI DE MEDIU (P&L)	90.000	
decembrie					
		Cr.	NUMERAR (ACTIVE)		90.000
2021,	31	Dr.	VENITURI ÎN AVANS (DATORII)	60.000	
decembrie					
		Cr.	ALTE VENITURI - SUBVENȚII GUVERNAMENTALE (P&L)		60.000
2022,	31	Dr.	CHELTUIELI DE MEDIU (P&L)	60.000	
decembrie					
		Cr.	NUMERAR (ACTIVE)		60.000
2022,	31	Dr.	VENITURI ÎN AVANS (DATORII)	40.000	
decembrie					
		Cr.	ALTE VENITURI - SUBVENȚII GUVERNAMENTALE (P&L)		40.000

Entitatea nu a putut îndeplini condițiile privind subvențiile guvernamentale de care a beneficiat la achiziționarea clădirii fabricii. Subvențiile guvernamentale au afectat atât activele corporale din situația poziției financiare, cât și cheltuielile anuale de amortizare din contul de profit și pierdere. Atunci când subvenția guvernamentală este rambursată, trebuie ajustate activele corporale și amortizarea cumulată.

Costul clădirii fabricii este de 3.000.000 u.m., dar este în situația poziției financiare ca fiind de 2.000.000 u.m., datorită subvențiilor guvernamentale primite. Cheltuielile cu amortizarea pentru 2021 și 2022 totalizează 60.000 u.m. (30.000 u.m. + 30.000 u.m.).

În cazul în care nu s-ar fi luat subvențiile guvernamentale, cheltuiala anuală cu amortizarea ar fi fost calculată după cum urmează.

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{3.000.000 - 500.000}{50} = 50.000 \text{ u. m.}$$

În acest caz, cheltuiala cu amortizarea care urmează să fie recunoscută în profit sau pierdere ar fi de 50.000 u.m. pe an în loc de 30.000 u.m.. Cheltuiala totală cu amortizarea pentru 2021 și 2022 ar fi de 100.000 u.m. (50.000 u.m. + 50.000 u.m.).

Înregistrarea de ajustare care trebuie efectuată în cazul rambursării subvențiilor guvernamentale este după cum urmează.

2022, 31 Dr.	BUNURI, INSTALAȚII ȘI ECHIPAMENTE	1.000.000
decembrie	(ACTIVE)	
	CHELTUIELI CU AMORTIZAREA	40.000
	ECHIPAMENTELOR (P&L)	
Cr.	NUMERAR (ACTIVE)	1.000.000
	AMORTIZAREA ECHIPAMENTELOR (-	40.000
	ACTIVE)	

Efectele subvenției guvernamentale asupra situațiilor financiare în 2021 și 2022 vor fi următoarele.

Situția poziției financiare 31 decembrie 2021				Situția poziției financiare 31 decembrie 2022			
u.m.		Datorii & cap/pr.		u.m.		Datorii & cap/pr.	
Active				Active			
Active corporale	2.500.000	Venituri în avans	120.000	PP&E	2.500.000	Venituri în avans	55.000
Amortizare	(130.000)			Amortizare	(325.000)		

Situția profitului sau pierderii 2021		Situția profitului sau pierderii 2022	
u.m.		u.m.	
<u>Cheltuieli de exploatare</u>		<u>Cheltuieli de exploatare</u>	
Cheltuieli cu amortizarea	(130.000)	Cheltuieli cu amortizarea	(195.000)
Cheltuieli de mediu	(90.000)	Cheltuieli de mediu	(60.000)
<u>Alte venituri</u>		<u>Alte venituri</u>	
Subvenții guvernamentale	80.000	Subvenții guvernamentale	65.000