Standardul Internaţional de Contabilitate 20   
*Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală*[[1]](#footnote-1)

Domeniu de aplicare

**1** **Prezentul standard trebuie aplicat pentru contabilizarea subvenţiilor guvernamentale şi pentru prezentarea informaţiilor legate de acestea, precum şi pentru prezentarea informaţiilor cu privire la alte forme de asistenţă guvernamentală.**

2 Prezentul standard nu tratează:

(a) problemele speciale care apar la contabilizarea subvenţiilor guvernamentale în situaţiile financiare care reflectă efectele variaţiei preţurilor sau în informaţiile suplimentare de natură similară.

(b) asistenţa guvernamentală care este acordată unei entităţi sub formă de beneficii disponibile la determinarea profitului impozabil sau a pierderii fiscale, sau care sunt determinate sau limitate pe baza datoriei privind impozitul pe profit. Exemple de astfel de beneficii sunt perioadele de scutire de la plata impozitului pe profit, creditele fiscale pentru investiţii, ajustările aferente metodei de amortizare accelerată şi ratele reduse ale impozitului pe profit.

(c) participarea guvernamentală în acţionariatul entităţii.

(d) subvenţiile guvernamentale tratate de IAS 41 *Agricultura*.

Definiţii

**3****Următorii termeni sunt utilizaţi în prezentul standard cu înţelesul specificat în continuare:**

***Guvernul* se referă la guvernul propriu-zis, agenţiile guvernamentale şi alte organisme similare de la nivel local, naţional sau internaţional.**

***Asistenţa guvernamentală* reprezintă acţiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entităţi sau unei categorii de entităţi care îndeplinesc anumite criterii. În sensul prezentului standard, asistenţa guvernamentală nu include beneficii care sunt oferite doar indirect, prin acţiuni ale guvernului care influenţează condiţiile generale de activitate economică, cum ar fi punerea la dispoziţie de infrastructuri în zonele aflate în dezvoltare sau impunerea unor constrângeri comerciale întreprinderilor concurente.**

***Subvenţiile guvernamentale*** **reprezintă asistenţa acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul conformării, în trecut sau în viitor, cu anumite condiţii referitoare la activitățile de exploatare ale entităţii. Subvenţiile exclud acele forme de asistenţă guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum şi acele tranzacţii cu guvernul care nu se pot distinge de tranzacțiile comerciale normale ale entităţii**[[2]](#footnote-2)**.**

***Subvenţiile privind activele*** **reprezintă subvenţii guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiţie este că o entitate beneficiară trebuie să cumpere, să construiască sau să dobândească în alt mod active imobilizate. De asemenea, pot exista şi condiţii secundare care restricţionează tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în care acestea urmează a fi dobândite sau deţinute.**

***Subvenţiile privind veniturile* sunt alte subvenţii guvernamentale decât cele privind activele.**

***Împrumuturile nerambursabile*** **sunt împrumuturi al căror creditor se angajează să dispenseze debitorul de rambursarea acestora, dacă se îndeplinesc anumite condiţii prestabilite.**

***Valoarea justă*** **reprezintă preţul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacţie reglementată între participanţii de pe piaţă, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.)**

4 Asistenţa guvernamentală ia multe forme, variind atât în ceea ce priveşte natura asistenţei acordate, cât şi în ceea ce priveşte condiţiile care sunt, de regulă, ataşate acesteia. Scopul asistenţei poate fi acela de a încuraja o entitate să se angajeze pe o direcţie de acţiune pe care în mod normal nu ar fi urmat-o dacă asistenţa nu ar fi fost acordată.

5 Primirea asistenţei guvernamentale de către o entitate poate fi importantă pentru întocmirea situaţiilor financiare din două motive. În primul rând, dacă resursele au fost transferate, trebuie să se găsească o metodă potrivită de contabilizare a transferului. În al doilea rând, este de dorit să se dea o indicaţie asupra măsurii în care entitatea a beneficiat de o astfel de asistenţă în cursul perioadei de raportare. Acest lucru facilitează compararea situaţiilor financiare ale unei entităţi cu cele din perioade precedente şi cu cele ale altor entităţi.

6 Subvenţiile guvernamentale sunt uneori denumite altfel, cum ar fi subsidii, alocaţii sau prime.

Subvenţii guvernamentale

**7** **Subvenţiile guvernamentale, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există siguranţa rezonabilă că:**

**(a)****entitatea va respecta condiţiile impuse de acordarea lor; și**

**(b)****subvenţiile vor fi primite.**

8 O subvenţie guvernamentală nu este recunoscută până când nu există siguranţa rezonabilă că entitatea va respecta condiţiile ataşate acordării acesteia şi că subvenţia va fi primită. Doar primirea unei subvenţii nu oferă în sine dovezi concludente că toate condiţiile ataşate acordării subvenţiei au fost sau vor fi îndeplinite.

9 Modalitatea în care este primită o subvenţie nu afectează metoda contabilă care urmează a fi adoptată cu privire la subvenţie. Din acest motiv, o subvenţie este contabilizată în același mod, indiferent dacă a fost primită în numerar sau ca o reducere a unei datorii faţă de guvern.

10 Un împrumut nerambursabil primit de la guvern este tratat drept subvenţie guvernamentală atunci când există siguranţa rezonabilă că entitatea va respecta termenele stabilite pentru nerambursarea împrumutului.

10A Beneficiul unui împrumut guvernamental la o rată a dobânzii sub nivelul pieţei este tratat drept subvenţie guvernamentală. Împrumutul trebuie recunoscut şi evaluat în conformitate cu IFRS 9 *Instrumente financiare*. Beneficiul ratei dobânzii sub nivelul pieţei trebuie evaluat ca diferenţa dintre valoarea contabilă iniţială a împrumutului, determinată în conformitate cu IFRS 9, şi încasările primite. Acest beneficiu este contabilizat în conformitate cu prezentul standard. Entitatea trebuie să analizeze condiţiile şi obligaţiile care au fost sau trebuie îndeplinite la identificarea costurilor pe care se preconizează că le va compensa beneficiul împrumutului.

11 Odată ce o subvenţie guvernamentală este recunoscută, orice datorie contingent aferent(ă) sau orice activ contingent este tratat(ă) în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*.

**12** **Subvenţiile guvernamentale trebuie recunoscute în profit sau pierdere în cursul perioadelor în care entitatea recunoaşte drept cheltuieli costurile aferente pe care aceste subvenţii urmează a le compensa, pe o bază sistematică.**

13 Pot fi diferenţiate două abordări generale privind tratamentul contabil al subvenţiilor guvernamentale: o abordare bazată pe capital, sub incidenţa căreia o subvenţie este recunoscută în afara profitului sau pierderii, şi o abordare pe bază de venit, conform căreia o subvenţie este recunoscută în profitul sau pierderea uneia sau mai multor perioade.

14 Cei care susţin abordarea bazată pe capital aduc următoarele argumente:

(a) subvenţiile guvernamentale sunt procedee de finanţare şi trebuie tratate ca atare în situaţia poziţiei financiare, mai degrabă decât recunoscute în profit sau pierdere pentru a compensa elementele de cheltuieli pe care le-au finanţat. Din moment ce nu este preconizată nicio rambursare, aceste subvenţii trebuie recunoscute în afara profitului sau pierderii.

(b) este neadecvat să se recunoască subvenţiile guvernamentale în profit sau pierdere, din moment ce ele nu sunt câştigate, ci reprezintă un stimulent acordat de guvern fără costuri aferente.

15 Cei care susţin abordarea pe bază de venit aduc următoarele argumente:

(a) deoarece subvenţiile guvernamentale reprezintă intrări de la o altă sursă decât acţionarii, ele nu trebuie recunoscute direct în capitalurile proprii, ci trebuie recunoscute în profit sau pierdere în perioadele corespunzătoare.

(b) subvenţiile guvernamentale sunt rareori acordate cu titlu gratuit. Entitatea le câştigă îndeplinind condiţiile impuse şi respectând obligaţiile de realizat. Prin urmare, acestea trebuie recunoscute în profit sau pierdere în cursul perioadelor în care entitatea recunoaşte drept cheltuieli costurile aferente pe care aceste subvenţii urmează a le compensa.

(c) deoarece impozitul pe profit şi alte impozite reprezintă cheltuieli, este logic să se trateze la fel în situaţia subvenţiilor guvernamentale, care reprezintă o extensie a politicilor fiscale în profit sau pierdere.

16 În ceea ce priveşte abordarea pe bază de venit, este fundamental ca subvenţiile guvernamentale să fie recunoscute în profit sau pierdere pe o bază sistematică în cursul perioadelor în care entitatea recunoaşte drept cheltuieli costurile aferente pe care aceste subvenţii urmează a le compensa. Recunoaşterea subvenţiilor guvernamentale în profit sau pierdere pe baza încasărilor nu este în conformitate cu ipoteza din contabilitatea de angajamente (a se vedea IAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare*) şi ar fi acceptabilă doar dacă nu ar exista nicio bază pentru alocarea subvenţiei în alte perioade decât aceea în care a fost primită.

17 În cele mai multe situaţii, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaşte costurile sau cheltuielile legate de o subvenţie guvernamentală sunt uşor identificabile. Astfel, subvenţiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute în profit sau pierdere în aceeaşi perioadă ca şi cheltuiala relevantă. În mod similar, subvenţiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în profit sau pierdere pe parcursul perioadelor, şi în proporţia, în care este recunoscută cheltuiala cu amortizarea acelor active.

18 Subvenţiile legate de activele neamortizabile pot impune, de asemenea, îndeplinirea anumitor obligaţii şi atunci se vor recunoaşte în profit sau pierdere pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligaţii. De exemplu, o subvenţie pentru teren poate fi condiţionată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv şi ar putea fi adecvată recunoaşterea subvenţiei în profit sau pierdere pe parcursul duratei de viaţă a clădirii.

19 Uneori, subvenţiile sunt primite ca parte a unui pachet de ajutoare financiare sau fiscale care este însoţit de o serie de condiţii. În astfel de cazuri este necesar să se identifice cu atenţie condiţiile care duc la apariţia costurilor şi a cheltuielilor care determină perioadele pe parcursul cărora va fi dobândită subvenţia. Se poate considera potrivită alocarea unei părţi din subvenţie pe o bază şi a altei părţi pe o bază diferită.

**20** **O subvenţie guvernamentală care urmează a fi primită drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entităţii, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în profit sau pierdere în perioada în care devine creanţă.**

21 În anumite circumstanţe, o subvenţie guvernamentală poate fi acordată mai degrabă în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entităţi decât ca stimulent pentru realizarea anumitor cheltuieli. Astfel de subvenţii pot fi limitate la o anumită entitate şi pot să nu fie disponibile unei clase întregi de beneficiari. Aceste împrejurări pot garanta recunoaşterea unei subvenţii în profit sau pierdere în perioada în care entitatea îndeplineşte condiţiile pentru primirea subvenţiei, prezentându-se informaţii pentru a se asigura că efectul său a fost înţeles în mod clar.

22 O subvenţie guvernamentală poate reprezenta o creanţă pentru o entitate în situaţia în care ar compensa cheltuieli sau pierderi suportate într-o perioadă precedentă. O astfel de subvenţie este recunoscută în profitul sau pierderea perioadei în care urmează să fie încasată, prezentându-se informaţii pentru a se asigura că efectul său a fost înţeles în mod clar.

Subvenţii guvernamentale nemonetare

23 O subvenţie guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar, cum ar fi terenuri sau alte resurse, pentru uzul entităţii. În astfel de circumstanţe este normal să se evalueze valoarea justă a activului nemonetar şi să se contabilizeze atât subvenţia, cât şi activul la acea valoare justă. O alternativă utilizată uneori este de a se înregistra atât activul, cât şi subvenţia la o valoare nominală.

Prezentarea subvenţiilor privind activele

**24** **Subvenţiile guvernamentale privind activele, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, trebuie prezentate în situaţia poziţiei financiare fie prin înregistrarea subvenţiei ca venit amânat, fie prin deducerea subvenţiei pentru obţinerea valorii contabile a activului.**

25 Sunt considerate alternative acceptabile două metode de prezentare a subvenţiilor (sau a părților corespunzătoare ale subvenţiilor) privind activele în situaţiile financiare.

26 Una dintre metode recunoaşte subvenţia drept venit amânat care este recunoscut în profit sau pierdere pe o bază sistematică pe parcursul duratei de viaţă utilă a activului.

27 Cealaltă metodă presupune deducerea subvenţiei din calcularea valorii contabile a activului. Subvenţia este recunoscută în profit sau pierdere de-a lungul duratei de viaţă a activului amortizabil ca reducere a cheltuielii cu amortizarea.

28 Cumpărarea de active şi primirea subvenţiilor aferente acestora pot cauza fluctuaţii majore ale fluxurilor de trezorerie ale unei entităţi. Din acest motiv şi cu scopul de a arăta investiţia brută în active, astfel de mişcări sunt deseori prezentate ca elemente separate în situaţia fluxurilor de trezorerie, indiferent dacă subvenţia este sau nu dedusă din activul aferent în scopul prezentării în situaţia poziţiei financiare.

Prezentarea subvenţiilor privind veniturile

29 Subvenţiile privind veniturile sunt prezentate ca parte a profitului sau pierderii, fie separat, fie în cadrul unei rubrici generale cum ar fi „Alte venituri”; alternativ, ele sunt deduse la raportarea cheltuielilor aferente.

29A [Eliminat]

30 Susţinătorii primei metode pretind că este inadecvată compensarea elementelor de venituri şi de cheltuieli şi că separarea subvenţiei de cheltuieli facilitează compararea cu alte cheltuieli care nu sunt afectate de subvenţie. Argumentele în favoarea celei de-a doua metode arată că este posibil să nu fi fost suportate cheltuieli de către entitate dacă subvenţia nu ar fi fost disponibilă, iar prezentarea cheltuielilor fără a fi compensate cu subvenţia ar putea, prin urmare, să inducă în eroare.

31 Ambele metode sunt considerate acceptabile pentru prezentarea subvenţiilor privind veniturile. Pentru înţelegerea corectă a situaţiilor financiare poate fi necesară prezentarea informaţiilor privind subvenţia. De regulă, este potrivit să se prezinte informaţii privind efectul subvenţiilor asupra oricărui element de venit sau de cheltuială care este prevăzut a fi prezentat separat.

Rambursarea subvenţiilor guvernamentale

**32** **O subvenţie guvernamentală care devine rambursabilă trebuie contabilizată ca o modificare a unei estimări contabile (a se vedea IAS *8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori).* Rambursarea unei subvenţii privind veniturile trebuie aplicată, în primul rând, oricărui credit amânat neamortizat recunoscut drept subvenţie. În măsura în care suma rambursată depăşeşte orice astfel de credit amânat sau dacă nu există un asemenea credit, suma rambursată trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere. Rambursarea unei subvenţii referitoare la un activ trebuie recunoscută prin creşterea valorii contabile a activului sau prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă. Amortizarea suplimentară cumulată care ar fi fost recunoscută la zi în profit sau pierdere în absenţa subvenţiei trebuie recunoscută imediat în profit sau pierdere.**

33 Circumstanţele care duc la rambursarea unei subvenţii aferente unui activ pot impune luarea în considerare a posibilei deprecieri a noii valori contabile a activului.

Asistenţa guvernamentală

34 Sunt excluse din definiţia subvenţiilor guvernamentale de la punctul 3 anumite forme de asistenţă guvernamentală cărora nu li se poate atribui în mod rezonabil o valoare şi tranzacţiile cu guvernul care nu se pot distinge de tranzacţiile comerciale normale ale entităţii.

35 Exemple de asistenţă căreia nu i se poate atribui în mod rezonabil o valoare sunt consultanţa tehnică sau comercială gratuită şi furnizarea de garanţii. Un exemplu de asistenţă care nu poate fi distinsă de tranzacţiile comerciale normale ale entităţii este o politică guvernamentală de achiziţie căreia i se datorează o parte din vânzările entităţii. Existenţa beneficiului poate fi de necontestat, dar orice încercare de separare a activităţilor comerciale de asistenţa guvernamentală poate fi arbitrară.

36 Importanța beneficiului în exemplele de mai sus poate fi atât de mare încât prezentarea informaţiilor privind natura, amploarea şi durata asistenţei este necesară pentru ca situaţiile financiare să nu inducă în eroare.

37 [Eliminat]

38 În prezentul standard, asistenţa guvernamentală nu include furnizarea de infrastructură prin îmbunătăţirea reţelelor generale de transport şi de comunicaţii şi furnizarea de instalaţii îmbunătăţite, cum ar fi sistemele de irigaţii sau de distribuire a apei care sunt disponibile în mod permanent, pe durată nelimitată, în beneficiul unei întregi comunităţi locale.

Prezentarea informaţiilor

**39** **Următoarele informaţii trebuie prezentate:**

**(a)** **politica contabilă adoptată pentru subvenţiile guvernamentale, inclusiv metodele de prezentare adoptate în situaţiile financiare;**

**(b )****natura şi volumul subvenţiilor guvernamentale recunoscute în situaţiile financiare, precum şi o specificare a celorlalte forme de asistenţă guvernamentală care au adus entităţii beneficii directe; și**

**(c)** **condiţii neîndeplinite şi alte contingenţe legate de asistenţa guvernamentală care a fost recunoscută.**

Prevederi tranzitorii

**40** **O entitate care adoptă prezentul standard pentru prima dată trebuie:**

**(a)** **să respecte dispoziţiile de prezentare a informaţiilor, atunci când este cazul; și**

**(b)** **fie:**

**(i)** **să îşi ajusteze situaţiile financiare pentru a reflecta modificarea politicii contabile în conformitate cu IAS 8; fie**

**(ii)** **să aplice prevederile contabile ale standardului numai pentru subvenţiile sau părțile din subvenţii care urmează a fi primite sau rambursate după data intrării în vigoare a standardului.**

Data intrării în vigoare

41 Prezentul standard intră în vigoare pentru situaţiile financiare aferente perioadelor care încep la 1 ianuarie 1984 sau ulterior acestei date.

42 IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia folosită în cadrul IFRS-urilor. De asemenea, a adăugat punctul 29A. O entitate trebuie să aplice amendamentele respective pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, amendamentele trebuie aplicate pentru acea perioadă anterioară.

43 Punctul 37 a fost eliminat şi punctul 10A a fost adăugat de documentul *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2008. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente în mod prospectiv pentru împrumuturile guvernamentale primite în perioadele care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică amendamentele pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

44 [Eliminat]

45 IFRS 13, emis în mai 2011, a modificat definiţia valorii juste de la punctul 3. O entitate trebuie să aplice amendamentul respectiv atunci când aplică IFRS 13.

46 *Documentul Prezentarea altor elemente ale rezultatului global* (Amendamente la IAS 1), emis în iunie 2011, a modificat punctul 29 şi a eliminat punctul 29A. O entitate trebuie să aplice aceste amendamente atunci când aplică IAS 1 aşa cum a fost modificat în iunie 2011.

47 [Eliminat]

48 IFRS 9, emis în iulie 2014, a modificat punctul 10A şi a eliminat punctele 44 şi 47. O entitate trebuie să aplice acele amendamente atunci când aplică IFRS 9.

1. Ca parte a documentului *Îmbunătăţiri la IFRS-uri* emis în mai 2008, Consiliul a schimbat termenii utilizaţi în prezentul standard pentru a fi consecvenţi cu alte IFRS-uri după cum urmează: (a) „venit impozabil” a fost modificat în „profit impozabil sau pierdere fiscală”, (b) „recunoscut drept venituri/cheltuieli” a fost modificat în „recunoscut în profit sau pierdere”, (c) „creditat direct în participaţiile/capitalurile proprii ale acţionarilor” a fost modificat în „recunoscut în afara profitului sau pierderii” şi (d) „revizuirea unei estimări contabile” a fost modificat în „modificarea estimării contabile”. [↑](#footnote-ref-1)
2. A se vedea, de asemenea, SIC-10 *Asistenţa guvernamentală – Absenţa corelaţiilor specifice activităţilor de exploatare.* [↑](#footnote-ref-2)