

## Međunarodni računovodstveni standard 20

### Računovodstvo državnih bespovratnih davanja i objavljivanje državne pomoći<sup>1</sup>

#### Djelokrug

---

1. Ovaj Standard se primjenjuje u računovodstvu i objavljivanju državnih bespovratnih davanja i drugih oblika državne pomoći.
2. Ovaj Standard se ne bavi:
  - (a) posebnim problemima koji nastaju pri računovodstvenom obuhvatanju državnih bespovratnih davanja u financijskim izvještajima koji odražavaju efekte promjena cijena, ili u dodatnim informacijama slične prirode;
  - (b) državnom pomoći koja se pruža subjektu u obliku olakšica koje se mogu koristiti pri utvrđivanju oporezive dobiti ili poreznog gubitka, ili koje se utvrđuju ili ograničavaju u vezi sa obavezom poreza na dobit. Primjeri tih olakšica uključuju periode oslobođanja od plaćanja poreza na dobit, porezne olakšice po osnovu ulaganja, dopuštanje ubrzane amortizacije i niže stope poreza na dobit;
  - (c) učešćem države u vlasništvu nad subjektom; i
  - (d) državnim davanjima koja uređuje MRS 41 - *Poljoprivreda*.

#### Definicije

---

3. Sljedeći izrazi se u ovom Standardu upotrebljavaju u navedenom značenju:
 

**Državom se smatraju vlada, vladine agencije i slična tijela bilo da su na lokalnom, državnom ili međunarodnom nivou.**

**Državna pomoć** su mjere koje država preduzima s namjerom da pruži ekonomsku korist određenom subjektu ili nizu subjekata koji zadovoljavaju određene kriterije. U svrhu ovog Standarda, državna pomoć ne uključuje samo koristi koje nastaju posredno kroz aktivnosti koje utječu na opće uslove poslovanja, kao što je izgradnja infrastrukture u područjima u razvoju, ili nametanje trgovinskih ograničenja konkurentima.

**Državna bespovratna davanja** predstavljaju pomoć države u obliku transfera resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće ispunjenje određenih uslova koji se tiču poslovanja subjekta. To isključuje one oblike državne pomoći kojima nije moguće utvrditi vrijednost u razumnoj mjeri, kao i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od uobičajenih poslovnih transakcija subjekta.<sup>2</sup>

1 U okviru dokumenta *Poboljšanja MSFI-jeva* izdatog u maju 2008. godine, IASB je izmijenio terminologiju koja se upotrebljava u ovom Standardu kako bi bila usklađena sa drugim MSFI-jevima kako slijedi: (a) "oporezivi prihod" je izmijenjen u "oporezivu dobit ili porezni gubitak", (b) "priznaje se kao prihod/rashod" je izmijenjeno u "priznaje se u dobit ili gubitak", (c) "direktno se pripisuje u udjele/kapital dioničara" je izmijenjeno u "priznaje se van dobiti ili gubitka", a (d) "revizija računovodstvene procjene" je izmijenjeno u "promjena računovodstvene procjene".

2 Također vidjeti SIC 10 - *Državna pomoć - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima*.

**Bespovratna davanja povezana s imovinom** su državna bespovratna davanja čiji je primarni uslov da je subjekt, koji ispunjava uslove da primi davanje, dužan da kupi, izgradi ili na drugi način nabavi dugotrajnu imovinu. Mogu biti postavljeni i dodatni uslovi koji ograničavaju vrstu ili lokaciju imovine ili periode u kojima se ona mora pribaviti ili držati.

**Bespovratna davanja povezana s prihodom** su ostala državna bespovratna davanja, osim onih koja su povezana sa imovinom.

**Bespovratni krediti** su krediti koje zajmodavac daje s namjerom da pod određenim propisanim uslovima oprost otplatu.

**Fer vrijednost** je cijena koja bi se dobila za prodaju imovine ili koja bi se platila za transfer obaveze u redovnoj transakciji između učesnika na tržištu na datum mjerenja (vidjeti MSFI 13 – *Mjerenje fer vrijednosti*).

4. Državna pomoć ima mnogo oblika koji se razlikuju i prema vrsti pomoći koja se daje i prema uslovima koji se uz nju obično vezuju. Svrha pomoći može biti da podstakne subjekt da u svom djelovanju krene putem kojim inače ne bi krenuo bez pružene pomoći.
5. Primanje državne pomoći može biti značajno za sastavljanje finansijskih izvještaja subjekta iz dva razloga. Kao prvo, ako je izvršen transfer resursa, za taj transfer se mora pronaći prikladna metoda računovodstvenog iskazivanja. Kao drugo, poželjno je da se ukaže u kojoj je mjeri subjekt imao koristi od te pomoći tokom izvještajnog perioda. To olakšava poređenje finansijskih izvještaja subjekta sa izvještajima iz ranijih perioda i sa izvještajima drugih subjekata.
6. Državna bespovratna davanja (grantovi) se ponekad nazivaju drugim imenima, kao što su podsticaji, subvencije ili premije.

## Državna bespovratna davanja

---

7. **Državna bespovratna davanja, uključujući nenovčana bespovratna davanja po fer vrijednosti, se ne priznaju sve dok ne postoji razumno uvjerenje da:**
  - (a) će subjekt ispuniti uslove koji su vezani za ta davanja; i
  - (b) će davanja biti primljena.
8. Državno bespovratno davanje se ne priznaje sve dok ne postoji razumno uvjerenje da će se subjekt pridržavati uslova povezanih s tim davanjem i da će to davanje biti primljeno. Prijem davanja, sâm po sebi, ne pruža konačan dokaz da su uslovi koji su povezani s davanjem ispunjeni ili da će biti ispunjeni.
9. Način na koji je bespovratno davanje primljeno ne utiče na računovodstvenu metodu koja će se usvojiti u vezi s tim davanjem. Stoga se bespovratno davanje obračunava na isti način, bilo da je primljeno u novcu ili kao smanjenje obaveze prema državi.
10. Bespovratni kredit od države tretira se kao državno bespovratno davanje kada postoji razumno uvjerenje da će subjekt ispuniti uslove za oprost kredita.
- 10.A Davanje u vidu državnog zajma s kamatnom stopom nižom od tržišne se obračunava kao državno bespovratno davanje. Zajam se priznaje i mjeri u skladu sa MRS-om 39 - *Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Povoljnost u vidu kamatne

stope niže od tržišne se mjeri kao razlika između početne knjigovodstvene vrijednosti zajma utvrđene u skladu sa MRS-om 39 i primljenog iznosa. Olakšica se obračunava u skladu sa ovim Standardom. Prilikom identifikacije troškova koji trebaju biti nadoknađeni zajmom, subjekt je dužan da razmotri uslove i obaveze koji su već ispunjeni, odnosno koji tek trebaju biti ispunjeni.

11. Jednom kad je državno davanje priznato, svaka potencijalna obaveza ili potencijalna imovina koja je s njim povezana se tretira u skladu sa MRS-om 37 - *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.
12. **Državna bespovratna davanja se priznaju u dobit ili gubitak na sistemskom osnovu, tokom perioda u kojima subjekt povezane troškove za čije su pokriće su davanja namijenjena, priznaje kao rashode.**
13. Moguća su dva šira pristupa računovodstvu državnih bespovratnih davanja: kapitalni pristup, prema kojem se davanje priznaje izvan dobiti ili gubitka; i prihodovni pristup, prema kojem se davanje priznaje u dobit ili gubitak tokom jednog ili više perioda.
14. Zagovornici kapitalnog pristupa daju sljedeće argumente:
  - (a) državna bespovratna davanja su sredstvo finansiranja i kao takva se trebaju iskazivati u izvještaju o finansijskom položaju, umjesto da se priznaju u dobit ili gubitak da bi se prebile stavke rashoda koje se finansiraju tim davanjima. Pošto se ne očekuje nikakav povrat, davanja se trebaju priznati izvan dobiti ili gubitka;
  - (b) nije primjereno da se državna davanja priznaju u dobit ili gubitak, pošto ona nisu zarađena, već predstavljaju podsticaj koji pruža država bez povezanih troškova.
15. Argumenti u prilog prihodovnog pristupa su sljedeći:
  - (a) s obzirom na to da državna bespovratna davanja predstavljaju primitke iz drugih izvora, a ne od dioničara, ne priznaju se direktno u kapital, već se priznaju u dobit ili gubitak u odgovarajućim periodima;
  - (b) državna bespovratna davanja su rijetko kad bezuslovna. Subjekt ih zarađuje tako da zadovolji postavljene uslove i ispuni predviđene obaveze. Stoga se davanja priznaju u dobit ili gubitak u periodima u kojima subjekt kao rashod priznaje povezane troškove, čijem su pokriću ta davanja namijenjena;
  - (c) s obzirom na to da su porez na dobit i ostali porezi rashodi, logično je da se i državna bespovratna davanja, koja su produžetak fiskalnih politika, tretiraju kroz dobit ili gubitak.
16. Za prihodovni pristup je najvažnije da se državna davanja priznaju u dobit ili gubitak na sistematskom osnovu, kroz periode u kojima subjekt kao rashod priznaje troškove za čije su pokriće davanja namijenjena. Priznavanje državnih davanja u dobit ili gubitak na osnovu primitaka nije u skladu s računovodstvenom pretpostavkom nastanka događaja (vidjeti MRS 1 - *Prezentacija finansijskih izvještaja*) i moglo bi biti prihvatljivo samo ako ne postoji nikakav osnov da se bespovratno davanje rasporedi na druge periode, osim na onaj period u kojem je primljeno.
17. U većini slučajeva je lako odrediti periode u kojima subjekt priznaje troškove ili rashode povezane s državnim bespovratnim davanjem. Zbog toga se davanja na

ime priznavanja određenih rashoda priznaju u dobit ili gubitak u istom periodu kao i relevantni rashodi. Slično tome, davanja povezana sa imovinom koja se amortizuju se obično priznaju u dobit ili gubitak u periodima i u omjerima u kojima se priznaje trošak amortizacije tih sredstava.

18. Bepovratna davanja povezana sa imovinom koja se ne amortizuju takođe mogu zahtijevati ispunjenje određenih obaveza i tada ih treba priznati u dobit ili gubitak kroz periode u kojima se snose troškovi ispunjenja tih obaveza. Na primjer, davanje zemljišta može biti uslovljeno izgradnjom objekta na toj lokaciji, te može biti prikladno da se to davanje priznaje u dobit ili gubitak kroz vijek trajanja objekta.
19. Davanja se ponekad primaju kao dio paketa finansijskih ili fiskalnih pomoći, uz koji je povezan veliki broj uslova. U takvim slučajevima je potrebno pažljivo identificirati uslove koji uzrokuju troškove i rashode na osnovu kojih se određuju periodi tokom kojih će se davanja ostvarivati. Može biti prikladno da se jedan dio davanja rasporedi po jednom, a drugi dio po drugom osnovu.
20. **Potraživanja za državno davanje koja su nadoknada za rashode ili gubitke koji su već nastali, ili koja imaju svrhu pružanja trenutne finansijske podrške subjektu bez budućih povezanih troškova, priznaju se u dobit ili gubitak perioda u kojem je nastalo takvo potraživanje.**
21. U određenim okolnostima, državno bespovratno davanje može se dodijeliti u svrhu trenutne finansijske podrške subjektu, a ne kao podsticaj za preduzimanje određenih izdataka. Takva davanja mogu biti ograničena na pojedini subjekt i ne moraju biti dostupna čitavoj kategoriji korisnika. Takve okolnosti mogu opravdati priznavanje davanja u dobit ili gubitak perioda u kojem je subjekt ispunio uslove da primi to davanje, uz objavljivanje podataka kojima se obezbjeđuje potpuno razumijevanje njegovih efekata.
22. Državno bespovratno davanje može postati potraživanje subjekta kao nadoknada rashoda ili gubitaka nastalih u ranijem periodu. Takvo davanje se priznaje u dobit ili gubitak perioda u kojem nastaje potraživanje, uz objavljivanje podataka kako bi se obezbijedilo potpuno razumijevanje efekata tog davanja.

## **Nenovčana državna bespovratna davanja**

23. Državno bespovratno davanje može biti u obliku prenosa nenovčane imovine, kao što je zemljište ili drugi resursi koje će subjekt koristiti. U takvim slučajevima je uobičajeno da se procijeni fer vrijednost nenovčane imovine i da se i davanje i imovina računovodstveno iskažu po toj fer vrijednosti. Alternativni način koji se ponekad koristi je da se i imovina i davanje evidentiraju po nominalnoj vrijednosti.

## **Prezentiranje bespovratnih davanja povezanih s imovinom**

24. **Državna bespovratna davanja povezana s imovinom, uključujući nenovčana bespovratna davanja po fer vrijednosti, se prezentiraju u izvještaju o finansijskom položaju ili kao odgođeni prihod po osnovu tih davanja ili tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa imovine.**

25. Dvije metode prikazivanja u financijskim izvještajima se smatraju prihvatljivim alternativama kod bespovratnih davanja (ili odgovarajućih dijelova davanja) koja su povezana sa imovinom.
26. Po jednoj metodi, bespovratno davanje se iskazuje kao odgođeni prihod koji se priznaje u dobit ili gubitak na sistemskom osnovu tokom korisnog vijeka trajanja imovine.
27. Po drugoj metodi, bespovratno davanje se oduzima pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti imovine. Bespovratno davanje se priznaje u dobit ili gubitak tokom vijeka upotrebe imovine koja se amortizuje, kao smanjenje troška amortizacije.
28. Nabavka imovine i primanje povezanih bespovratnih davanja može prouzrokovati veće promjene u novčanim tokovima subjekta. Iz tog razloga, a i da bi se prikazalo bruto ulaganje u imovinu, takve promjene se često objavljuju kao odvojene stavke u izvještaju o novčanim tokovima, bez obzira na to da li je, u svrhu prezentacije u izvještaju o financijskom položaju, davanje tretirano kao odbitna stavka povezane imovine ili nije.

### **Prezentacija bespovratnih davanja povezanih s prihodom**

29. Bespovratna davanja povezana s prihodom se prezentiraju kao dio dobiti ili gubitka, bilo kao odvojena stavka ili u okviru opće pozicije "Ostali prihodi". Alternativno, takva davanja se prikazuju kao odbitne stavke za iskazane povezane rashode.
- 29.A [brisan]
30. Pristalice prve metode tvrde da nije primjereno da se prebijaju stavke prihoda i rashoda, te da razdvajanje bespovratnih davanja od rashoda olakšava poređenje sa drugim rashodima na koje davanje ne utječe. Druga metoda se potkrepljuje time da rashodi za subjekt možda čak ne bi ni nastali da bespovratno davanje nije bilo na raspolaganju, te da bi prikazivanje rashoda bez prebijanja sa primljenim davanjem stoga moglo navesti na pogrešan zaključak.
31. Obje metode se smatraju prihvatljivim za prezentaciju bespovratnih davanja povezanih s prihodom. Objavljivanje davanja može biti neophodno za pravilno razumijevanje financijskih izvještaja. Obično je prikladno da se objave efekti davanja na bilo koju stavku prihoda ili rashoda za koju se zahtijeva da bude objavljena posebno.

### **Otplata državnih bespovratnih davanja**

32. **Državno bespovratno davanje koje dospije za otplatu se treba iskazati kao promjena računovodstvene procjene (vidjeti MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške). Otplatu davanja povezanog s prihodom treba prvo odbiti od svakog neamortizovanog odgođenog potraživanja koje je u vezi s tim davanjem. Otplata se odmah priznaje u dobit ili gubitak u mjeri u kojoj otplata premašuje svako takvo odgođeno potraživanje, ili ako ne postoji odgođeno potraživanje. Otplata davanja povezanog s nekom imovinom se priznaje kroz povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili kroz smanjenje salda odgođenog**

**prihoda za iznos koji se treba otplatiti. Kumulativna dodatna amortizacija, koja bi se priznala u dobiti ili gubitku do tog datuma da nije bilo davanja, se odmah priznaje u dobit ili gubitak**

33. Okolnosti koje prouzrokuju otplatu davanja povezanih s imovinom mogu zahtijevati da se razmotri eventualno umanjenje novog knjigovodstvenog iznosa imovine.

## Državna pomoć

---

34. Iz definicije državnih davanja u tački 3. ovog Standarda isključeni su određeni oblici državne pomoći koji se ne mogu pouzdano vrijednosno izraziti, kao i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od uobičajenih poslovnih transakcija subjekta.
35. Primjeri pomoći koja se ne može objektivno vrijednosno izraziti su besplatni tehnički ili marketinški savjeti i davanje garancija. Primjer pomoći koja se ne može razlikovati od uobičajene poslovne transakcije subjekta je državna politika javnih nabavki koja je dovela do dijela ukupne prodaje subjekta. Iako može biti nesporno da korist postoji, svaki pokušaj razdvajanja poslovnih aktivnosti od državne pomoći može biti prilično proizvoljan.
36. Značajnost koristi u gore navedenim primjerima može biti tolika da je neophodno objaviti vrstu, veličinu i trajanje pomoći, kako finansijski izvještaji ne bi navodili na pogrešne zaključke.
37. [brisan]
38. U ovom Standardu, državna pomoć ne obuhvata obezbjeđenje infrastrukture kroz poboljšanje opće transportne i komunikacijske mreže i pružanje poboljšanih pogodnosti, kao što je navodnjavanje i odvodnjavanje, koje je trajnom na raspolaganju za korištenje čitavoj lokalnoj zajednici.

## Objavljivanje

---

39. **Objavljuje se sljedeće:**
- (a) **usvojena računovodstvena politika za državna bespovratna davanja, uključujući usvojene metode prezentacije u finansijskim izvještajima;**
  - (b) **vrsta i obim državnih bespovratnih davanja priznatih u finansijskim izvještajima i ukazivanje na druge oblike državne pomoći od kojih je subjekt imao direktne koristi; i**
  - (c) **neispunjeni uslovi i drugi potencijalni događaji vezani uz državnu pomoć koja je priznata.**

## Prelazne odredbe

---

40. **Subjekt koji prvi put usvaja ovaj Standard je dužan:**
- (a) **da ispunji zahtjeve objavljivanja tamo gdje je primjereno; i**
  - (b) **jedno od sljedećeg:**
    - (i) **da prilagodi svoje finansijske izvještaje promjeni računovodstvene politike u skladu sa MRS-om 8; ili**
    - (ii) **da primijeni računovodstvene odredbe ovog Standarda samo na ona bespovratna davanja, ili dijelove davanja, na koja stekne pravo ili koje mora da otplati nakon datuma stupanja na snagu ovog Standarda.**

## Datum stupanja na snagu

---

41. Ovaj Standard stupa na snagu za finansijske izvještaje koji pokrivaju periode započete 1. januara 1984. ili nakon toga.
42. MRS-om 1 (revidiranim 2007.) je izmijenjena terminologija koja se koristi u svim MSFI-jevima. Uz to, dodata je i tačka 29.A ovog Standarda. Subjekt je te izmjene i dopune dužan da primijeni na godišnje periode koji započinju na dan 1. januara 2009. godine ili nakon toga. Ako subjekt primijeni MRS-1 (revidiran 2007.) na neki raniji period, dužan je da te izmjene i dopune primijeni i na taj raniji period.
43. Tačka 37. je izbrisana i dodata je tačka 10.A kao posljedica *Poboljšanja MSFI-jeva* objavljenih u maju 2008. godine. Subjekt je dužan da tu izmjenu primijeni prospektivno na državne zajmove primljene u periodima koji započinju na dan ili nakon 1. januara 2009. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt tu izmjenu primijeni na neki raniji period, dužan je da objavi i tu činjenicu.
44. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
45. MSFI-jem 13, objavljenim u maju 2011. godine, je izmijenjena definicija fer vrijednosti u tački 3. Subjekt je dužan da primjenjuje tu izmjenu kada primjenjuje MSFI 13.
46. Dokumentom *Prezentacija stavki ostale sveobuhvatne dobiti* (Izmjene i dopune MRS-a 1), objavljenim u junu 2011. godine, je izmijenjena tačka 29. a izbrisana tačka 29.A. Subjekt je dužan da primijeni te izmjene i dopune kada primjenjuje MRS 1 kako je izmijenjen u junu 2011.
47. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*
48. *[Ova tačka se odnosi na izmjene i dopune koje još uvijek nisu stupile na snagu i stoga nije uključena u ovo izdanje.]*