

# MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 20

## *Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*

### Djelokrug

---

1. Ovaj Standard treba primijeniti pri priznavanju, mjerenju i objavljivanju državnih potpora i objavljivanja drugih oblika državne pomoći.
2. Ovaj Standard ne bavi se:
  - a) posebnim problemima koji nastaju u obračunavanju državnih potpora u financijskim izvještajima radi održavanja učinaka promjena cijena ili u dopunskim informacijama slične prirode;
  - b) državnom pomoći koja se pruža subjektu u obliku koristi koje su raspoložive pri utvrđivanju oporezive dobiti ili su utvrđene ili ograničene na osnovi obveze za porez na dobit (kao što je mirovanje poreza iz dobiti, porezne olakšice temeljem ulaganja, dopuštanje ubrzane amortizacije i sniženje stopa poreza na dobit);
  - c) sudjelovanjem države u vlasništvu subjekta; i
  - d) državnim potporama koje uređuje MRS 41 - *Poljoprivreda*.

### Definicije

---

3. U ovom se Standardu koriste sljedeći izrazi s određenim značenjem:

*Državom se smatraju vlada, vladine agencije i slična tijela bilo da su na lokalnoj, državnoj ili međunarodnoj razini.*

*Državna pomoć je djelovanje države kojem je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom subjektu ili nizu subjekata koji zadovoljavaju određene kriterije. Kad je riječ o ovom Standardu, državna pomoć ne uključuje koristi koje nastaju samo neizravno, akcijama koje utječu na opće uvjete poslovanja, kao što je izgradnja infrastrukture u razvojnim područjima ili nametanje trgovinskih ograničenja konkurentima.*

*Državne potpore jesu pomoći države u obliku transfera resursa subjektu u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja subjekta. Državne pomoći isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija subjekta\*.*

*Potpore koje se odnose na imovinu su državne potpore čiji je prvi uvjet da subjekt koji ispunjava uvjete za potporu treba kupiti, izgraditi ili na drugi način pribaviti dugoročnu imovinu. Mogući su dodatni uvjeti koji ograničavaju vrstu ili lokaciju imovine ili razdoblja u kojima se mora nabaviti ili držati.*

*Potpore povezane s prihodom su državne potpore, osim onih koje su povezane s imovinom.*

---

\* Vidjeti također SIC-10 - *Državna pomoć* - bez određene povezanosti s poslovnim aktivnostima.

**Bespovratni zajmovi su zajmovi što ih zajmodavac daje s namjerom da pod određenim propisanim uvjetima oprosti otplatu.**

**Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.**

4. Državna pomoć ima mnogo oblika koji se razlikuju i prema vrsti dane pomoći i prema uvjetima koji se obično uz nju vezuju. Svrha pomoći može biti poticanje subjekta da u svom djelovanju krene putem kojim bez pružene pomoći normalno ne bi krenulo.
5. Primitak državne pomoći može biti značajan za sastavljanje financijskih izvještaja subjekta iz dva razloga. Prvo, ako su resursi transferirani, mora se za transfer pronaći prikladna metoda računovodstvenog iskazivanja. Drugo, poželjno je dati pokazatelj mjere u kojoj je subjekt imao koristi od takve pomoći tijekom izvještajnog razdoblja. To omogućava usporedbu financijskih izvještaja subjekta s izvještajima iz prethodnih razdoblja i s izvještajima drugih subjekata.
6. Državne se potpore ponekad nazivaju drugim imenima, kao što su novčane pomoći, subvencije ili premije.

## **Državne potpore**

---

7. **Državne potpore, uključujući nenovčane potpore po fer vrijednosti, ne trebaju se priznati sve dok ne postoji razumno uvjerenje da će:**
  - a) **subjekt udovoljavati uvjetima uz koje se daju potpore; i**
  - b) **potpore biti primljene.**
8. Državna potpora se ne priznaje sve dok ne postoji dovoljno jamstvo da će subjekt zadovoljiti uvjete koji se za nju traže i da će potpora biti primljena. Primitak potpore sam po sebi ne pruža konačan dokaz da su uvjeti koji se tiču potpore ispunjeni ili će biti ispunjeni.
9. Način na koji se prima potpora ne utječe na računovodstvenu metodu koja će se usvojiti u svezi potpore. Stoga se potpora obračunava na isti način bilo da je primljena u novcu ili kao smanjenje obveze prema državi.
10. Bespovratni zajam od države smatra se državnim potporom kad postoji dovoljno jamstvo da će subjekt udovoljiti uvjetima za oprost zajma.
- 10.A Potpora u vidu državnog zajma s kamatnom stopom nižom od tržišne se obračunava kao državna potpora. Zajam se priznaje i mjeri u skladu s MRS-om 39 - *Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*. Pogodnost u vidu kamatne stope niže od tržišne se mjeri kao razlika između početne knjigovodstvene vrijednosti zajma utvrđene u skladu s MRS-om 39 i primljenog iznosa. Pogodnost se obračunava u skladu s ovim Standardom. Kod identificiranja troškova koji treba ju biti nadoknađeni zajmom, subjekt je dužan razmotriti uvjete i obveze koji su ispunjeni, odnosno koji trebaju biti ispunjeni.
11. Jednom kad je državna potpora priznata, za svaku s njom povezanom nepredvidivom obvezom ili nepredvidivom imovinom postupa se u skladu s MRS 37 - *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*.

- 12. Državne potpore trebaju se priznati u dobit ili gubitak na sustavnoj osnovi tijekom razdoblja u kojem subjekt priznaje kao rashode odnosno troškove za čije su pokriće potpore namijenjene.**
13. Moguća su dva šira pristupa računovodstvu državnih potpora: kapitalni pristup, prema kojem se potpora odobrava izravno u korist udjela dioničara, i dobitni pristup, prema kojem se potpora unosi u dobit ili gubitak tijekom jednog ili više razdoblja.
14. Zagovornici kapitalnog pristupa tvrde sljedeće:
- državne potpore su financijski mehanizam i kao takve se trebaju iskazivati u izvještaju o financijskom položaju, umjesto da se priznaju u dobit ili gubitak kao prijebor stavki rashoda što ih financiraju. Budući da se ne očekuje otplata, trebaju se priznati izvan dobiti ili gubitka;
  - neprimjereno je priznavati državne potpore u dobit ili gubitak jer one nisu zaradene, već predstavljaju poticaj što ga pruža država bez s njim povezanih troškova.
15. Argumenti u prilog dobitnog pristupa jesu sljedeći:
- budući da su državne potpore primici iz drugih izvora, a ne od dioničara, ne bi ih trebalo priznavati izravno u kapitalu, već ih treba priznavati u dobit ili gubitak u odgovarajućim razdobljima;
  - državne potpore su rijetko kad bez uvjeta. Subjekt ih zarađuje tako da udovolji postavljenim uvjetima i ispuni predviđene obveze. Stoga potpore treba priznati u dobit ili gubitak u razdobljima u kojima subjekt povezane troškove pokriću kojih su potpore namijenjene priznaje kao rashod
  - budući da su porez na dobit i ostali porezi troškovi, logično je jednako postupiti i s državnim potporama, koje su produžetak fiskalnih politika, tj. kroz dobit ili gubitak.
16. U dobitnom pristupu osnovno je da se državne potpore priznaju u dobit ili gubitak na sustavnoj osnovi kroz razdoblja u kojima subjekt troškove pokriću kojih su potpore namijenjene priznaje kao rashod. Priznavanje državnih potpora u dobit ili gubitak na osnovi primitaka nije u skladu s računovodstvenom pretpostavkom nastanka događaja (vidjeti MRS 1 - *Prezentiranje financijskih izvještaja*) i moglo bi biti prihvatljivo samo ako ne postoji osnova za raspoređivanje potpore na razdoblja, osim na ono u kojem je primljena.
17. U većini slučajeva je lako ustanoviti razdoblja u kojima subjekt priznaje troškove ili rashode povezane s državnom potporom. Stoga se potpore, kad je riječ o priznavanju specifičnih rashoda, priznaju u dobit ili gubitak u istom razdoblju kao i odnosni rashodi. Slično tomu, potpore povezane s materijalnom imovinom koja se amortizira obično se priznaju u dobit ili gubitak u razdobljima i u omjerima u kojima se priznaje trošak amortizacije te imovine.
18. Potpore povezane s imovinom koja se ne amortizira također mogu zahtijevati ispunjenje određenih obveza i stoga ih treba priznati u dobit ili gubitak kroz razdoblja u kojima se snose troškovi ispunjenja tih obveza. Primjerice, potpora u obliku davanja zemljišta može se uvjetovati postavljanjem zgrade na tom mjestu te može biti prikladno priznati ju u dobit ili gubitak kroz vijek uporabe zgrade.

19. Potpore se ponekad primaju kao dio paketa financijskih ili fiskalnih pomoći, uz koje je povezano mnoštvo uvjeta. U takvim je slučajevima potrebno pažljivo identificirati uvjete povećanja troškova i rashoda koji određuju razdoblja kroz koja će se potpore ostvarivati. Može biti prikladno rasporediti dio potpore po jednoj, a dio po drugoj osnovi.
20. **Potraživanja za državnu potporu za nadoknadu rashoda ili gubitaka koji su već nastali, ili u svrhu pružanja trenutne financijske potpore subjektu bez budućih povezanih troškova, priznaju se u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je potraživanje nastalo.**
21. U određenim okolnostima, državna potpora može biti dodijeljena radi trenutne financijske potpore subjektu, a ne kao poticaj za stvaranje određenih izdataka. Takve potpore mogu biti ograničene na pojedini subjekt i ne moraju biti dostupne cijeloj kategoriji korisnika. Takve pak okolnosti mogu opravdati uvrštavanje potpore u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je subjekt ispunio uvjete da ju primi, uz objavljivanje podataka kako bi se osiguralo da je njen učinak posve razumljiv.
22. Državna potpora može biti primljena za nadoknadu rashoda ili gubitaka nastalih u prethodnom razdoblju. Takva se potpora priznaje u dobit ili gubitak razdoblja u kojemu potraživanje nastaje, uz objavljivanje podataka kako bi se osiguralo da je njen učinak posve razumljiv.

### **Nenovčane državne potpore**

23. Državna potpora može biti u obliku prijenosa nenovčane imovine, kao što je zemlja ili drugi resursi koju će subjekt koristiti. U takvim slučajevima uobičajeno je procijeniti fer vrijednost nenovčane imovine te računovodstveno iskazati i potporu i imovinu po toj fer vrijednosti. Alternativni način koji se ponekad koristi jest iskazivanje i imovine i potpore u nominalnom iznosu.

### **Prezentiranje potpora povezanih s imovinom**

24. **Državne potpore povezane s imovinom, uključujući nenovčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se prezentirati u izvještaju o financijskom položaju ili iskazivanjem odgođenog prihoda ili tretiranjem kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti te imovine.**
25. Kad je riječ o potporama (ili odgovarajućim dijelovima potpora) povezanih s imovinom, dvije se metode prikazivanja u financijskim izvještajima smatraju prihvatljivim alternativama.
26. Jednom metodom se potpora iskazuje kao odgođeni prihod koji se priznaje u dobit ili gubitak sustavno tijekom vijeka uporabe imovine.
27. Drugom metodom se potpora oduzima pri izračunavanju knjigovodstvene vrijednosti imovine. Potpora se priznaje u dobit ili gubitak tijekom vijeka uporabe imovine koja se amortizira kao smanjenje troška amortizacije.
28. Kupnja imovine i primitak s tim povezanih potpora može uzrokovati veće promjene u novčanom tijeku subjekta. Iz tog razloga, kako bi se prikazalo bruto ulaganje u imovinu,

takve promjene se često objavljuju kao odvojene stavke u izvještaju o novčanim tokovima, neovisno je li potpora, radi prezentiranja u izvještaju o financijskom položaju, tretirana kao odbitna stavka za odnosnu imovinu, ili nije tako tretirana.

### **Prezentiranje potpora povezanih s dobiti**

29. Potpore povezane s dobiti ponekad se prezentiraju kao odobrenja u izvještaju o sveobuhvatnoj dobiti, pod odvojenim nazivom ili pod općenitim naslovom kao što je „Ostali prihodi”. Alternativno, takve potpore se prikazuju kao odbitne stavke za izvještavane povezane rashode.
- 29.A Ako subjekt prikazuje elemente dobiti ili gubitka u zasebnom dobit ili gubitak kako je opisano u točki 81. MRS-a 1 (revidiran 2007.), potpore povezane s dobiti iz točke 29. prezentira u odvojenom dobit ili gubitak.
30. Pristalice prve metode tvrde kako je neprimjereno saldirati stavke prihoda i rashoda te da odvajanje potpore od rashoda olakšava usporedbu s drugim rashodima na koje ne utječe potpora. Za drugu metodu se tvrdi da rashodi za poslovni subjekt možda čak i ne bi nastali da potpora nije bila raspoloživa, te prezentiranje rashoda bez prijeloja s potporom može stoga navesti na pogrešan zaključak.
31. Obje se metode smatraju prihvatljivim za prezentiranje potpora povezanih s dobiti. Za pravilno razumijevanje financijskih izvještaja može biti nužno objavljivanje potpore. Obično je prikladno objavljivanje učinka potpora na bilo koju stavku prihoda ili rashoda za koju se zahtijeva da bude posebno objavljena.

### **Otplata državnih potpora**

32. **Državnu potporu koja dopijeva za otplatu treba iskazati kao ispravak računovodstvene procjene (vidjeti MRS 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*). Otplatu potpore povezane s dobiti treba prvo odbiti od svakog neamortiziranog odgođenog potraživanja, priznatog u svezi s potporom. U mjeri u kojoj otplata premašuje bilo koje takvo odgođeno potraživanje, ili ako ne postoji odgođeno potraživanje, otplata se odmah priznaje u dobit ili gubitak. Otplatu potpore povezane s nekom imovinom treba iskazati kao povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine ili smanjenjem salda odgođenog prihoda za iznos koji treba otplatiti. Kumulativna dodatna amortizacija, koja bi bila priznata kroz dobit ili gubitak do toga datuma da nema potpore, se priznaje odmah u dobit ili gubitak.**
33. Okolnosti koje utječu na otplatu potpore koja se odnosi na imovinu mogu zahtijevati da se obrati pozornost na moguća umanjena novog knjigovodstvene vrijednosti imovine.

### **Državna pomoć**

---

34. Iz definicije državnih potpora u točki 3. ovog Standarda isključeni su određeni oblici državne pomoći, koje se ne može jednostavno vrijednosno izraziti te transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih poslovnih transakcija subjekta.

35. Primjeri pomoći koja se ne može objektivno vrijednosno izraziti jesu besplatni tehnički ili marketinški savjeti i davanje garancija. Primjer pomoći koja se ne može razlikovati od normalne poslovne transakcije poslovnog subjekta jest državna politika nabave koja je odgovorna za dio prodaje subjekta. Postojanje koristi može biti nesporno, ali svaki pokušaj odvajanja djelatnosti od državne pomoći itekako može biti proizvoljan.
36. Značajnost koristi u gornjim primjerima može biti takva da je potrebno objavljivanje vrste, veličine i trajanja pomoći kako financijski izvještaji ne bi vodili na pogrešni zaključak.
37. [brisan].
38. U ovom Standardu državna pomoć ne uključuje izgradnju infrastrukture putem poboljšanja opće prometne mreže i mreže komunikacija te izgradnju suvremenih postrojenja, kao što je navodnjavanje ili vodovodna mreža koja je dostupna na stalnoj neodređenoj osnovi za korist cijele lokalne zajednice.

## Objavljivanje

---

39. **Potrebno je objaviti sljedeće:**
  - a) usvojenu računovodstvenu politiku za državne potpore, uključujući usvojene metode prezentiranja u financijskim izvještajima;
  - b) vrstu i veličinu državnih potpora priznatih u financijskim izvještajima i iskazivanje drugih oblika državne pomoći od kojih subjekt ima izravne koristi; i
  - c) neispunjene uvjete i druge nepredviđene događaje vezane uz državnu pomoć koja je bila priznata.

## Prijelazne odredbe

---

40. **Subjekt koje prvi put primjenjuje Standard treba:**
  - a) udovoljiti zahtjevima za objavljivanje, gdje je to prikladno; i
  - b) ili:
    - i. prilagoditi svoje financijske izvještaje promjeni računovodstvene politike u skladu s MRS-om 8 - *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*; ili
    - ii. primijeniti računovodstvene odredbe Standarda samo na potpore ili dijelove potpora, koje postaju potražive ili otplateve nakon datuma stupanja na snagu Standarda.

## Datum stupanja na snagu

---

41. Ovaj Međunarodni računovodstveni standard stupa na snagu za financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja započeta 1. siječnja 1984. ili nakon toga datuma.

42. **MRS-om 1 (revidiran 2007.) su izmijenjeni izrazi koji se rabe u MSFI-jevima. Pored toga, njime se mijenja i nadopunjava točka 29.A. Subjekt je izmjene i dopune primijeniti na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Ako subjekt primijeni MRS-1 (izmijenjen 2007.) na neko ranije razdoblje, dužan je te izmjene i dopune primijeniti i na to ranije razdoblje.**
43. Točka 27. se briše i dodaje se točka 10.A kao posljedica Poboššanja MSFI-jeva objavljenih u svibnju 2008. godine. Subjekt je dužan izmjene i dopune primijeniti prospektivno na državne zajmove primljene u razdobljima koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2009. godine. Dopuštena je njihova ranija primjena. Ako subjekt te izmjene i dopune primijeni na neko ranije razdoblje, dužan je tu činjenicu i objaviti.