

Standardul național de contabilitate 20
"Contabilitatea subvențiilor și publicitatea
informației aferentă asistenței de stat"

Introducere

1. Prezentul standard este elaborat în baza standardului internațional de contabilitate 20 "Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferentă asistenței de stat" aprobat de Comitetul S.I.C. în anul 1982 și revizuit în anii 1991 și 1994.

Obiectiv

2. Obiectivul prezentului standard îl constituie descrierea modului de contabilizare a subvențiilor de stat primite sub diferite forme: asistență financiară, dotații tehnice, subvenții, prime, granturi, alocații etc.

Domeniul de aplicare

3. Prezentul standard se extinde asupra tuturor persoanelor fizice și juridice care desfășoară activitate de antreprenariat și sînt înregistrate în Republica Moldova, precum și asupra filialelor, reprezentanțelor și altor subdiviziuni structurale situate atât pe teritoriul Republicii Moldova, cît și peste hotarele ei.

4. Prezentul standard se aplică pentru contabilizarea subvențiilor de stat și asistenței financiare din alte surse, precum și pentru publicitatea informației aferente.

5. Prezentul standard nu se aplică în cazul:

- a) problemelor speciale ce apar la prezentarea subvențiilor de stat în rapoartele financiare care reflectă efectele modificării prețurilor sau a informațiilor suplimentare de natură similară;
- b) asistenței de stat acordată sub formă de scutiri (scutire temporară de la plata impozitului pe venit (vacanțe fiscale), scutiri fiscale pentru investiții, scutiri pentru utilizarea normei uzurii accelerate, micșorarea cotei impozitului pe venit etc.) mărimea căreia este determinată în funcție de suma impozitului pe venit datorat sau scutiri care influențează la determinarea venitului impozabil;
- c) participării statului ca proprietar la conducerea unei societăți.

Definiții

6. În prezentul standard notiunile utilizate semnifică:

Stat - organe de stat, agenții de stat, precum și organizații statale similare, inclusiv locale, naționale sau internaționale.

Asistență de stat - acțiuni întreprinse de stat îndreptate spre asigurarea avantajelor economice specifice unei întreprinderi sau unui grup de întreprinderi, care îndeplinesc anumite criterii (condiții). Asistența de stat nu include avantajele oferite indirect, prin acțiunile statului, care influențează condițiile economice generale, de exemplu, crearea infrastructurii în regiunile (zonele, județele) în curs de dezvoltare; impunerea unor constrîngeri comerciale societăților concurente.

Subvenții de stat - ajutor de stat acordat întreprinderii sub forma unor transferuri de resurse în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea operațională a acesteia. Subvențiile de stat nu cuprind acele forme de ajutor de stat, care nu pot fi evaluate just, inclusiv acele tranzacții cu statul, care nu se deosebesc de operațiunile comerciale ordinare ale întreprinderii.

Subvenții aferente activelor - subvenții de stat, pentru acordarea cărora principala condiție constă în faptul că întreprinderea beneficiară trebuie să construiască și/sau să achiziționeze active materiale, nemateriale sau investiții pe termen lung. De asemenea, pot exista și condiții secundare care restricționează tipul sau amplasarea activelor și/sau perioadele în care acestea

urmează a fi achiziționate sau deținute.

Subvenții aferente veniturilor - subvenții de stat care nu sînt considerate ca subvenții aferente activelor.

Împrumuturi conventionale nerambursabile - împrumuturi al caror creditor se angajează să dispenseze debitorul de rambursarea acestora, dacă se îndeplinesc anumite condiții prestabilite.

Valoare venală - valoarea cu care un activ poate fi schimbat în procesul operațiunii comerciale între părțile independente la prețul determinat în mod obiectiv.

Valoare contabilă netă - valoarea de înregistrare a unui activ pe termen lung corectată cu suma reflectată în evidența contabilă în conturile rectificative (de uzură, amortizare, modificare a valorii investițiilor) a activului respectiv.

Alocații de stat - forma prin care statul acordă întreprinderilor sprijin financiar, inclusiv valutar de la bugetul de stat (fondurile publice). Astfel, de la bugetul administrației centrale pornesc fluxuri de resurse financiare sau nefinanciare către diverși agenți economici sub formă de alocații pentru finanțarea unor activități de interes social și/sau de o deosebită importanță, conform programului guvernamental. Alocațiile de stat îmbracă forma de subvenții, prime de export etc.

Subvențiile, reprezintă acoperirea unor pierderi și/sau cheltuieli suportate în momentul cînd prețurile formate în mod liber nu reușesc să acopere cheltuielile efectuate. Mărimea subvenției poate fi egală, mai mică sau mai mare decît diferența dintre nivelul prețului susținut sau garantat de stat și nivelul prețului de piață, prin care se asigură acoperirea integrală a costurilor recunoscute, eventual, obținerea unui profit stimulat;

Primele de export se acordă pentru încurajarea exportului de mărfuri și pentru protejarea economiei de concurența străină. Formele primelor de export sînt: prime de export sub formă de mijloace bănești; restituirea unei părți din impozitele și taxele plătite de exportatori; avantaje valutare; reducerea tarifelor la transportarea mărfurilor destinate exportului etc.

7. Asistența de stat poate îmbrăca diferite forme, variind atît în ceea ce privește natura asistenței acordate, cît și în ceea ce privește condițiile care sînt, de regulă, atașate acesteia. Scopul asistenței de stat constă în a trezi interesul sau a încuraja o întreprindere să obțină acele avantaje sau să dezvolte acele activități care, în mod normal, nu puteau fi atinse în cazul cînd asistenta nu ar fi fost acordată.

8. Primirea asistenței de stat de către o întreprindere este semnificativă la întocmirea rapoartelor financiare din două motive: în primul rînd, dacă resursele au fost transferate în perioada de gestiune, trebuie de găsit metoda potrivită de contabilizare a acestora; în al doilea rînd, este necesar a se indica avantajul de care a beneficiat întreprinderea la primirea și utilizarea asistenței respective în perioada de gestiune. Acest lucru facilitează compararea datelor rapoartelor financiare ale unei întreprinderi în diferite perioade, inclusiv compararea indicatorilor rapoartelor financiare cu acelea ale altor întreprinderi.

9. Subvențiile de stat se acordă cu scopul de a determina și a ajuta întreprinderile să efectueze acele operațiuni care sînt acceptate din punct de vedere economic și social. Subvențiile de stat sînt uneori denumite: granturi, donații, alocații, asistență financiară sau tehnică, prime sau recompense etc.

10. Indiferent de formele pe care le îmbracă subvențiile, conținutul lor economic și efectele trebuie să corespundă cu noțiunile de subvenții și asistență de stat prezentate în paragrafele 6 - 9 din prezentul standard.

Principii fundamentale

11. Constatarea și contabilizarea subvențiilor de stat au la bază următoarele principii fundamentale: specializării exercițiilor (calculării) și prudenței. Principiul specializării exercițiilor (calculării) cere ca veniturile și cheltuielile să fie calculate și corelate între ele atît timp cît legătura lor reciprocă poate fi stabilită ori justificată, și înregistrate în Raportul privind rezultatele financiare în acele perioade de gestiune în care acestea corespund. Astfel, subvențiile de stat se constată în Raportul privind rezultatele financiare în perioadele în care ele vor corespunde mărimii cheltuielilor pentru acoperirea cărora ele au fost acordate.

Principiul prudenței nu admite supraevaluarea veniturilor, respectiv subevaluarea cheltuielilor, ținînd cont de riscurile, deprecierile și pierderile posibile, generate de desfășurarea activității curente sau viitoare, prin includerea lor în Raportul privind rezultatele financiare, în cazul cînd vor fi constatate și utilizate efectiv. În mod contrar, subvențiile de stat nu vor fi constatate în Raportul privind rezultatele financiare atît timp cît condițiile de primire a acestora nu vor fi îndeplinite și nu există o certitudine că subvențiile vor fi primite și utilizate.

În multe cazuri organul care acorda subvenții are dreptul de a cere restituirea totală sau parțială a acestora, dacă întreprinderea n-a îndeplinit unele condiții în baza cărora subvențiile au fost primite. Pornind de la presupunerea că administrația întreprinderii este conștientă de încălcarea acestor condiții, aplicarea conceptului prudenței nu necesită neapărat amînarea constatării subvenției în Raportul privind rezultatele financiare din simplul motiv că există o posibilitate ca acestea să fie din nou acordate în viitor. Administrația întreprinderii urmează să analizeze cu regularitate dacă există posibilitatea de a încălca în viitor condițiile în care au fost acordate subvențiile. Dacă astfel de încălcări au apărut ori se presupune că vor apărea și există certitudini că acestea se vor repeta din nou, în acest caz trebuie prevăzute unele măsuri pentru restituirea totală sau parțială a acestora.

Evaluarea subvențiilor de stat în scopuri fiscale variază în funcție de tipurile subvenției și condițiile specifice în care au fost acordate: unele subvenții sînt scutite de impozit, altele sînt supuse impozitului pe venit.

Întrucît subvențiile uneori se impozitează, este necesar ca acestea să fie constatate ca venituri în Raportul privind rezultatele financiare. Însă evaluarea unui activ în scopuri fiscale nu determină neapărat evaluarea lui în contabilitate, iar recunoașterea totală a subvenției în Raportul privind rezultatele financiare poate duce la mari devieri de la principiul prudenței, conform căruia subvențiile de stat trebuie să corespundă mărimii cheltuielilor pentru acoperirea cărora au fost acordate. Orice divergență temporară care poate apărea între obligația fiscală și recunoașterea subvențiilor în Raportul privind rezultatele financiare trebuie soluționată în conformitate cu S.N.C. 12 "Contabilitatea impozitului pe venit".

Legătura dintre subvențiile primite și cheltuielile efectuate

12. Între subvențiile primite și cheltuielile efectuate trebuie să existe o legătură (concordanță) bazată pe următoarea regulă: legătura dintre subvențiile primite și cheltuielile efectuate este directă, dacă subvențiile sînt acordate pentru a contribui la acoperirea unui articol concret de cheltuieli și sînt utilizate în acest scop.

Dificultăți apar în cazurile cînd condițiile de acordare a subvențiilor nu specifică ce cheltuieli urmează să fie acoperite, dar se acordă cu condiția "ajutor la realizarea unui proiect" sau "de a încuraja crearea unor locuri de muncă", ori cînd calculele au la bază două sau mai multe criterii. În astfel de

circumstanțe, se determină împrejurările și/sau condițiile care au dus la plata parțială (integrală) a subvenției. Dacă subvenția a fost acordată atunci când unele cheltuieli au fost suportate, mărimea ei trebuie să corespundă mărimii integrale sau parțiale a cheltuielilor specificate. În cazul când subvenția a fost acordată reieșind din diferite circumstanțe, ea va fi utilizată, de regulă, pentru obținerea obiectivelor nefinanciare, de exemplu, pentru crearea locurilor de muncă noi etc. În aceste împrejurări, mărimea subvenției trebuie să corespundă mărimii cheltuielilor stabilite la atingerea obiectivului, de exemplu, cheltuielile aferente creării și menținerii locurilor de muncă noi create pentru perioada de timp respectivă.

În unele cazuri cheltuielile prezentate, la acoperirea carora subvenția urmează să contribuie, diferă de cheltuielile efective care urmează a fi acoperite de subvenție. Astfel de cerințe pot fi incluse în cererea de acordare a subvenției și în negocierile cu organul emitent de subvenție. Dacă acestea există și sînt suficient de convingătoare, este necesar de a compara mărimea subvenției primite cu mărimea cheltuielilor efectiv constatate. De exemplu, o "subvenție specială" poate fi acordată ca "ajutor la realizarea unui proiect" doar în cazul efectuării cheltuielilor efective care urmează a fi acoperite de subvenție. Însă în urma negocierilor de acordare a subvenției se poate stabili că aceasta a fost acordată și pentru acoperirea altor cheltuieli, cum este formarea necesarului de active curente ori suportarea cheltuielilor privind calificarea profesională etc.

Dacă subvenția este acordată pentru atingerea obiectivelor nonfinanciare, mărimea cheltuielilor de realizare a obiectivelor date trebuie să fie estimate și constatate conform unei baze raționale. De exemplu, dacă subvenția este acordată pentru crearea și menținerea anumitor locuri de muncă pe o perioadă de timp stabilită, mărimea acesteia trebuie să corespundă mărimii cheltuielilor de creare și menținere a locurilor de muncă în decursul perioadei respective, luînd în considerare reducerea cheltuielilor. Întrucît cheltuielile aferente creării locurilor de muncă vor fi, de obicei, mai mari în perioadele inițiale ale proiectului, din cauza costurilor apărute și a faptului că cheltuielile salariale vor fi inițial neproductive, principiul corelării cere ca partea cea mai mare a subvenției

corespunzătoare cheltuielilor constatate la începutul proiectului să fie recunoscută în perioadele inițiale.

Subvenții de stat

13. Subvențiile de stat, inclusiv cele nebănești, se evaluează la valoarea venală (de intrare) numai în momentul în care va exista o certitudine întemeiată că:

- a) întreprinderea va respecta condițiile de acordare a acestora; și
- b) subvențiile vor fi primite.

14. Primirea propriu-zisă a subvenției nu prezintă o dovadă finală că condițiile aferente acesteia sînt îndeplinite sau vor fi îndeplinite.

15. Modul de primire a subvențiilor nu influențează modul de contabilizare a acestora ce urmează a fi adoptat. Astfel, subvențiile se înregistrează identic, indiferent de forma lor de primire: sub formă de mijloace bănești, active materiale, nemateriale, investiții sau sub formă de reducere a datoriei față de bugetul de stat.

16. Omprumuturile conventionale nerambursabile acordate de stat întreprinderii se reflecta ca subvenții de stat, în cazul când există o certitudine întemeiată că întreprinderea va îndeplini toate condițiile de nerambursare a împrumuturilor (creditelor).

17. După recunoașterea subvențiilor de stat toate evenimentele ulterioare condiționate de acestea se reflectă în conformitate cu S.N.C. 10 "Evenimente ulterioare datei întocmirii rapoartelor financiare".

18. Subvențiile de stat se recunosc, pe o bază sistematică, drept venit al acelor perioade în care sînt efectuate cheltuielile corespunzătoare, pe care subvențiile urmează a le compensa. Subvențiile se vor credita în conturile de capital secundar numai în cazul cînd acestea vor fi primite sub formă de active materiale, nemateriale sau investiții pe termen lung, ori vor fi materializate în active materiale, nemateriale sau investiții pe termen lung (mai mare de un an) cu respectarea condițiilor de acordare a acestora. Altfel ele nu se vor credita în conturile de capital secundar.

19. Subvențiile sub formă de active pe termen scurt sau materializate în active pe termen scurt se constată prin metoda venitului, iar subvențiile sub formă de active pe termen lung sau materializate sub formă de active pe termen lung - prin metoda capitalului.

20. Diferențele din reevaluarea activelor pe termen lung aferente subvențiilor (create pe seama subvențiilor) se reflectă la majorarea (micșorarea) capitalului secundar (contul de subvenții).

Metoda venitului

21. Metoda venitului constată subvențiile, mai întîi, ca mijloace speciale primite (datorii), iar după îndeplinirea condițiilor aferente acordării acestora, ca venit al perioadelor în care au fost efectuate cheltuielile respective.

22. Activele aferente subvențiilor utilizate pe termen pînă la un an (termen scurt), care îndeplinesc condițiile de subvenții, se reflectă în evidența contabilă prin metoda venitului. Utilizarea acestei metode prevede următoarele:

a) subvențiile de stat care reprezintă intrări de resurse, altele decît cele ale investitorilor (acționarilor, fondatorilor) și vor fi utilizate pe termen scurt (pînă la un an), nu se trec la majorarea capitalului secundar, ci se recunosc ca venit al perioadelor corespunzătoare de utilizare a acestora;

b) numai în anumite cazuri subvențiile de stat sînt considerate ca gratuite. Întreprinderea primește subvenții, îndeplinind condițiile cerute și satisfăcînd obligațiile de realizat, de aceea subvențiile urmează a fi constatate drept venituri și corelate cu cheltuielile aferente, pe care le compensează.

23. Conform metodei venitului subvențiile de stat trebuie să fie recunoscute ca venituri, pe o bază sistematică și rațională pe parcursul perioadelor pentru a permite compensarea lor cu cheltuielile corespunzătoare. Recunoașterea subvențiilor de stat ca venituri în momentul primirii, nu corespunde metodei specializării exercițiilor (vezi S.N.C. 5 "Prezentarea rapoartelor financiare"), însă poate fi acceptată numai în cazul cînd nu există bază pentru repartizarea subvențiilor în alte perioade decît acelea în care acestea au fost primite.

Metoda capitalului

24. Metoda capitalului constată subvențiile sub formă de active materiale, nemateriale sau investiții pe termen lung sau care vor fi materializate în active materiale, nemateriale sau investiții pe termen lung, mai întîi, ca mijloace speciale primite, iar după îndeplinirea condițiilor aferente subvențiilor trecerea acestora la majorarea capitalului secundar. Pe măsura exploatării activelor în cauză subvenția se va constata ca venit al perioadelor în care au fost efectuate cheltuielile respective (uzura, amortizarea) sau primit venitul.

25. Activele aferente subvențiilor pe termen lung primite, care îndeplinesc condițiile privind subvențiile, se reflectă în evidența contabilă conform metodei capitalului, iar din momentul cînd devin utilizabile în perioada de gestiune - conform metodei venitului. Metoda capitalului prevede următoarele:

(a) sursele primite spre utilizare pe termen lung sub formă de subvenții reprezintă procedee financiare, care sînt reflectate în bilanțul contabil ca parte componentă a capitalului secundar atît timp cît condițiile se îndeplinesc și nu se recunosc imediat ca venit. Din momentul în care nu se solicită o rambursare a acestora, subvențiile reflectă în mod direct interesul proprietarilor (acționarilor, fondatorilor);

(b) este nepotrivit a se constata subvențiile în Raportul privind rezultatele financiare în cazul în care ele nu sînt cîștigate.

Recunoașterea veniturilor aferente subvențiilor

26. În cele mai multe situații, perioadele, de-a lungul cărora o întreprindere identifică legătura nemijlocită dintre cheltuielile efectuate și subvenția acordată, aceasta se constată drept venituri ale acelor perioade ca și cheltuielile corespunzătoare. Subvențiile aferente activelor uzurabile (amortizabile) sînt constatate drept venituri ale acelor perioade, în care se calculează uzura (amortizarea) activelor respective în scopuri financiare, dar nu fiscale.

27. Subvențiile aferente activelor neuzurabile (neamortizabile) pot solicita, de asemenea, îndeplinirea unor anumite condiții convenite și atunci vor fi constatate ca venituri ale acelor perioade, în care au fost efectuate cheltuielile, obținute venituri din investiții, îndreptate pentru îndeplinirea condițiilor stabilite. Exemple:

a) o subvenție sub formă de teren poate fi acordată cu condiția ridicării unei construcții pe terenul respectiv și în acest caz subvenția se recunoaște uniform în calitate de venit pe parcursul anilor de exploatare a clădirii;

b) o subvenție sub formă de teren poate fi acordată cu condiția vînzării producției obținute (activelor biologice) la prețul prestabilit, caz în care subvenția se recunoaște ca venit la mărimea diferenței dintre prețul de piață și prețul prestabilit în condițiile de acordare a subvenției;

c) o subvenție primită sau materializată sub formă de investiții (acțiuni, obligațiuni, cote de participare etc.) se constată ca venit în perioadele în care este stabilit dreptul de primire a venitului din investiții în mărimea veniturilor sau pierderilor obținute din investiții.

28. Uneori subvențiile pot fi acordate sub formă de ajutor financiar sau fiscal, pentru primirea cărora este necesar de îndeplinit o serie de condiții. În aceste situații este necesar de a determina corect condițiile și perioadele, în care vor fi reflectate cheltuielile aferente subvențiilor primite. Se permite repartizarea unei părți a subvenției conform unei baze și a altei părți - conform altei baze.

29. Subvențiile de stat, care se acordă ca compensații pentru cheltuielile sau pierderile deja suportate sau în scopul acordării unui ajutor financiar imediat întreprinderii fără cheltuieli viitoare aferente, se constată ca venituri în perioada în care devine creanță, dacă este cazul, fiind reflectată în cadrul veniturilor excepționale (SNC 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate"), cu asigurarea publicității informației și dezvăluirii faptului că efectul primirii acestor subvenții a fost înțeles clar.

30. În anumite circumstanțe subvențiile de stat pot fi acordate unei întreprinderi în scopul acordării unui ajutor financiar imediat, dar nu pentru stimularea efectuării unor cheltuieli specifice. În aceste împrejurări subvențiile se constată ca venit în perioada în care întreprinderea este autorizată să le primească sau ca venit excepțional, dacă este cazul, cu asigurarea publicității informației și dezvăluirii faptului că efectul primirii acestor subvenții a fost înțeles clar.

Subvenții de stat nemonetare

31. Subvenția de stat poate îmbrăca forma transferului unor active nemonetare, cum ar fi pământul, investițiile sau alte resurse, pentru a fi exploatate de întreprindere. În astfel de circumstanțe activele nemonetare se evaluează la valoarea venală și se reflectă în contabilitate atât subvenția, cât și activul se reflectă în contabilitate la aceeași valoare. Poate fi utilizată metoda alternativă care permite de a evalua atât subvenția, cât și activele la valoarea de intrare.

Prezentarea informației privind subvențiile aferente activelor

32. Subvențiile de stat aferente activelor, inclusiv subvențiile nemonetare evaluate la valoarea venală (de intrare), se prezintă în rapoartele financiare prin metoda capitalului sau prin deducerea acestora pentru determinarea valorii contabile nete a activului.

33. Conform metodei capitalului, subvențiile pe termen lung sînt înregistrate în componența capitalului secundar, iar în momentul cînd devin utilizabile în perioada de gestiune se înregistrează ca venituri ale perioadei de gestiune în care au fost efectuate cheltuielile corespunzătoare, primite veniturile, recunoscute pe o bază rațională și sistematică de-a lungul duratei de utilizare a activului.

34. Ca o metodă alternativă, subvențiile se deduc nemijlocit la determinarea valorii contabile nete a activelor din momentul dării în exploatare a activelor.

35. Primirea subvențiilor pentru achiziționarea activelor poate conduce la apariția unor schimbări semnificative în fluxul mijloacelor bănești ale întreprinderii. Din acest motiv și în scopul reflectării mărimii totale a investițiilor în active, aceste schimbări se vor prezenta ca articole separate în Raportul privind fluxul mijloacelor bănești și prezentate în anexa la Raportul financiar, indiferent de faptul dacă subvenția se deduce sau nu din activul respectiv la întocmirea bilanțului contabil.

Prezentarea informației privind subvențiile aferente veniturilor

36. Subvențiile care se constată drept venituri sînt prezentate în Raportul privind rezultatele financiare în postul "Alte venituri operationale" sau în postul "Rezultatul exceptional" în cazul cînd cheltuielile sau pierderile au fost suportate. Ca o alternativă, ele se deduc din cheltuielile respective la reflectarea lor în Raportul privind rezultatele financiare, iar în anexa la Raportul privind rezultatele financiare se reflecta separat.

37. Conform metodei venitului în postul "Alte venituri operaționale" nu se permite efectuarea compensării articolelor de venituri și cheltuieli din motivul că separarea subvenției de cheltuieli facilitează compararea acestora cu alte cheltuieli ce nu sînt afectate de subvenție. Conform metodei alternative, compensarea articolelor de venituri și cheltuieli se efectuează din motivul că întreprinderea nu ar fi efectuat unele cheltuieli dacă nu s-ar fi acordat subvenția. Prin urmare, prezentarea cheltuielilor fără compensarea din subvenție ar putea induce în eroare utilizatorii de rapoarte financiare.

38. Ambele metode sînt privite ca acceptabile la prezentarea subvențiilor aferente veniturilor. Prezentarea informației cu privire la efectul subvențiilor asupra oricărui articol de venituri sau cheltuieli care este solicitat spre a fi prezentat separat este considerat, de regulă, corespunzător.

Rambursarea subvențiilor de stat

39. Subvențiile de stat care devin rambursabile se înregistrează prin ajustarea evaluării contabile (vezi. SNC 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate").

Rambursarea subvențiilor aferente veniturilor se referă, la orice alocație amînată nerambursată, acordată sub formă de subvenție. În cazul în care suma de rambursat depășește o astfel de alocație amînată (dacă se includ dobînzile, penalitățile etc.) sau dacă nu există o asemenea alocație (a fost utilizată integral), diferența, respectiv valoarea integrală de rambursat, se recunoaște ca o cheltuială. Rambursarea subvențiilor aferente activelor la care s-a utilizat metoda alternativă se înregistrează prin creșterea valorii contabile nete a activului concomitent cu recunoașterea datoriei. Rambursarea subvențiilor aferente activelor la care s-a utilizat metoda capitalului se înregistrează ca o cheltuială pentru partea de subvenții utilizată, iar partea subvenției recunoscute în capitalul secundar - ca o datorie.

40. Circumstanțele care conduc la rambursarea subvențiilor aferente activelor pot necesita acordarea unei atenții sporite asupra posibilei depreciere a noii valori contabile nete a activului.

Asistența de stat

41. La determinarea asistenței de stat se exclud acele tipuri de asistență care nu pot fi evaluate cert și operațiunile efectuate cu statul, care nu pot fi separate de operațiunile comerciale ordinare ale întreprinderii. Exemple de asistență care nu poate fi cert evaluată este asistența tehnică gratuită, de marketing, acordarea garanțiilor de stat etc. Un exemplu de asistență care nu poate fi separată de operațiunile comerciale ordinare ale întreprinderii este politica de achiziționare a statului, care se extinde asupra unei părți din vânzările întreprinderii. Prezența avantajului poate fi incontestabilă, însă orice încercare de separare a activității comerciale a întreprinderii de asistența de stat poate fi arbitrară.

42. Semnificația avantajului pentru întreprindere în exemplele de mai sus poate fi aceea că va fi necesară publicitatea informației privind natura, gradul și durata asistenței acordate în scopul întocmirii corecte a rapoartelor financiare.

43. Una din formele de asistență de stat se consideră și acordarea de credite cu un nivel mai mic al dobînzii (mai mic decît cel practicat de instituțiile financiare), iar avantajele care le va obține întreprinderea nu pot fi evaluate cu ajutorul mărimii dobînzii.

44. În prezentul standard noțiunea "asistență de stat" nu include avantajele obținute în urma dezvoltării infrastructurii (rețelelor de transport, comunicațiilor etc.), precum și avantajele obținute de la îmbunătățirea unor sisteme ale infrastructurii (de exemplu, sistemele de irigații sau canalizare etc.), care trebuie să fie disponibile pentru beneficiul întregii comunități locale.

Publicitatea informației

45. În rapoartele financiare se dezvăluie:

- (a) politica de contabilitate adoptată pentru subvențiile de stat, alte subvenții, inclusiv metodele de reflectare a subvențiilor utilizate în rapoartele financiare;
- (b) caracterul și mărimea subvențiilor de stat reflectate în rapoartele financiare, precum și specificarea celorlalte forme de asistență de stat care au adus întreprinderii avantaje directe;
- (c) condițiile neîndeplinite și alte evenimente legate de asistența de stat care au fost recunoscute.

Prevederi tranzitorii

46. Întreprinderea care pentru prima dată utilizează acest standard trebuie:

- (a) să ajusteze rapoartele financiare în conformitate cu modificările politicii de contabilitate potrivit SNC 8 "Profitul sau pierderea netă a perioadei de gestiune, erorile esențiale și modificările politicii de contabilitate"; sau

(b) să aplice prevederile contabile ale standardului numai pentru subvențiile sau cotele subvențiilor care urmează a fi primite, după data la care acest standard intră în vigoare.

Data intrării standardului în vigoare

47. Prezentul standard intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor de la 1 ianuarie 2003. Se recomandă aplicarea acestui standard anterior acestei date.