

В.И. Цуркану, д.э.н., проф.
И.Н. Голочалава, к.э.н., доц.
Молдавская Экономическая Академия, г. Кишинев

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СУБСИДИЙ В КОНТЕКСТЕ МСФО И НСБУ РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА

Эволюционные процессы в методологии бухгалтерского учета привели к тенденции использования экономического подхода при составлении достоверной финансовой отчетности. В этом контексте, когда применение юридической техники позволяет учесть не только специфические условия заключения договоров, но и исключительность их экономического содержания, необходимо строгое соблюдение принципа приоритета содержания над формой. Одним из таких договоров является договор на получение государственных субсидий. Авторами данной статьи рассмотрены дискуссионные вопросы, обусловленные особенностями бухгалтерского учета государственных субсидий по следующей схеме: действенность принципа приоритета содержания над формой; механизм отображения государственных субсидий: международный и национальный аспекты; бухгалтерский учет субсидий, относящихся к активам, в контексте налогового законодательства. В основу формирования понятия "субсидии" положена их экономическая сущность, а не юридическая форма. Однако в силу исключительности договора о государственных субсидиях при подготовке финансовой отчетности их экономическая сущность вступает в противоречие с юридической формой, которое необходимо нейтрализовать. С этой целью авторами исследована действенность применения принципа приоритета содержания над формой в отношении государственных субсидий в контексте требования достоверности финансовой отчетности. В данной работе проведено сравнение положений международных и национальных стандартов Республики Молдова и предложен методологически верный механизм отображения государственных субсидий на базе доказательства о том, что субсидии: по экономическим характеристикам являются отложенными доходами; признаются как элемент отчетности в качестве обязательств; оцениваются в соответствии с концепцией справедливой стоимости. Во взаимосвязи с применением принципа приоритета содержания над формой и установлением техники отображения субсидий, авторами статьи разработана новая схема учета субсидий, относящихся к активам, основанная на реклассификации обязательств, которая верна с точки зрения методологии бухгалтерского учета и отвечает требованиям налогового законодательства (на примере Республики Молдова). По мнению авторов, такое решение проблемы бухгалтерского учета государственных субсидий соответствует методологии Международных Стандартов Финансовой Отчетности в части экономической трактовки объекта наблюдения.

Ключевые слова: методология бухгалтерского учета; субсидии, относящиеся к активам; принцип приоритета содержания над формой; признание; концепция оценки по справедливой стоимости; доходы будущих периодов; начисленные обязательства.

Постановка проблемы. В настоящее время организации заключают различные финансовые договоры, направленные на достижение коммерческого эффекта. Одним из таких договоров является договор на получение государственных субсидий, специфические условия заключения которого оказывают влияние на методологию их учета.

Эволюционные процессы в методологии бухгалтерского учета привели к тенденции использования экономического подхода при составлении финансовой отчетности, реализация которого осуществляется на базе принципа приоритета содержания над формой. Соблюдение этого принципа обеспечивает выполнение требования представления достоверной информации пользователям финансовой отчетности при принятии ими управленческих решений.

В системе Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО) и в Национальных стандартах бухгалтерского учета (НСБУ) Республики Молдова дано определение субсидий, в основу формирования которого положена их экономическая сущность. Однако в силу исключительности договора о государственных субсидиях их экономическая сущность при подготовке финансовой отчетности вступает в противоречие с юридической формой договора. Для нейтрализации этого противоречия в отношении государственных субсидий необходимо, в контексте концепции достоверности финансовой отчетности, обозначить действенность применения *принципа приоритета содержания над формой*.

Организация, получившая государственную субсидию, находится в особом экономическом положении, поэтому важно достоверно отобразить ее воздействие на содержание финансовой

отчетности. Кроме того, в условиях вариативности признания субсидий актуальным вопросом является установление наиболее методологически *верного механизма отображения государственных субсидий* на базе сравнения положений международных и национальных стандартов Республики Молдова. Это является следующей проблемой, которую, по мнению авторов, необходимо решить.

В контексте применения принципа приоритета содержания над формой и выбора механизма отображения в отчетности государственных субсидий возникает проблема их *бухгалтерского учета*. Наиболее актуальной стороной этого вопроса является учет государственных субсидий, относящихся к активам, поскольку необходимо выбрать оптимальный вариант отражения налога на добавленную стоимость, связанного с ними, отвечающего как методологии учета, так и налоговому законодательству.

Анализ последних достижений и публикаций. Ряд проблем, связанных с формированием понятийного аппарата в отношении различных форм государственной помощи, признанием и оценкой государственных субсидий, исследовали такие ученые, как Д.Александр [1], Н.Карзаева [6], А.Каланов [5], Г.Клычова [7], А.Челаков [12] и др. В Республике Молдова вопросам учета исполнения договора субсидирования посвящены работы ученых-экономистов В.Букур [3], Л.Григорой [4], М.Дима [4] и др. Не обошли вниманием эту проблему и некоторые представители румынской школы бухгалтерского учета.

Однако до сих пор существует проблема разработки техники отображения процесса субсидирования, связанной с применением экономического подхода при подготовке финансовой отчетности – источника представления достоверной информации, которая требует углубленного исследования. Решение этого вопроса особо важно в контексте реформирования национальных систем бухгалтерского учета и актуализации некоторых положений МСФО в национальных стандартах.

Формулирование цели статьи. Цель данного исследования заключается в рассмотрении особенностей техники бухгалтерского учета государственных субсидий в контексте применения международных и национальных стандартов. Исследование проводится по следующей схеме:

- *действенность принципа приоритета содержания над формой применительно к государственным субсидиям;*
- *механизм отображения государственных субсидий: международный и национальный аспекты;*
- *бухгалтерский учет субсидий, относящихся к активам, в контексте налогового законодательства.*

Раскрытие основного материала исследования. *Действенность принципа приоритета содержания над формой применительно к государственным субсидиям.* В условиях жесткой конкуренции, которые сформировались на действующем рынке товаров и услуг, организации заключают различные финансовые договоры, реализация которых способствует достижению соответствующего коммерческого эффекта. Многообразие финансовых договоров обусловлено применением юридической техники, учитывающей разные обстоятельства заключения сделки. Таким договором является договор на получение государственных субсидий, направленных на выравнивание различий в финансовом, информационном и промышленном потенциале в бизнес-среде, который заключается между хозяйствующим субъектом бизнес-сектора и государственным органом.

Известно, что государственная субсидия – это одна из форм государственной помощи, предназначение которой стимулировать новое направление операционной деятельности. К специфическим условиям, определяющим содержание договора на субсидирование, относятся:

- его заключение между государственным органом и хозяйствующим субъектом бизнес-сектора (юридическим или физическим лицом);
- направление операционной деятельности носит, как правило, экономическую целесообразность;
- доленое финансирование (софинансирование) проекта субсидирования;
- обязательность выполнения бизнес-сектором обозначенных в договоре требований, связанных с продвижением нового направления операционной деятельности.

Эти обстоятельства нашли свое отражение в определении понятия «государственные субсидии», сформулированное авторами: это софинансирование, в качестве меры государственной помощи, для получения дополнительной прибыли от операционной деятельности физического, юридического лица или бюджета другого уровня, заключающееся в прямой передаче средств в денежной и натуральной форме.

Из этого следует, что государственные субсидии обладают исключительной особенностью, которая оказывает влияние на методологию их учета.

Необходимо отметить, что проблема методологии учета договоров на получение государственных субсидий как объектов наблюдения возникла сравнительно недавно, поскольку до конца XX столетия субсидии в целях отчетности рассматривались как любые дополнительные доходы, и в разных юрисдикциях их разрешалось отражать либо в составе обязательств, либо в составе капитала. Это объясняется существующей на тот момент методологией бухгалтерского учета, согласно которой одним

из базовых принципов представления информации в отчетности являлся принцип имущественного права (титул собственности).

Ситуация радикально изменилась на современном этапе развития методологии учета, когда была признана методология МСФО [1] как наиболее полно отвечающая основным экономическим тенденциям. Как известно, в основу методологии МСФО положен принцип приоритета содержания над формой, суть которого заключается в использовании при подготовке финансовой отчетности экономического подхода, а именно отражение информации в отчетности, исходя из экономического содержания реального события. Соблюдение этого принципа обеспечивает выполнение требования представления пользователям достоверной информации в финансовой отчетности для принятия ими экономически целесообразных решений.

Однако в условиях многообразия финансово-экономических сделок применение юридической техники оформления договоров зачастую приводит к противоречию между юридической формой и экономическим содержанием. Примерами таких договоров являются: договор о финансовой аренде; конвертируемые облигации; опционы, предусматривающие расчеты денежными средствами на нетто – основе; государственные субсидии. В этой ситуации особенно важно правильно выяснить экономическое содержание договора и на базе эффективно проведенной идентификации представить воздействие исполнения условий договора на финансовое положение организации. Поскольку в специальной экономической литературе достаточно подробно раскрыт вопрос о сущности и воздействии идентификации на признание финансовой отчетности достоверной, рассмотрим ее действенность в отношении государственных субсидий в контексте *принципа приоритета содержания над формой*. Согласно методологии МСФО, идентификация должна проводиться в два этапа [10, с. 34]:

1 этап – идентификация во времени, для признания объекта наблюдения в качестве элемента финансовой отчетности;

2 этап – идентификация по экономическим характеристикам объекта наблюдения, для его квалификации и установления порядка учета.

Как было отмечено выше, как объект наблюдения государственные субсидии являются примером того, когда при отражении в отчетности их форма представления и экономическое содержание входят в противоречие друг с другом.

Для демонстрации этого противоречия раскроем последовательно юридическую и экономическую трактовку государственных субсидий. Так, согласно:

- *юридическому подходу* в каждом случае договорное *право* одной стороны на получение имущества соотносится с соответствующим долгом другой стороны. Исходя из этого, по исполнению договора о государственных субсидиях у организации-получателя признаются активы по праву собственности, отождествляемые с имуществом, и долг перед учредителем (вкладчиком, собственником) в лице государства, в отсутствие требований погашения задолженности денежными средствами;
- *экономическому подходу* по исполнению договора о государственных субсидиях у организации-получателя признаются активы по праву **контроля**, отождествляемые с ресурсами, и от которых в будущем ожидается экономическая выгода, и обязательство государственному органу, погашение которого осуществляется путем оказания конкретных услуг.

Применение различных подходов при подготовке финансовой отчетности (либо юридического, либо экономического) обусловило вариативность признания государственных субсидий в качестве ее элемента, в составе *капитала* при использовании юридического подхода, *либо в составе обязательств* – при экономическом подходе.

Исходя из этого, следует, что в соответствии с современной методологией учета – методологией МСФО, государственные субсидии должны признаваться в составе обязательств.

Не менее важным является и второй этап идентификации, поскольку по его результатам устанавливается техника отражения государственных субсидий как учетного объекта. Обычной практикой является квалификация государственных субсидий в качестве доходов будущих периодов в составе начисленных обязательств. Попробуем ответить на вопрос: не противоречит ли данная квалификация современной методологии учета?

В условиях смещения акцента в сторону экономического подхода видоизменилась и сущность обязательств. С экономической точки зрения у должника возникает обязательство по отсроченным платежам, которое показывает объем средств, привлеченных им в экономический оборот, попадая в который имущество приносит экономическую выгоду. Кроме этого, должник продолжает использовать собственные денежные средства, отвлеченные из процесса расчетов, которые также приносят экономическую выгоду. Поэтому обязательство стало рассматриваться не столько как долг, сколько как источник получения экономической выгоды, эффективное управление которым способствует улучшению финансового положения организации [9, с. 158]. Отсюда и взгляд на обязательство как на отложенные доходы.

С другой стороны, как выше уже доказано, по своим экономическим характеристикам субсидии являются обязательствами, а поскольку их предоставление относится к сделке по передаче услуг, то эти обязательства относятся к классификационной группе «начисленные обязательства» [9, с. 156]. Такая последовательность позволяет отождествить субсидии как отложенные доходы и квалифицировать как объект учета в качестве доходов будущих периодов, подлежащих с целью определения финансового результата пропорциональному распределению по отчетным периодам.

Итак, по результатам двухэтапной идентификации нами доказана целесообразность варианта представления государственных субсидий в составе начисленных обязательств, которые в этом случае:

- ✓ последовательно будут отражены в составе текущих доходов отчетного периода и соотноситься с дополнительными расходами, связанными с выполнением условий их получения. Таким образом, будет соблюден основополагающий принцип методологии учета – метод начислений;
- ✓ проявят себя как метод стимулирования и содействия, поскольку полученная организацией прибыль будет распределена между государством в качестве налога на прибыль, и организацией – в качестве дивидендов или процентов учредителям.

Механизм отображения государственных субсидий: международный и национальный аспекты. Следующей проблемой, которую необходимо решить, является установление техники отображения государственных субсидий. Поскольку порядок отражения государственных субсидий, согласно МСФО, достаточно широко освещен в экономической литературе [3, 4, 8, 11], рассмотрим эту проблему через призму сравнения IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [13] и НСБУ «Собственный капитал и обязательства» [14], который в рамках реформы бухгалтерского учета в Республике Молдова был разработан на основе Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, IAS 20 и других стандартов. Сравнение проведем по основным элементам методологии учета: идентификация, оценка, признание, механизм учета, что в обобщенном виде представлено в таблице 1. На базе проведенного сравнения рассмотрим более детально содержание данной таблицы. Как нами было отмечено, следует четко разграничивать формы государственной помощи и их соответствующие понятия (например, субсидии и субвенции), экономические характеристики и целевое назначение (по результатам идентификации) которых оказывают влияние на порядок учета каждой из этих форм государственной помощи. Этот подход применен и в IAS 20, указывая на возможность возникновения обстоятельств, при которых государственная помощь может принимать разнообразные формы, и различаться как по характеру предоставляемой помощи, так и по обычно связанным с ней условиям, поэтому и государственные субсидии обозначаются разными понятиями. Согласно положениям указанного НСБУ, все виды государственной помощи трактуются как субсидии, под которыми понимается помощь, предоставленная Правительством, другими публичными учреждениями, национальными и международными организациями в форме передачи ресурсов при соблюдении субъектом определенных условий [14], а их порядок учета зависит только от вида организации: коммерческая или некоммерческая.

Таблица 1

Сравнение положений IAS 20 и НСБУ

Критерий сравнения	IAS 20	НСБУ
Идентификация форм государственной помощи	Государственные субсидии при отдельных обстоятельствах идентифицируются в качестве дотаций, субвенций или премий [п. 6]	×
Приоритетная модель оценки	По справедливой стоимости	По первоначальной стоимости
Способ признания	С позиции доходов	<ul style="list-style-type: none"> • с позиции доходов; • с позиции капитала
Варианты отражения в отчетности для последующей оценки	<ul style="list-style-type: none"> • в качестве доходов будущих периодов; • в качестве вычета из первоначальной стоимости 	В качестве доходов будущих периодов
Рекомендация механизма учета	×	Отдельно для: <ul style="list-style-type: none"> • коммерческих организаций; • некоммерческих, в том числе государственных организаций

Источник: разработано авторами

В большинстве случаев количественная оценка субсидий проста, так как периоды, на протяжении которых организация признает связанные с государственной субсидией затраты или расходы, легко определяются и, таким образом, субсидии признаются как доходы в тех же периодах, что и соответствующие расходы.

Несмотря на то, что отдельно в IAS 20 *порядок стоимостной оценки* субсидии не раскрывается, считаем уместным, после ее идентификации, следуя обозначенной нами последовательности (табл. 1), остановиться и на этом вопросе. Согласно тенденции оценки по справедливой стоимости в системе МСФО, стандарт указывает на приоритетность применения этой модели оценки в случае, если государственная субсидия принимает форму передачи немонетарного актива, например, земли или других ресурсов [13]. Так как применение этой модели для данных видов активов является обычной практикой, то и субсидия будет учтена по справедливой стоимости. И, хотя в данном стандарте больше не приводится конкретной информации об оценке субсидий при первоначальном признании других активов, купленных, построенных или приобретенных иным способом за счет полученной субсидии, следует учесть: *первоначальная оценка активов осуществляется по фактическим затратам, что тождественно их оценке по справедливой стоимости*. Это правило относится и к оценке субсидий, представляющих собой финансовую поддержку, предназначенную для покрытия фактических расходов.

Стандартом допускается применение альтернативного подхода, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине [13], однако, как отмечает Д.Александр, «отражение такого события по номинальной стоимости настолько непрозрачно, что недопустимо», приводит к нарушению принципа приоритета содержания над формой и последовательного отражения активов в балансе [1, с. 261].

НСБУ «Собственный капитал и обязательства» предусматривает первоначальную оценку субсидий в зависимости от формы (денежной или неденежной), в которой они были получены. Субсидии, полученные в денежной форме, оцениваются по номинальной стоимости, а неденежные – в размере первоначальной стоимости полученных активов, которая определяется в соответствии со стандартами бухгалтерского учета [14]. Известно, что, в соответствии с современной методологией учета, по номинальной стоимости, являющейся базой оценки в рамках юридического подхода, может оцениваться только один вид монетарных активов – денежные средства, а дебиторская задолженность по предстоящей к получению субсидии при первоначальном признании будет оцениваться исходя из стоимости актива и затрат, сопутствующих проведению сделки. Эта стоимость актива, полученного приобретением, строительством или полученного иным способом, отождествляется со справедливой стоимостью. Более того, следующие положения НСБУ требуют первоначального признания субсидии по схеме: *одновременное увеличение дебиторской задолженности и обязательств* (доходов будущих периодов). Изложенное позволяет сделать вывод о том, что обозначенный в НСБУ подход к оценке субсидии не только противоречив, но свидетельствует об отклонении от принципа приоритета содержания над формой при подготовке отчетности, что отличает национальную систему учета от системы МСФО, базирующейся на концепции экономической оценки. В этой связи авторы придерживаются мнения Д.Александр о нецелесообразности отражения субсидии по номинальной стоимости [1, с. 261].

Как нами уже отмечено, субсидии – это отложенный доход и основным вопросом их учета является соотношение доходов и расходов, связанных с получением и использованием субсидий, поэтому преимущественно и IAS 20, и НСБУ описывают порядок отражения субсидий в финансовой отчетности, и прежде всего, в момент их первоначального признания.

Согласно IAS 20, важным является и то, что государственные субсидии следует систематически признавать в составе прибыли или убытка на протяжении периодов, в которых организация признает в качестве расходов соответствующие затраты, компенсируемые данными субсидиями [13]. Таким образом, несмотря на то, что допускается существование двух подходов к порядку учета государственных субсидий (1 – с позиции капитала; 2 – с позиции доходов), стандарт прямо указывает на приоритетность второго подхода, в соответствии с которым субсидия относится на текущие доходы/расходы [13]. При этом стандарт указывает, что признание в момент получения государственных субсидий в составе прибыли или убытка будет противоречить принципу учета по методу начисления. Исключением являются операции субсидирования, по которым невозможно установить базы для распределения субсидии по периодам, кроме того периода, в котором она была получена [13].

НСБУ допускают применение подхода капитала для субсидий, предоставленных государственным, муниципальным и другим аналогичным субъектам, первоначально отраженных как обязательства (доходы будущих периодов). Такие субсидии после выполнения договорных условий списываются на увеличение других элементов собственного капитала, а затем, в соответствии с решением собственников (органов публичной власти), использованные субсидии могут быть списаны на уставный капитал.

Как ранее отмечалось, порядок оценки определяется единым принципом всех активов: разделения первоначальной и последующей оценки. Последующая оценка субсидий, согласно IAS 20, зависит от выбора одного из двух альтернативных вариантов отражения субсидий, относящихся к активам:

- либо путем отражения в качестве доходов будущих периодов, которые признаются в качестве текущих доходов на систематической и последовательной основе в течение срока полезного использования актива;
- либо путем вычета субсидии при определении балансовой стоимости актива, и в таком случае субсидия рассматривается как корректировка текущих расходов в результате снижения амортизации актива.

Существуют различные мнения относительно применения этих вариантов. Приведем некоторые из них. Сторонники первого варианта считают, что вычет субсидии: нарушает концепцию достоверности, одним из принципов которой является запрет на взаимозачет (доходы будущих периодов засчитываются уменьшением стоимости актива); не соответствует концепции оценки по справедливой стоимости [1, с. 256]. По мнению Д.Александр, с прагматической точки зрения способ вычета субсидий упрощает последующую оценку активов [1, с. 257], но ученый относится к сторонникам первого варианта. Он наряду с уже обозначенными недостатками варианта вычета указывает на проблему возникновения отложенного обязательства, порядок списания которого в последующие периоды усложнит процесс подготовки финансовой отчетности. Согласно балансовому методу, налог на прибыль рассчитывается как разница между балансовой стоимостью актива и его налогооблагаемой базой, определяемой, исходя из покупной стоимости объекта, скорректированной на его процентную ставку. Сторонники варианта вычета субсидии утверждают, что организация не понесла бы определенные расходы, если бы субсидия не была бы предоставлена [8, с. 2271]. Применение этого варианта допускается и IAS 20, и базовыми стандартами, регламентирующими признание и оценку долгосрочных активов, то есть, оба варианта могут быть использованы, поэтому выбор одного из них – это вопрос применения профессионального суждения.

По нашему мнению, проблема выбора указанных вариантов решается при условии четко обозначенной цели получения и использования субсидии:

- ✓ в том случае, если государственная помощь предоставляется для стимулирования и содействия в получении прибыли, то наиболее целесообразно проводить последующую оценку субсидии согласно первому варианту, как отвечающему современной концепции учета и отчетности – Концепции МСФО;
- ✓ в том случае, если целью государственной помощи является покрытие убытков или компенсация понесенных расходов, то наиболее целесообразно проводить последующую оценку согласно варианту вычета, как соответствующему сути прямого воздействия на собственный капитал организации.

В этих условиях при подготовке финансовой отчетности ее составитель должен анализировать каждый договор и:

- четко определить назначение и форму государственной помощи;
- достоверно оценить выгоду, которую получила организация от такой операции в целом и в течение отчетного года, для сравнения с финансовой отчетностью предыдущих периодов и отчетностью других организаций;
- выбрать приемлемый метод учета исполнения договора.

В IAS 20 отсутствуют какие-либо рекомендации в части механизма учета субсидий, а внимание акцентируется, как было указано, на признании и отражении субсидий в отчетности (два варианта).

Согласно положениям НСБУ, все виды государственной помощи трактуются как субсидии, для учета которых рекомендован определенный порядок: для коммерческих организаций субсидии признаются в качестве доходов будущих периодов, которые после выполнения договорных условий списываются на увеличение текущих доходов отчетного периода; для государственных и других аналогичных субъектов, после выполнения договорных условий субсидии списываются на увеличение других элементов собственного капитала [14]. Учитывая тот факт, что характерной чертой субсидий является софинансирование операционной деятельности (мероприятия), в контексте применения положений НСБУ возникают следующие две проблемы, требующие соответствующего решения:

- нарушение принципа соотношения доходов и расходов, так как доходы будущих периодов (субсидия) будут непосредственно включены в состав капитала, а совокупные расходы будут признаны в составе прибыли и убытков;
- не соответствие порядка учета механизму субсидирования, так как в этом случае общее финансирование следует разделить на две составляющие, одна из которых будет отражаться в составе прибыли и убытков, а другая – в составе капитала.

В контексте идентификации и выбора механизма отображения в отчетности исследуемого объекта наблюдения необходимо выделить проблему *бухгалтерского учета субсидий*, решение которой представим на примере государственных субсидий, относящихся к активам.

Следует отметить, что государственные субсидии, относящиеся к активам, чаще всего предоставляются для развития определенного направления операционной деятельности, в рамках которой осуществляется приобретение основных средств, нематериальных активов, предметов лизинга, а также осуществления иных капитальных вложений. В контексте бухгалтерского учета субсидий, относящихся к активам, возникает вопрос отражения налога на добавленную стоимость (НДС), связанного с ними. Очевидно, что при оплате товаров (работ, услуг) за счет субсидий, НДС по этой операции не может быть принят к вычету из общей суммы обязательств перед бюджетом по НДС, поскольку это приведет к повторному принятию НДС в зачет. В экономической литературе [5, с. 20; 6, с. 34; 7, с. 25] рассматриваются три варианта восстановления НДС при операциях субсидирования:

1. Включением в стоимость приобретенного объекта.

2. Включением в состав расходов.

3. Уменьшением доходов.

Чтобы определить порядок учета НДС, оплачиваемого за счет средств субсидий, вначале необходимо проанализировать положения как базовых международных стандартов бухгалтерского учета, так и НСБУ “Долгосрочные нематериальные и материальные активы” [14], и соответствующие статьи Налогового Кодекса Республики Молдова.

Согласно общему подходу, который является унифицированным на международном уровне, актив признается по первоначальной стоимости, состоящей из:

- фактических затрат на приобретение, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на приобретение;

- любых прямых затрат, связанных с приведением актива в рабочее состояние к использованию по назначению, например, затраты на вознаграждение работникам и оплата профессиональных услуг, возникающих в связи с приведением актива в рабочее состояние, затраты на проверку на соответствие актива его функциональному назначению [14].

Следовательно, применение варианта включения НДС в стоимость приобретенного актива (*первый вариант*) в рамках государственного субсидирования невозможно, поскольку он противоречит требованиям нормативной базы бухгалтерского учета.

Рассмотрим действенность *второго варианта*, который не нарушает требований нормативной базы бухгалтерского учета и применяется в юрисдикциях других стран. Однако у составителя финансовой отчетности возникает вопрос: есть ли у налогоплательщика право принять такой НДС к зачету? Согласно Налоговому Кодексу Республики Молдова, основным условием для зачета НДС является факт использования таких товаров (работ, услуг) и имущественных прав для осуществления операций, облагаемых НДС [15]. Это условие выполняется, но при проведении операций, связанных с субсидированием, приводит к повторному возмещению налога. Правила Налогового Кодекса Молдовы прямо не предусматривают возможность включения НДС, уплаченного за счет субсидии в состав расходов, но при этом в них указывается, что сумма НДС, не подлежащая зачету, относится на расходы периода. Следовательно, применение второго варианта вполне целесообразно, при этом составитель отчетности должен помнить, что при оплате товаров (работ, услуг) за счет субсидии сумма НДС не может быть учтена организацией в составе расходов для целей налогообложения прибыли организаций. Итак, при применении второго варианта суммы налога, подлежащие восстановлению, могут быть учтены в составе прочих расходов в размере ранее принятом к вычету, причем в том налоговом периоде, в котором получены суммы предоставляемых субсидий. Считаем нужным подчеркнуть, что в случае получения налогоплательщиком государственных субсидий на возмещение расходов, связанных с оплатой приобретенных активов (работ, услуг), в Налоговом Кодексе Республики Молдова отсутствуют конкретные правила как в части учета суммы НДС, принятой к вычету налогоплательщиком по активам (работам, услугам), так и в части расчета подоходного налога с учетом влияния восстановленного НДС.

Наконец раскроем *сущность третьего варианта* учета восстановления НДС при субсидировании операции по приобретению активов. Этот вариант базируется на следующих умозаключениях: если утверждение о том, что обязательство воплощает в себе доходы будущих периодов истинно, то истинно и обратное – под доходами будущих периодов следует понимать обязательство; если субсидия, как элемент отчетности идентифицирована как обязательство, и относится к группе начисленных обязательств, то возможна ее реклассификация как объекта учета “доходы будущих периодов” в рамках этой группы.

Исходя из этих умозаключений, следует, что, поскольку субсидии относятся к группе начисленных обязательств, возможно восстановление суммы НДС путем уменьшения доли доходов будущих периодов на ту долю, которая соответствует величине обязательства перед бюджетом. В учете

это будет представлять алокацию суммы соответствующей сумме НДС с одного счета начисленных обязательств (доходы будущих периодов) на другой – обязательство перед бюджетом.

По нашему мнению, этот вариант восстановления НДС при субсидировании операции приобретения активов вполне оправдан, так как:

- с точки зрения бухгалтерского учета методологически верен;
- тесно не связан, в отсутствии конкретных правил, с налоговым законодательством;
- прост в применении вне зависимости от варианта отражения субсидии.

Однако считаем, что, так как субсидии по своей экономической сущности относятся к начисленным обязательствам, то наиболее целесообразно отражать данный учетный объект на отдельном счете, например, «Обязательства по особым условиям договора». По нашему мнению, статью «Доходы будущих периодов» следует исключить из баланса, поскольку она является следствием развития концепции динамического баланса.

Механизм бухгалтерского учета государственных субсидий с применением нового счета «Обязательства по особым условиям договора» взамен счета «Доходы будущих периодов» будет соответствовать тенденции учета специфических обязательств, имеющих особые характеристики, на отдельных счетах, например, как это предусмотрено для оценочных обязательств или обязательств, включающих финансовый компонент. Обращаем внимание и на то, что в этом случае название счета будет соответствовать идентифицируемому объекту учета, исходя из его экономического содержания, тогда как при действующем порядке отражения (на счете «Доходы будущих периодов») требуются дополнительные аргументы и обоснования в пользу того или иного порядка учета операций, связанных с государственными субсидиями, что и было продемонстрировано нами выше.

В контексте обозначенных проблем по выбору варианта отражения субсидий и учета восстановления НДС представим их решение на базе следующей ситуации.

Ситуация. Организация получила право на получение государственной субсидии в размере 162 000 \$ (60 % от общих затрат на покупку объекта) для приобретения оборудования с целью расширения своей производственной деятельности. Общие расходы на приобретение оборудования составляют 270 000 \$, включая НДС.

Согласно Учетной политике организации:

– субсидии признаются в качестве:

- начисленных обязательств, при этом бухгалтерский учет ведется на отдельном счете «Обязательства по особым условиям договора»;
- доходов будущих периодов, при этом бухгалтерский учет государственных субсидий ведется на счете «Доходы будущих периодов»;
- субсидии на систематической и последовательной основе в течение срока полезного использования актива переносятся на текущие доходы;
- восстановление суммы НДС осуществляется путем реклассификации обязательств;
- начисление амортизации осуществляется прямолинейным методом;
- предполагаемый срок использования оборудования десять лет.

На основе данных ситуации в бухгалтерском учете производятся следующие записи (табл. 2).

Таблица 2

Бухгалтерские записи признания государственной субсидии на базе МСФО

Содержание операции	Вариант отражения в качестве начисленных обязательств		Вариант отражения в качестве доходов будущих периодов	
	статья отчета	сумма, \$ USA	статья отчета	сумма, \$ USA
1	2	3	4	5
Приобретены основные средства	ДТ сч. Основные средства. КТ сч. Текущие коммерческие обязательства	225 000	ДТ сч. Основные средства. КТ сч. Текущие коммерческие обязательства	225 000
Зачет НДС от стоимости покупки	ДТ сч. Обязательства по налогу на добавленную стоимость. КТ сч. Текущие коммерческие обязательства	45 000	ДТ сч. Обязательства по налогу на добавленную стоимость. КТ сч. Текущие коммерческие обязательства	45 000

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5
Зачислена субсидия	ДТ сч. Текущие счета в	162 000	ДТ сч. Коммерческая	162 000

	национальной валюте. КТ сч. Обязательства по особым условиям договора		дебиторская задолженность внутри страны. КТ сч. Доходы будущих периодов	
Погашена задолженность перед поставщиком оборудования	ДТ сч. Текущие коммерческие обязательства. КТ сч. Текущие счета в национальной валюте	270 000	ДТ сч. Текущие коммерческие обязательства. КТ сч. Коммерческая дебиторская задолженность внутри страны	270 000
Отнесена доля субсидии по выполнению условий, к доходам отчетного периода (без НДС)	ДТ сч. Обязательства по особым условиям договора. КТ сч. Прочие операционные доходы	13 500	ДТ сч. Доходы будущих периодов. КТ сч. Прочие операционные доходы	13 500
Восстановлена сумма НДС	ДТ сч. Обязательства по особым условиям договора. КТ сч. Обязательства по налогу на добавленную стоимость	2 700	ДТ сч. Доходы будущих периодов. КТ сч. Обязательства по налогу на добавленную стоимость	2 700
Начислена амортизация оборудования	ДТ Счета затрат. КТ сч. Амортизация основных средств	22 500	ДТ Счета затрат. КТ сч. Амортизация основных средств	22 500

Источник: разработано авторами

Выводы. В основу формирования понятия «субсидии» положена их экономическая сущность, а не юридическая форма. Однако при подготовке финансовой отчетности в силу исключительности договора о государственных субсидиях при подготовке финансовой отчетности экономическая сущность вступает в противоречие с юридической формой договора, и необходимо его нейтрализовать.

В этой ситуации особенно важно правильно выяснить экономическое содержание договора и на базе эффективно проведенной идентификации представить воздействие исполнения условий договора на финансовое положение организации. Согласно методологии МСФО, идентификация должна проводиться в два этапа.

В рамках первого этапа исследована действенность применения принципа приоритета содержания над формой в отношении государственных субсидий в контексте требований концепции достоверности финансовой отчетности.

На втором этапе в результате сравнительного анализа положений международных и национальных стандартов Республики Молдова предложен методологически верный механизм отображения государственных субсидий на базе доказательства о том, что субсидии, являющиеся по экономическим характеристикам отложенными доходами, признаются как элемент отчетности в качестве обязательств, оценка которых осуществляется в соответствии с концепцией справедливой стоимости. Во взаимосвязи с применением принципа приоритета содержания над формой и установлением техники отображения субсидий, разработана новая схема учета субсидий, относящихся к активам, основанная на реклассификации обязательств, которая верна с точки зрения методологии бухгалтерского учета и отвечает требованиям налогового законодательства (на примере Республики Молдова). По мнению авторов, такое решение данной проблемы бухгалтерского учета государственных субсидий, соответствует методологии МСФО в части экономической трактовки объекта наблюдения. Однако, существует еще ряд проблем, среди которых разработка методики распределения субсидий по периодам и их соотнесение с расходами отчетного периода.

Список использованной литературы:

1. *Александр Д.* Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / *Д.Александр, А.Бриттон, Э.Йориссен*; пер. с англ. *В.Бабкин, Т.Седова*. – М.: Вершина, 2005. – 886 с.
2. *Баймашкин Ю.* Формирование налогового потенциала региона путем субсидирования / *Ю.Баймашкин* / Вестник Челябинского государственного университета / Серия: Экономика. – 2012. – № 10 (264), Вып. 38. – С. 61–64.

3. Букур В. Учет приобретения сельскохозяйственной техники по проекту 2KR в Республике Молдова / В.Букур, М.Григори // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – № 6. – С. 68–73.
4. Дима М. Международные стандарты финансовой отчетности: практика применения для руководителей и главных бухгалтеров / М.Дима, Л.Григорой. – К. : «Universul» ІР, 2009. – 320 с.
5. Каланов А. Государственные субсидии: учет и налогообложение / А.Каланов // Журнал МСФО: практика и применение. – 2008. – № 4. – С. 15–22.
6. Карзаева Н. Бухгалтерский и налоговый учет субсидий / Н.Карзаева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 1. – С. 27–36.
7. Клычова Г. Адаптация МСФО (IAS 20) «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» в целях применения в отечественной учетной практике / Г.Клычова, Р.Нуриева //Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 4 (346). – С. 16–28.
8. Применение МСФО (Ernst&Young) : в 5 ч. / Пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008.
9. Цуркану В. Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ-му столітті : монографія / В.Цуркану, І.Голочалова ; за заг. ред., із передм. С.Ф. Легенчука. – Житомир : ЖДТУ, 2015. – 420 с.
10. Цуркану В. Идентификация – важный логический прием при подготовке финансовой отчетности/ В.Цуркану, І.Голочалова / Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2015. – № 5. – С. 28–36.
11. Цуркану В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами / В.Цуркану, І.Голочалова. – Кишинэу : АСАР, 2014. – 480 с.
12. Челаков А. Совершенствование бухгалтерского учета субсидий и компенсаций на сельскохозяйственных предприятиях: автореф. дис. ... канд. экон. Наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А.Челаков. – Ростов-на-Дону, 2005 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.dlib.rsl.ru/loader/view/.
13. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartreport/>.
14. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Молдова (на 23.10. 2013) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew/>.
15. Налоговый Кодекс Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/taxes/laws/>.

References:

1. Aleksander, D., Britton, A. and Iorissen, E. (2005), *Mejdunarodnie standarty finansovoy otciotnosti: ot teorii k practice*, translated by Babkin, V., Sedova, T., Vershina, Moscow, 886 p.
2. Baijmashkin, Ju. (2012), “Formirovanie nalogovogo potenciala regiona putiom subsidirovanija”, *Bulletin of Chelyabinsk State University*, No. 10 (264), series Economy. Vol. 38, pp. 61–64.
3. Bukur, V. and Grigori, M. (2012), “Uchet priobretenia el’skohoziastvennoj tehniki po proectu 2KR v Republice Moldova”, *Journal Economy agricultural and processing enterprises*, No. 6, pp. 68–73.
4. Dima, M. and Grigoroj, L. (2009), *Mejdunarodnie standarty finansovoy otciotnosti: practica primenenija dlja rucovoditelej i glavnyh buhgalterov*, Universul ІР, Kishinev, 320 p.
5. Kalanov, A. (2008), “Gosudarstvennye sybsydiy: uchet i nalogooblogenie”, *Journal IFRS: practica i primenenie*, No. 4, pp. 15–22.
6. Karzaeva, N. (2014), “Buhgalterskiy i nalogovyj uchet sybsidiy”, *Buhgalterskiy uchet v sel’skom hoziaystve*, No. 1, pp. 27–36.
7. Klychova, G. and Nurieva, R. (2015), “Adaptacija MSFO (IAS 20) “Uchet gosudarstvennyh subsidij i rascrytie informacii o gosudarstvennoj pomoshhi” v celiah primenenja v otecestvennoj uchetnoj practice”, *Journal Internation Accounting*, No. 4 (346), pp. 16–28.
8. Ernst and Young (2008), *Primenenie MSFO*, translated by Vanshtain, D., 3rd ed., Alpina Bussiness Books, Moscow.
9. Tsurcanu, V. and Golochalova, I. (2015), “Problemy buhgalterscogo ucheta objazatel’stv: evoljucija i sovremennoe sostojanie”, in Legenchuc, S.F. (Ed.), *Development of accounting, economic analysis and auditing in XXI century*, ZhSTU, Zhytomyr, 420 p.
10. Tsurcanu, V. and Golochalova, I. (2015), “Identificacija – vajnyj logicesciy prijom pri podgotovce finansovoj otcetnosti”, *Bulletin of professional accountants*, No. 5, pp. 28–36.

11. Tsurcanu, V. and Golochalova, I. (2014), *Sostavlenie finansovoy otchetnosti v sootvetstvi s mezhdunarodnymi standartami*, АСАР, Kishinev, 480 p.
12. Chelakov, A. (2005), *Sovershenstvovanie buhgalterskogo ucheta subsidiy i kompensatsui na sel'skohoziastvennyh predpriyatiyah*: Author's abstract, Rostov-on-Don, available at: www.dlib.rsl.ru/loader/view/
13. *Mejdunarodnie standarty finansovoy otchetnosti* (2015), available at: www.mf.gov.md/actnorm/contabil
14. *Nacional'nye standarty buhgalterskogo ucheta v Republice Moldova* (2013), available at: www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew/
15. *Nalogovyj Codex v Republice Moldova* available at: www.mf.gov.md/ru/actnorm/taxes/laws/

ЦУРКАНУ Виорел Иванович – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Молдавской Экономической Академии, г. Кишинев

Научные интересы:

- концептуальные основы финансовой отчетности;
- качественные характеристики и их применение для обеспечения достоверности информации.

E-mail: vturcanu@mail.ru

ГОЛОЧАЛОВА Ирина Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Молдавской Экономической Академии, г. Кишинев

Научные интересы:

- современная методология бухгалтерского учета;
- составление финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

E-mail: monomah5@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 31.03.2016.