

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ (ДОТАЦИЙ) В ПОЛЬШЕ В ПОЛИТИКЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ЖУК К.

Католический университет Люблина имени Иоанна Павла II, Польша

E-mail: phareconsulting@o2.pl

С момента вступления Польши в Европейский союз польские предприятия могут пользоваться государственной помощью в различных формах, в том числе на инвестиции, исследования и разработки, консультирование, повышение квалификации, финансирование участия в выставках, финансирование доплат заработной платы работников-инвалидов, на погашение части кредита. Целью данной публикации является анализ способа учета государственной помощи, предоставленной для организации в политике бухгалтерского учета в зависимости от вида полученных грантов.

Предприятия должны сами выбрать форму учета дотаций как в бухгалтерских книгах, так и при представлении финансовой отчетности, а также записать эти формы учета и отчетности в принятой на предприятии политике бухгалтерского учета. В политике бухгалтерского учета предприятия указывают принципы создания резервов и раскрытия условных обязательств, связанных с дотацией. Предприятия могут использовать упрощения и не создавать резервов, не раскрывать условных обязательств, связанных с дотацией, если эти события не являются существенными.

Предприятия в политике бухгалтерского учета в бухгалтерских книгах указывают момент записи получения средств с дотации – в момент появления на банковском счете или получения письменного решения от финансирующего учреждения об утверждении окончательного решения о платеже. В бухгалтерской политике надо определить принципы разделения операций на счетах дотации и систему защиты данных и файлов, в том числе бухгалтерских документов, счетов и других документов, связанных с полученной дотацией, а также необходимого срока архивирования.

Ключевые слова: Европейский союз, учетная политика, государственная помощь, субсидия.

Библиогр.: 10 назв.

PRESENTATION OF STATE SUPPORT (GRANTS) IN ACCOUNTING POLICY OF POLAND

Dr. ŻUK K. PhD

The John Paul II Catholic University of Lublin, Poland

Since admission of Poland to the European Union Polish enterprises can make use of the state support in various forms including support in investments, investigations and developments, consulting, higher qualification, financing of exhibition participation, salary additional payments for invalid workers, repayment of loan portions. The purpose of the given publication is to make an analysis of accounting method for state support which is granted for an organization within the frameworks of the accounting policy depending on the obtained grants.

Enterprises must select themselves a grant accounting form as in account books so while presenting financial reporting and these accounting and reporting forms must be reflected in the enterprise policy of accounting. The enterprise accounting policy indicates principles for creation of reserves and conditional obligations related with grants. Enterprises can use some simplifications and they can exclude creation of reserves and withhold conditional obligations concerning the grants if these measures are considered as insignificant.

In accordance with the enterprise accounting policy account books must contain recordings on grant provision when a grant is transferred to the bank account or when an enterprise receives a written notice confirming final decision about payments from a financing institution. The accounting policy must determine principles of bank operation break-up on grant accounts and security system of data and files including accounting documents, accounts and other documents related to the obtained grant and the required archivation term.

Keywords: European Union, accounting policy, state support, grants.

Ref.: 10 titles.

Введение. С момента вступления Польши в Европейский союз польские предприятия могут пользоваться государственной помощью в раз-

личных формах, в том числе на инвестиции, исследования и разработки, консультирование, повышение квалификации, финансирование

участия в выставках и доплат заработной платы работников-инвалидов, на погашение части кредита. Бухгалтерский учет государственной поддержки приносит немало проблем как для теоретиков, так и для практиков, поскольку существует большое разнообразие форм получения государственных дотаций.

Хозяйственные предприятия должны сами выбрать форму учета дотаций как в бухгалтерских книгах, так и при представлении финансовой отчетности, а также записать эти формы учета и отчетности в принятой на предприятии политике бухгалтерского учета. Вопрос субсидий тоже связан с предоставлением и раскрытием условных обязательств в связи с необходимостью соблюдения субъектами хозяйствования обязательств по подписанному грантовому соглашению. В специальной литературе данные проблемы еще недостаточно отражены, что означает их чрезвычайную важность и актуальность. Именно этим определяется заинтересованность автора рассматриваемой проблемой. Цель данной публикации – анализ принципов предоставления государственной поддержки в политике бухгалтерского учета хозяйственных предприятий, основанной на Законе Республики Польша о бухгалтерском учете от 29 сентября 1994 г. [1] (далее – Закон о бухгалтерском учете).

В статье использован анализ специальной литературы, положений названного закона, национального стандарта бухгалтерского учета [2] и международных стандартов финансовой отчетности [3] (далее – МСФО).

Политика бухгалтерского учета. В соответствии со ст. 3 п. 1 п/п 11 Закона о бухгалтерском учете принятые на предприятии принципы бухгалтерской политики означают выбор и использование предприятием решений, разрешенных законом, в том числе изложенных в МСФО и обеспечивающих требуемое качество финансовой отчетности. Хозяйственные предприятия должны иметь документацию, описывающую на польском языке принципы бухгалтерской политики (бухгалтерского учета), в частности в отношении [1, ст. 10, п. 1]:

- 1) определения финансового года и входящих в его состав периодов отчетности;
- 2) методов оценки активов и пассивов и определения финансового результата;

3) методов бухгалтерского учета, в том числе как минимум:

а) плана счетов предприятия с указанием счетов главной книги, принятых правил для классификации событий, принципов проведения счетов вспомогательных книг и их связи с общей книгой счетов;

б) перечня бухгалтерских книг, а при их проведении с помощью компьютера – списка баз данных, составляющих компьютерные бухгалтерские книги, с описанием их структуры, взаимосвязей, а также функций в организации совокупности бухгалтерских книг и в процессах обработки данных;

в) описания системы обработки данных, а при проведении счета с помощью компьютера – описания компьютерной системы, в том числе перечня программ, процедур и функций в зависимости от структуры программного обеспечения, включая описание алгоритмов и параметров, а также программное обеспечение, принципы защиты данных, а также методы защиты доступа к данным и системам их обработки, определение версии программного обеспечения и даты начала его эксплуатации;

4) системы защиты данных и файлов, в том числе бухгалтерских документов, счетов и других документов, которые составляют основание для проведения записей.

Учет дотаций в Законе о бухгалтерском учете. Закон о бухгалтерском учете довольно поверхностно регулирует вопрос бухгалтерского учета государственного дофинансирования в Польше [4, с. 191]. Во первых, в ст. 3 закона [1] приведено определение других операционных расходов и доходов, как расходов и доходов, косвенно связанных с основной деятельностью предприятия, в частности расходов и доходов, связанных с передачей или получением, в том числе в виде дарственной, бесплатных активов, включая денежные средства для иных целей, чем приобретение или производство основных средств, объектов незавершенного строительства или нематериальных и юридических активов.

Во вторых, приложение 1 к Закону о бухгалтерском учете представляет собой образец (модель) финансовой отчетности для организаций, не являющихся банками или страховыми компаниями, составная часть отчетности для

которых – это Отчет о прибылях и убытках. В Отчет о прибылях и убытках, в том числе прочих операционных доходах, входят:

- прибыль от продажи основных средств;
- дотации;
- прочие операционные доходы.

В третьих, Закон о бухгалтерском учете в ст. 41 определяет принципы фиксирования в книгах признанных дотаций, полученных для финансирования основных средств и нематериальных активов. Согласно этой статье, в доходы в периодах между отчетами включают средства, полученные для финансирования приобретения основных средств, включая активы для строительства и развития, если в соответствии с другими законами они не увеличивают основной капитал [4, с. 191]. Доходы в этом периоде постепенно увеличивают количество других операционных доходов параллельно с отписыванием средств на амортизацию либо износ основных средств, или затрат на разработку финансируемых источников [5, с. 208].

Еще одна из проблем учета дотаций в бухгалтерском учете и финансовой отчетности – учет событий, появившихся после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности. В соответствии со ст. 54 п. 1 Закона о бухгалтерском учете, если после составления годовой бухгалтерской отчетности и до ее утверждения получена информация о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую отчетность или позволяют предположить, что действия, планированные данным субъектом, не являются оправданными, он должен изменить отчетность. Необходимо сделать соответствующие записи на счетах финансового года и уведомить об этом аудитора, который оценивал или оценивает данный отчет. Если события, которые произошли после того, как был подготовлен баланс, не меняют состояния, существующего на день баланса, то соответствующие объяснения должны быть включены в дополнительные информации и объяснения. В соответствии со ст. 54 п. 2 Закона о бухгалтерском учете, если информация об этих событиях была получена после утверждения годовой финансовой отчетности, их последствия отражаются в отчетности за финансовый год, в котором информация была получена.

В ситуации, когда на данном предприятии появляются вопросы, не включенные в Закон о бухгалтерском учете, в соответствии со ст. 10 п. 3 Закона о бухгалтерском учете можно использовать международные стандарты финансовой отчетности. Именно так происходит в случае дотации [6, с. 357]. При этом применяются международные стандарты бухгалтерского учета № 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [7] и № 41 «Сельское хозяйство» [8], интерпретация SIC-10 (Постоянный интерпретационный комитет) «Правительственная помощь при отсутствии конкретной связи с операционной деятельностью» [9].

Резервы и условные обязательства, связанные с дотациями. При учете дофинансирования в бухгалтерском учете и представлении его в финансовой отчетности появляются проблемы, связанные с образованием резервов и раскрытием условных обязательств, предусмотренных в соглашении, которое должен выполнить получатель дотации в связи с полученной помощью. Подписание соглашения о дотации накладывает на исполнителя обязательства, которые должны быть выполнены как во время реализации проекта, так и в течение нескольких лет (обычно три года или пять лет), следующих за расчетным годом окончания дотации. Часто к таким обязательствам относятся: проведение бизнеса, запрет изменения формы бизнеса, сохранение приобретенных за дофинансирование активов и сохранение размещения данных активов в этом же районе или области, выделение средств, полученных с погашения кредитов на экологические инвестиции, достижение и поддержка показателей (например, сохранение перечня внедренных во время реализации проекта товаров и услуг, новые инвестиции, полученный экологический эффект, сохранение рабочих мест, созданных в рамках проекта, в том числе для работников в особых ситуациях, таких как инвалиды или длительно безработные).

Иногда возникают проблемы при выполнении обязательств, записанных в условиях о дотации, вызванные рыночными условиями. Например, проблемы с удержанием новых рабочих мест или финансовое положение может не позволить расходы на запланированные инвестиции. Невыполнение условий соглашения

о предоставлении дотации может привести к последствиям, связанным с возвращением всей или части дотации вместе с установленными процентами.

Предприятие должно проанализировать свое положение с точки зрения выполнения возможных требований по условным обязательствам (например, связанных с условиями, которые будут выполнены), или в случае возникновения опасности для условий рассмотреть вопрос о необходимости формирования резервов [10, с. 191]. Резервы были определены в ст. 3 п. 1 п/п 21 Закона о бухгалтерском учете как обязательства, для которых срок и сумма не являются бесспорными.

В соответствии со ст. 7 п. 1 п/п 5 Закона о бухгалтерском учете в Отчет о прибылях и убытках необходимо включить резервы на случаи риска, угрожающие убытками и другими событиями. В соответствии со ст. 7 п. 2 такие события должны быть включены в финансовую отчетность, даже если они появляются между днем баланса и датой, в которой наступает закрытие счетов.

Принципы создания резервов регулируются ст. 35д Закона о бухгалтерском учете, согласно которой такие резервы создаются для весьма вероятных будущих обязательств, которые могут быть надежно оценены. В частности, таких как потери в деловых операциях, в том числе при предоставлении гарантий кредитных операций, последствий судебных разбирательств. Данные резервы включаются в состав прочих операционных, финансовых или чрезвычайных расходов в зависимости от обстоятельств, с которыми будущие обязательства связаны [1, ст. 35, п. 2].

Условные обязательства определены в ст. 3 п. 1 п/п 28 Закона о бухгалтерском учете как обязательства выполнения определенных работ, осуществление которых зависит от наступления определенных событий. Условные обязательства отражаются не в бухгалтерском балансе и в Отчете о прибылях и убытках, а в дополнительных информациях и объяснениях.

Резервы и условные обязательства рассматриваются в национальном стандарте бухгалтерского учета (НСБУ) № 6 «Резервы, отложенные расходы, условные обязательства» [2]. Этот стандарт вводит различия между резервами

и отложенными расходами в период между отчетами и условными обязательствами. Резервы и расходы будущих периодов отражают результаты выполнения существующих обязательств, при этом вполне вероятно, что для того чтобы выполнить их, будет необходим отток ресурсов, содержащих в себе экономические выгоды [2, п. 2.5]. Условные обязательства отражают результаты возможных обязательств, поскольку только будущие события дадут информацию о том, что на предприятии лежит данное обязательство, выполнение которого может привести к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды [2, п. 2.5]. События, связанные с операционной деятельностью, требуют создать отложенные расходы. События, связанные с неоперационной деятельностью, финансовыми операциями, с иным риском, чем общий риск проведения операционной деятельности, требуют создания резерва [2, п. 2.5].

По данным НСБУ № 6 (п. 3.2), резервы создаются только тогда, если:

- а) организация имеет текущее обязательство (юридическое или подразумеваемое), возникающее из прошлых событий;
- б) вполне вероятно, что обязательство может привести к использованию текущих или будущих активов предприятия;
- в) возможна разумная оценка суммы обязательства.

В НСБУ № 6 (пп. 3.18–3.20) урегулированы принципы учета условных обязательств. Соответствие этим критериям осуществляется в два этапа. В первом предприятие проверяет, является ли данное обязательство маловероятным (вероятность наступления события меньше, чем вероятность того, что событие не произойдет). Далее организация проводит оценку того, что возможность возникновения оттока денежных средств маловероятна или нет. Если возможность оттока средств значительна, то предприятие выявляет существование обязательства, в противоположной ситуации необходимость выявления условного обязательства не возникает [2, пп. 3.18–3.20].

Выявление условных обязательств в дополнительных информациях и объяснениях к Отчету о прибылях и убытках регулирует п. 5.4. НСБУ № 6. Для каждого вида условного обязательства предприятие представляет крат-

кое описание характера условного обязательства с выявлением следующей информации:

а) оценка суммы его финансовых последствий;

б) указание на существование неопределенности в отношении суммы или сроков оттока денежных средств;

в) возможность получения возврата денежных средств [2, п. 5.4].

НСБУ № 6 (п. 3.21) дает возможность использовать упрощения, позволяющие избежать создания резерва по обязательствам, накопленным расходам или по раскрытию условных обязательств, если это упрощение не окажет существенного негативного влияния на четкое и достоверное представление ситуации о материальном и финансовом положении и финансовых результатах предприятия. Как минимум на отчетную дату организация должна оценить выявленные условные обязательства. Предприятие определяет, насколько вероятным стал отток ресурсов, что делает необходимым создание резервов. Предприятие показывает это в книгах бухгалтерского учета и финансовой отчетности за период, в котором произошло изменение данной вероятности [2, п. 4.18].

Предприятия в политике бухгалтерского учета должны определить правила создания резервов, раскрытия условных обязательств, касающихся дотации. В политике бухгалтерского учета они могут использовать упрощения, основанные на несоздании резервов, связанных с дотацией, если эти события не являются существенными.

ВЫВОДЫ

Целью настоящей публикации является представление помощи в политике бухгалтерского учета. Предприятия в политике бухгалтерского учета должны:

1) указать принципы создания резервов и раскрытия условных обязательств, связанных с дотацией, или использования упрощений отказа от предоставления и раскрытия условных обязательств, связанных с дотацией, если эти события не являются существенными;

2) определить в политике бухгалтерского учета принципы разделения операций на счетах дотации;

3) определить систему защиты данных и файлов, в том числе бухгалтерских документов, счетов и других документов, связанных с полученной дотацией, а также необходимого срока архивирования, указанного в Законе о бухгалтерском учете и в договоре о дотации;

4) указать в бухгалтерских книгах момент записи получения средств с дотации – в момент появления на банковском счете или получения письменного решения от финансирующего учреждения об утверждении окончательного решения о платеже.

ЛИТЕРАТУРА

1. **О бухгалтерском учете:** Закон Республики Польша от 29 сентября 1994 г. // *Journal of Laws*. – 2002. – № 76. – It. 694.

2. **Резервы,** отложенные расходы, условные обязательства: постановление Комитета по бухгалтерским стандартам РП от 14 октября 2008 г. № 7/08 по принятию национальных стандартов бухгалтерского учета № 6.

3. **О принятии** определенных международных стандартов бухгалтерского учета в соответствии с Распоряжением № 1606/2002 Европейского парламента и Совета: Распоряжение Комиссии ЕС от 3 ноября 2008 г. № 1126/2008. – Свод законов ЕС РП L320, 29.11.2008.

4. **Wrona, M.** Ujęcie w Księgach Rachunkowych i w Sprawozdaniu Finansowym Dotacji z Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działanie 1.4-4.1 “Wsparcie Projektów Celowych Oraz Wsparcie Wdrożeń Wyników B+R”, *Czasopismo / M. Wrona, K. Żuk // Roczniki Ekonomii i Zarządzania*. Tom 3 (39). – Lublin: KUL, 2011. – С. 185–201.

5. **Żuk, K.** Ujęcie Księgowe Pomocy Finansowej Uzyskiwanej Przez Wstępnie Uznane Grupy Producentów Owoców i Warzyw / K. Żuk // *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*. – Wrocław, 2013. – С. 199–212.

6. **Żuk, K.** Zmiany Zasad (Polityki) Rachunkowości w Zakładach Pracy Chronionej, *Czasopismo / K. Żuk // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. Tom 54, No 60 (116). – Warszawa, 2011. – С. 351–363.

7. **Учет** государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи: Международный стандарт бухгалтерского учета № 20. – Регламент Комиссии (ЕС) № 1126/2008.

8. **Сельское** хозяйство: Международный стандарт бухгалтерского учета № 41. – Регламент Комиссии (ЕС) № 1126/2008.

9. **Государственная** помощь – нет конкретной связи с операционной деятельностью: Интерпретация SIC-10 (Постоянный интерпретационный комитет). – Регламент Комиссии (ЕС) № 1126/2008.

10. **Uryga, J.** Средства из Европейского союза, классификация, функционирование, бухгалтерский учет, отчетность / J. Uryga, B. Magielski, I. Bienias. – Гданьск: Из-во ODDK, 2007. – 375 с.

REFERENCES

1. **On Accounting** Records. Law of Republic of Poland dated September 29, 1994. (2002) *Journal of Laws*, 76, item 694 (Polish).
2. **Reserves, Deferred Expenses, Conditional Obligations.** *Regulations of Committee on Accounting Standards of Republic of Poland*, dated October 14, 2008. No 7/08 on Promulgation of National Accounting Standards No 6.
3. **On Promulgation** of Specific International Accounting Standards in Accordance with Edict No 1606/2002 of European Parliament and Council: Regulations of EU Commission No 1126/2008 dated November 3, 2008. *Code of Laws of European Union and Republic of Poland L320*, 29.11.2008.
4. **Wrona, M., & Żuk, K.** (2011) Ujęcie w Księgach Rachunkowych i w Sprawozdaniu Finansowym Dotacji z Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka Działanie 1.4–4.1 “Wsparcie Projektów Celowych Oraz Wsparcie Wdrożeń Wyników B+R”, *Czasopismo. Roczniki Ekonomii i Zarządzania* [Annals of Economics and Management], 3 (39), 185–201 (Polish).
5. **Żuk, K.** (2013) Ujęcie Księgowe Pomocy Finansowej Uzyskiwanej Przez Wstępnie Uznane Grupy Producentów Owoców i Warzyw. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu* [Scientific Papers of the University of Economics in Wrocław]. Wrocław, 199–212 (Polish).
6. **Żuk, K.** (2011) Zmiany Zasad (Polityki) Rachunkowości w Zakładach Pracy Chronionej, *Czasopismo. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* [Accounting Theory Papers], 54 (60), 351–363 (Polish).
7. **Accountin** of State Subsidies and Disclose of Information on State Support. International Accounting Standard No 20. (*EU Commission Rules No 1126/2008*).
8. **Agriculture:** International Accounting Standard No 41. (*EU Commission Rules No 1126/2008*).
9. **State Support** – no Concrete Relation to Operation Activity. Interpretation SIC-10 (Standing Interpretation Committee). (*EU Commission Rules No 1126/2008*).
10. **Uryga, J., Magielski, B., & Bienias, I.** (2007) *Grants of European Union, Classification, Functioning, Accounting, Recordings*. Gdansk: Publishing House ODDK. 375 p. (Polish).

Поступила 25.08.2014