

ACCOUNTING TREATMENT OF GOVERNMENT INCENTIVES IN ENTREPRENEURSHIP

RAČUNOVODSTVENI TRETMAN DRŽAVNIH POTPORA U PODUZETNIŠTVU

CITA, Melita

Abstract: According to the accounting standards the government incentives are the government help in the form of resources transfer to an entrepreneur in exchange for the past or the future fulfilment of certain conditions related to the entrepreneur's business activities. They have an important role in stimulating the economy. The main problem in the accounting treatment of government incentives is when to recognize them and where to recognize them. The government incentives can be immediately shown as income, but there are also cases when they are temporarily shown as deferred acknowledgement of income.

Key words: government incentives, recognition in accounting

Sažetak: Prema računovodstvenim standardima državne potpore jesu pomoći države u obliku transfera resursa poduzetniku u zamjenu za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja poduzetnika. One imaju važnu ulogu u poticanju gospodarstva. Glavni problem u računovodstvu državnih potpora je kada ih priznati i gdje ih priznati. Državne potpore se mogu odmah iskazati kao prihodi, ali postoje i slučajevi kada se privremeno iskazuju kao odgođeno priznavanje prihoda.

Ključne riječi: državne potpore, priznavanje u računovodstvu



1. Uvod

Državne potpore imaju važnu ulogu u poticanju gospodarstva. Država, a pod državom se smatraju vlada i njezine agencije bilo da su na lokalnoj, državnoj ili međunarodnoj razini, zainteresirane su za razne oblike pomoći poduzetnicima.

Računovodstveni tretman državnih potpora za poduzetnike utvrđen je Zakonom o računovodstvu [1], Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (dalje: MSFI), Međunarodnim računovodstvenim standardima (dalje: MRS) za velike poduzetnike [2], odnosno Hrvatskim standardima financijskog izvješćivanja (dalje: HSFI) za male i srednje poduzetnike [3]. Odredbe o državnim potporama nalaze se u sljedećim računovodstvenim standardima: MRS 20 – Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći, MRS 41 – Poljoprivreda, HSFI 5 Dugotrajna nematerijalna imovina (točka 10), HSFI 11 Potraživanja (točke 18 i 27), HSFI 14 Vremenska razgraničenja (točke 7, 21 i 22), HSFI 15 Prihodi (točke 12, 37 i 38) i HSFI 17 Poljoprivreda (točke 14,15 i 16). Nema bitnih razlika u računovodstvu državnih potpora kod poduzetnika koji primjenjuju HSFI-e u odnosu na poduzetnike koji ih ne primjenjuju.

Cilj ovog rada je ispravno evidentiranje državnih potpora u financijskim izvještajima u skladu sa računovodstvenim standardima kako bi se osigurala usporedivost s financijskim izvještajima poduzetnika za prethodna razdoblja, kao i sa financijskim izvještajima drugih poduzetnika.

2. Zakonska regulativa državnih potpora u Republici Hrvatskoj

Osnovni propisi kojim se uređuju državne potpore u Republici Hrvatskoj su Zakon o državnim potporama [4] i Uredba o državnim potporama [5].

Iz Zakona o državnim potporama proizlazi da bi se neka mjera države smatrala državnim potporom moraju kumulativno biti ispunjena sljedeća četiri kriterija:

- 1) potpora mora biti dodijeljena iz državnih sredstava,
- 2) dodjelom potpore pojedini poduzetnik (korisnik državne potpore) stavlja se u povlaštenu položaj u odnosu na konkurente,
- 3) potpora se dodjeljuje na selektivnoj osnovi, a selektivnost se ne odnosi samo na poduzetnika, nego se može odnositi i na cijeli sektor, odnosno na cijelu regiju,
- 4) dodjelom potpora narušava se ili prijeti narušavanju tržišnog natjecanja u mjeri u kojoj to može utjecati na trgovinu Republike Hrvatske i država članica Europske unije.

U slučaju da nedostaje samo jedan od gore navedenih uvjeta, ne radi se o državnoj potpori.

Državne potpore mogu se podijeliti na tri vrste:

- 1) državne potpore koje se odnose na imovinu,
- 2) državne potpore povezane s приходima i
- 3) na bespovratne zajmove.

Državne potpore koje se odnose na imovinu su potpore gdje je potrebno da poduzetnik koji zadovoljava uvjete za potporu izgradi, kupi ili na drugi način pribavi

dugotrajnu imovinu. Državne potpore povezane s prihodom odnose se na odobravanje potpora pod preduvjetom ispunjenja određenih obveza vezanih uz troškove poslovanja i priznaju se kao prihod u razdoblju u kojem se ostvaruju rashodi s naslova kojih je potpora primljena. Beskamatni zajmovi su zajmovi što ih država daje s namjerom da pod određenim propisanim uvjetima oprosti poduzetniku otplatu. Postoje različiti oblici državnih potpora kao što su npr. državne pomoći u svezi poreza na dobit, državne pomoći u obliku dugotrajne imovine, državne pomoći u obliku potraživanja koji se pretvaraju u vlasnički udjel, državne potpore za biološku imovinu. Prema razini državne potpore dijele se na državne potpore na razini države i na državne potpore na regionalnoj razini (grada i općine).

Državna pomoć je pomoć kojoj je cilj pružanje ekonomske koristi pojedinom poduzetniku koji zadovoljava određene kriterije. Svrha pomoći je poticanje poduzetnika da u svom poslovanju nastavi normalno poslovat što bi teško uspio bez pružene pomoći. Vrste državne pomoći su na primjer: izgradnja infrastrukture koja pozitivno djeluje na sve gospodarske subjekte u njezinu doseg (npr. navodnjavanje, vodovodna mreža i sl.), zaštita domaće proizvodnje, kreditiranje s nižim kamatama od tržišnih ili beskamatno kreditiranje. Državne pomoći isključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost i transakcije s državom koje se ne mogu razlikovati od normalnih transakcija poduzetnika.

Porezne olakšice i oslobođenja propisana poreznim propisima koji se primjenjuju na sve poduzetnike i proizvodnju svih proizvoda na teritoriju Republike Hrvatske smatraju se općim poreznim mjerama a ne državnim potporama.

3. Računovodstvena evidencija državnih potpora

Prema računovodstvenim standardima državne potpore jesu pomoći države u obliku transfera resursa poduzetniku za prošlo ili buduće zadovoljavanje određenih uvjeta koji se tiču poslovanja poduzetnika. Pri tome treba voditi računa da državne potpore ne uključuju one oblike državne pomoći kojima nije moguće na razborit način utvrditi vrijednost kao niti rezultate transakcija s državom koje se ne mogu razlikovati od uobičajenih poslovnih transakcija. Na primjer, ukoliko država doznači sredstva koja će se uključiti u kapital poduzetnika (dokapitalizacija) ili odobri zajam poduzetniku. Ukoliko će udovoljavanjem određenih uvjeta otplata zajma biti oproštena, treba ga tretirati kao bespovratni zajam, dok u slučaju kada postoji dovoljno jamstva da će poduzetnik udovoljiti uvjetima za oprost zajma treba ga tretirati kao potporu. Glavni problem u računovodstvu državnih potpora je kada ih priznati i gdje ih priznati. Državna potpora se ne priznaje sve dok ne postoji dovoljno jamstvo da će poduzetnik zadovoljiti uvjete koji se za nju traže i da će državna potpora biti primljena. Primitak potpore sam po sebi ne pruža konačan dokaz da su uvjeti koji se tiču državne potpore ispunjeni ili će biti ispunjeni.

Državne potpore povezane s imovinom, uključujući nenovčane potpore po fer vrijednosti, trebaju se iskazati u bilanci ili iskazivanjem odgođenog prihoda ili kao odbitne stavke pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa te imovine osim državnih potpora za biološku imovinu koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti.

Prema računovodstvenim standardima državne potpore treba priznati kao prihod tijekom više razdoblja kako bi se sučelili s odgovarajućim rashodima osim za državne potpore za biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti. Potraživanja za državne potpore za nadoknadu nastalih rashoda ili nastalog gubitka, kao i potraživanja u svrhu pružanja trenutne financijske podrške, ali bez budućih povezanih troškova, treba priznati kao prihod razdoblja u kojem je nastalo potraživanje, kao i potraživanja za državne potpore za biološku imovinu koja se naknadno mjeri po fer vrijednosti. Iz navedenih odredbi proizlazi da je dozvoljen dobitni pristup računovodstvu prema kojem se potpora unosi u prihod poduzetnika na sustavnoj i racionalnoj osnovi tijekom jednog ili više razdoblja kako bi se sučelila sa odnosnim troškovima.

Postoje dvije metode prikazivanja državnih potpora ili odgovarajućih dijelova potpora povezanih s materijalnom imovinom koja se amortizira, osim biološke imovine u financijskim izvještajima:

- 1) jedna metoda iskazuje potporu kao odgođeni prihod koja se priznaje kao prihod tijekom vijeka uporabe imovine koja se amortizira, smanjenjem troška amortizacije,
- 2) druga metoda oduzima potporu pri izračunavanju knjigovodstvenog iznosa imovine. Kod ove metode ne iskazuje se prihod od državne potpore već se za iznos državne potpore umanjuje vrijednost dugotrajne materijalne imovine, a time se smanjuju i troškovi amortizacije. Primjenom ovih metoda evidentiranja utjecaj na dobit ili gubitak razdoblja biti će isti, a razlika se odnosi isključivo na način iskazivanja prihoda i rashoda tekućeg razdoblja. Potpore povezane s imovinom koje se ne amortizira također se mogu priznati kao prihod kroz više razdoblja u kojima se snose troškovi ispunjenja nekih određenih obveza. To bi bilo na primjer u slučaju kada poduzetnik dobije državnu potporu u obliku zemljišta i iskazuje ju kao prihod tijekom razdoblja sučeljavanjem s amortizacijom zgrade izgrađene na poklonjenom zemljištu obzirom da se zemljište ne amortizira. U slučaju stjecanja nematerijalne imovine pomoću državne potpore poduzetnik može u početku i nematerijalnu imovinu i potporu priznati po fer vrijednosti. Ukoliko je ne želi u početku priznati po fer vrijednosti, može je priznati po nominalnoj vrijednosti uvećanoj za sve izdatke koji se izravno mogu pripisati toj imovini za njenu uporabu.

Državna potpora može biti u obliku prijenosa nenovčane imovine kao što je zemljište ili drugi resursi koje će koristiti poduzetnik. U tom slučaju potrebno je procijeniti fer vrijednost nenovčane imovine te iskazati u računovodstvu po fer vrijednosti imovinu i potporu. Poduzetnici koji primjenjuju HSFI-e u HSFI-a nemaju navedenu odredbu kako postupiti u slučaju dobivanja državne potpore u obliku prijenosa nenovčane dugotrajne materijalne imovine, pa će primijeniti odredbe iz HSFI 3 Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške, gdje će pri prosuđivanju primijeniti zahtjeve i upute sadržane u MSFI-a i MRS-a.

U računovodstvu poduzetnika koji se bave poljoprivrednom djelatnošću, državna potpora vezana uz biološku imovinu koja se mjeri po fer vrijednosti umanjenoj za procijenjene troškove do točke prodaje iskazuje se kao prihod u računu dobiti i gubitka u razdoblju kada je nastalo potraživanje.

Kod uvjetovane državne pomoći vezane uz biološku imovinu koja se vodi po fer vrijednosti postoje također dva načina prikazivanja:

- 1) državna pomoć se iskazuje kao odgođeni prihod do ispunjenja unaprijed danih uvjeta, a nakon ispunjenja uvjeta iskazuje se kao prihod, ili
- 2) državna pomoć se knjiži u momentu kada je ispunjen uvjet za podnošenje zahtijeva za državnu pomoć kao potraživanje za državnu pomoć i prihod.

Državna potpora vezana uz biološku imovinu koja se mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i gubitak od umanjenja ove imovine knjiži se kao prihod tijekom više razdoblja kako bi se sučelila s odgovarajućim rashodima. Postoje dvije mogućnosti priznavanja potpore i to da se:

- 1) potpora iskazuje kao odgođeni prihod u momentu dobivanja, a oprihoduje se tijekom vijeka uporabe biološke imovine koja se amortizira, smanjenjem troška amortizacije (proporcionalni dio)
- 2) u momentu dobivanja potpore za iznos potpore smanjuje knjigovodstvena vrijednost dugotrajne biološke imovine, a zatim se potpora indirektno priznaje kao prihod tijekom vijeka uporabe dugotrajne biološke imovine kroz smanjenje troška amortizacije. Ukoliko poduzetnik koji je dobio uvjetovanu državnu potporu nije ispunio uvjete zbog kojih je dobio potporu vraća dio državne potpore (na primjer dobio je potporu za nabavu opreme uz uvjet da zaposli određeni broj radnika), povrat potpore treba iskazati kao povećanje knjigovodstvenog iznosa imovine za iznos koji treba vratiti.

4. Zaključak

Kvaliteta iskazanih podataka u financijskim izvještajima pretpostavlja kvalitetu računovodstvenih pravila i standarda na temelju kojih se računovodstvene informacije oblikuju i iskazuju u financijskim izvještajima. Sa stajališta računovodstva potrebno je osigurati korisnicima financijskih izvještaja potrebne informacije za razumijevanje učinaka nastalih primljenim državnim potporama, jer u slučaju kada su doznačena sredstva vezana uz određene uvjete koje se odnose na više godina, nameće se pitanje pravilnog računovodstvenog iskazivanja.

5. Literatura

- [1] Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 109/07
- [2] International Accounting Standards Board (IASB) (2005). *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI)*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- [3] Gulin, D. et al., (2008.). *Primjena Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja – s poreznim propisima*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- [4] Zakon o državnim potporama Narodne novine broj 140/05
- [5] Uredba o državnim potporama Narodne novine broj 50/06



Photo 033. Holly Cross / Križ