

Цуркану В. И., Голочалова И. Н.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИЗНАНИЯ И УЧЕТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ

По мере развития рыночных отношений возникают различные формы взаимоотношений между государственным сектором и бизнес-единицами. Одной из таких форм отношений является предоставление государственной помощи в виде субсидий которые как механизм регулирования со стороны государства носят стимулирующий характер, проявляющихся в обеспечении возможности получения дополнительного дохода бизнес-единицей, причем через систему налогообложения появляются дополнительные поступления и в государственный бюджет.

Система бухгалтерского учета призвана формировать и представлять в финансовой отчетности информацию о субсидиях, без которой невозможно составить объективное мнение о финансовой ситуации организации по результатам субсидирования. В данном исследовании рассматриваются некоторые дискуссионные вопросы современной трактовки, признания и техники учета субсидий через призму двухэтапной идентификации.

Ключевые слова: государственная помощь, механизм стимулирования, субсидии, двухэтапная идентификация, доходы будущих периодов, отложенные доходы, признание, методология бухгалтерского учета

Постановка проблемы. Одним из требований рыночной экономики является создание равных конкурентных условий в бизнес-среде, тогда как фактически существуют организации, обладающие ограниченным потенциалом и как следствие, находящиеся в худших экономических условиях. С целью нивелирования различий в финансовом, информационном и промышленном потенциале в бизнес-среде между организациями и государственным сектором заключаются договоры о взаимодействии, например, договоры о государственной помощи, которые сегодня рассматриваются как инструмент эффективной государственной политики.

Формы государственной помощи определяются рядом факторов, к которым относятся: модель управления государством, национальные особенности и уровень развития экономики. Одной из известных форм государственной помощи являются субсидии. В общеэкономическом смысле под субсидиями понимаются денежные средства, выделенные организации для поддержания какой-либо деятельности, доходы от которой временно не покрывают нормативную величину расходов. В системе Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО) в базовом

стандарте IAS 20 “Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи” приводится следующее определение субсидии: субсидии – это акт государственной помощи организации: в форме передачи ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или будущем определенных условий, связанных с ее операционной деятельностью; подлежащий надежной оценке; четко отличающийся от обычной деятельности [13].

Исходя из этого определения, следует, что в основу формирования понятия “субсидии” положена их экономическая сущность, а не юридическая форма. Несмотря на общий экономический подход в трактовке субсидий, с позиции бухгалтерского учета, существующие понятийные отличия оказывают существенное воздействие на содержание финансовой отчетности, поэтому проблема терминологии требует своего адекватного решения.

В соответствии с современной методологией бухгалтерского учета и отчетности (методологии МСФО) ключевым моментом концепции достоверности, способствующей принятию эффективных решений пользователем, является представление информации о реальном событии, идентифицированном как экономическое, воздействие которого найдет свое отображение в финансовой отчетности.

Поэтому в контексте решения проблемы терминологического характера особое значение получает идентификация – идентификация во времени (элемента финансовой отчетности) и идентификация по экономическим характеристикам (объекта учета).

Субсидии как механизм финансирования носят стимулирующий характер и приводят не только к росту доходов организации –

© Цуркану Виорел Иванович, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Молдавской Экономической Академии, Республика Молдова, Кишинев, тел. +37322 402 867, e-mail: vturcanu@mail.ru

Голочалова Ирина Николаевна, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Молдавской Экономической Академии, Республика Молдова, Кишинев, тел. +37322 402 814, e-mail: monomah5@yandex.ru

получателя, но и к поступлениям в бюджет через механизм налогообложения прибыли отчетного периода. Поскольку такая организация находится в особом экономическом положении и необходимо достоверно отразить воздействие субсидий на содержание финансовой отчетности, то актуальным вопросом является правильная оценка этого воздействия и сравнимость информации о полученных результатах. В этом контексте основная проблема признания субсидий – это соотношение доходов и расходов, связанных с получением и использованием субсидий.

Анализ последних достижений и публикаций. Некоторые вопросы, в частности об экономической сущности и бухгалтерском учете субсидий, исследованы в работах зарубежных авторов: Д. Александера, Н. Карзаевой, А. Каланова, Я. Соколова, Н. Пивоваровой, А.Челакова и др. К молдавским исследователям этой проблемы относятся Е. Акулай, В. Букур, Л. Григорой. Однако проблемы терминологического характера, идентификации, признания субсидий в контексте современной методологии учета – методологии МСФО требуют более углубленного рассмотрения.

Формулирование цели статьи. Целью данного исследования является дать характеристику современной трактовки субсидий и проанализировать их экономическое воздействие на содержание финансовой отчетности, которое будет проведено по следующей схеме:

- современная трактовка субсидий как меры государственной помощи;
- двухэтапная идентификация субсидий;
- влияние идентификации на порядок учета объекта наблюдения: субсидий и субвенций;
- особенности признания субсидий, относящихся к активам (на примере концессии).

Раскрытие основного материала исследования. Современная трактовка субсидий как меры государственной помощи. На этапе развития рыночных отношений все чаще деятельность бизнес-единицы сопровождается заключением договоров со структурами государственного сектора. К таким договорам относится и договор на оказание государственной поддержки, что обычно связано с обеспечением равных конкурентных условий для всех бизнес-единиц и стабилизацией экономического состояния бизнес-среды. Государственная поддержка нужна, но она предоставляется далеко не всем бизнес-единицам. Признанным является факт того, что крупные бизнес-структуры самостоятельно достигают необходимой коммерческой прибыли,

располагая собственными значительными финансовыми, научными, производственными ресурсами, а зачастую и возможностью контролировать цены. Но уже с конца XX столетия на экономические тенденции стали оказывать влияние организации, классифицируемые как предприятия малого и среднего бизнеса, воздействие которых проявляется в оценке их значительной доли в валовом внутреннем продукте. Именно этим бизнес-единицам необходима государственная поддержка для обеспечения равных конкурентных условий [16].

Необходимо подчеркнуть, что в законодательных актах отдельных стран, в том числе и Республики Молдова, наряду с понятием “государственная поддержка” используется понятие “государственная помощь”. Четко разграничивают понятия “государственная поддержка” и “государственная помощь” европейские нормативные акты, согласно которым первое понятие включает меры или их совокупность, направленные на развитие отрасли или экономики региона в целом, а второе – характеризует действенность использования государственных ресурсов, на базе привилегий, предоставленных отдельным организациям или отраслям экономики [12]. Однако такой взгляд относится к сфере менеджмента.

В специальной литературе указанные понятия зачастую отождествляются или рассматриваются как синонимы. С точки зрения методологии бухгалтерского учета естественным представляется вопрос: существуют ли отличия между этими понятиями и чем они обусловлены, или на самом деле эти понятия синонимичны? С позиции системы бухгалтерского учета важное значение имеет правильный ответ на этот вопрос, поскольку его отсутствие способно оказать влияние на качественную составляющую финансовой отчетности, снижению уровня ее достоверности. Отметим, что проблема терминологии затрагивается учеными – экономистами разных стран. Так, молдавский исследователь Е. Акулай разделяет мнение ряда ученых о расширенной трактовке понятия государственной поддержки, согласно которой поддержка – это “все виды положительного воздействия государства на сектор бизнеса, не ограничивающегося налоговой и финансовой помощью” [9]. Российский ученый А. Челаков полагает, что государственная поддержка и государственная помощь – синонимичные понятия, под которыми понимаются формы государственной помощи (субсидии, дотации, компенсации) [11]. Другой представитель российской школы бухгалтерского учета Н. Пивоварова, отмечает необходимость разграничения понятий “государственная

поддержка” и “государственная помощь”, что имеет значение для установления формата государственного содействия на деятельность организации [10].

В современной методологии бухгалтерского учета определяющим моментом идентификации любого реального события в качестве экономического события является возможность оценки его воздействия на содержание финансовой отчетности. Именно этот оценочный принцип используется английским ученым Д. Александером при раскрытии сути понятий “государственная поддержка” и “государственная помощь”. По его мнению, под государственной поддержкой следует понимать “содействие, которое нельзя рационально оценить” и “выгоды, от которого существуют, но провести границу между результатом от собственно экономической деятельности организации и от этого содействия можно только произвольно” [7]. Аналогичного мнения придерживается и известный российский ученый Я. Соколов, который на базе своей теории о факте хозяйственной жизни, согласно которой оценка реального события для отображения его воздействия в финансовой отчетности осуществляется в экономическом слое, считает, что государственная поддержка - понятие, включающее все меры по содействию операционной деятельности организации: государственная помощь и те меры, которые как событие хозяйственной деятельности при наличии правового слоя не обладают экономическим слоем [6].

Выше изложенное позволяет сделать следующий вывод: государственная поддержка – это предоставление организации всех видов ресурсов, включая и неосязаемые, оценка воздействия которых на финансовое положение организации затруднительна, а зачастую невозможна (например, государственная политика в области закупок, как мера поддержания конкурентоспособности организации, бесплатные консультации по вопросам технического обслуживания и маркетинга), а государственная помощь – это акт предоставления экономических ресурсов, результат использования которых поддается надежной оценке и находит свое отображение в финансовой отчетности. В рамках государственной помощи выделяются две ее группы, при этом классификационным признаком группировки является порядок ее воздействия (прямое и косвенное) на финансовый результат отчетного периода. К формам государственной помощи прямого воздействия относятся дотации, субсидии, субвенции и др.

Как верно отметил профессор Д. Александер “предприятия, получающие существенное содействие из правительственных или государственных источников, находятся в ином экономическом положении, чем те, которые такого содействия не получают. Для того чтобы результаты деятельности такого предприятия были оценены правильно, необходимо максимально детальное раскрытие информации о государственной помощи” [7]. С этой целью рассмотрим экономическую сущность субсидий путем сравнительного анализа с другой формой государственной помощи – субвенциями.

Первоначально все эти формы государственной помощи предоставлялись для достижения конкретных целей, носящих некоммерческий характер. Понятия субсидия и субвенция (субсидия – помощь, поддержка, субвенция – оказание помощи), как инструменты государственного регулирования экономического развития известны законодательству многих стран. Их отличительными чертами от прочих обязательств являются безвозвратность и безвозмездность, что предполагает отсутствие какого-либо встречного предоставления со стороны получателей. Однако со временем цель предоставления государственной помощи несколько трансформировалась и сегодня она предоставляется на определенных условиях и носит целевое назначение. Для раскрытия современной экономической трактовки понятий “субвенций” и “субсидий” приведем наиболее известные их определения.

Под субвенциями понимают: денежные пособия, выделенные государственным органом на целевое финансирование отдельного мероприятия, объекта [1]; средства, предоставленные бюджету другого уровня и юридическому лицу на осуществление определенных целевых расходов [5]. Исходя из этих определений следует, что субвенции – это целевое финансирование государственным органом, как меры помощи, отдельного мероприятия бюджета другого уровня и юридического лица.

Субсидии – это: сумма денежных средств, выделенных конкретному субъекту для организации или поддержания какой-либо деятельности, доходы от которой временно не покрывают нормативную величину расходов [1]; средства, предоставленные бюджету другого уровня бюджетной системы, физическому и юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов [4]; пособия в денежной и натуральной форме, предоставленные из средств государственного бюджета или специальных фондов физическому и юридическому лицу, местным органам [5];

финансовый вклад государственного органа, включающий прямую передачу средств, финансового обязательства (кредитные гарантии), финансовые и налоговые льготы, меры поддержки доходов и цен (Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам ВТО) [14].

Общий анализ позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на некоторые отличия в определении субсидий, что традиционно обусловлено средой формирования того или иного понятия, они объединены общим экономическим подходом: предоставление хозяйствующим субъектам на условиях софинансирования (доля, пособие, вклад) государственной помощи.

Для более ясного понимания экономической сущности субсидий отметим важные их отличия от субвенций: во-первых, группа получателей (средства предоставляются государственным сектором, хотя могут выступать любые субъекты, юридическому и физическому лицу, и бюджету более низкого уровня); во-вторых, соотношение размеров предоставляемой помощи и вклада получателя (на условиях софинансирования расходов отдельного направления операционной деятельности с целью получения прибыли, подлежащей распределению между участниками софинансирования) (рис. 1).

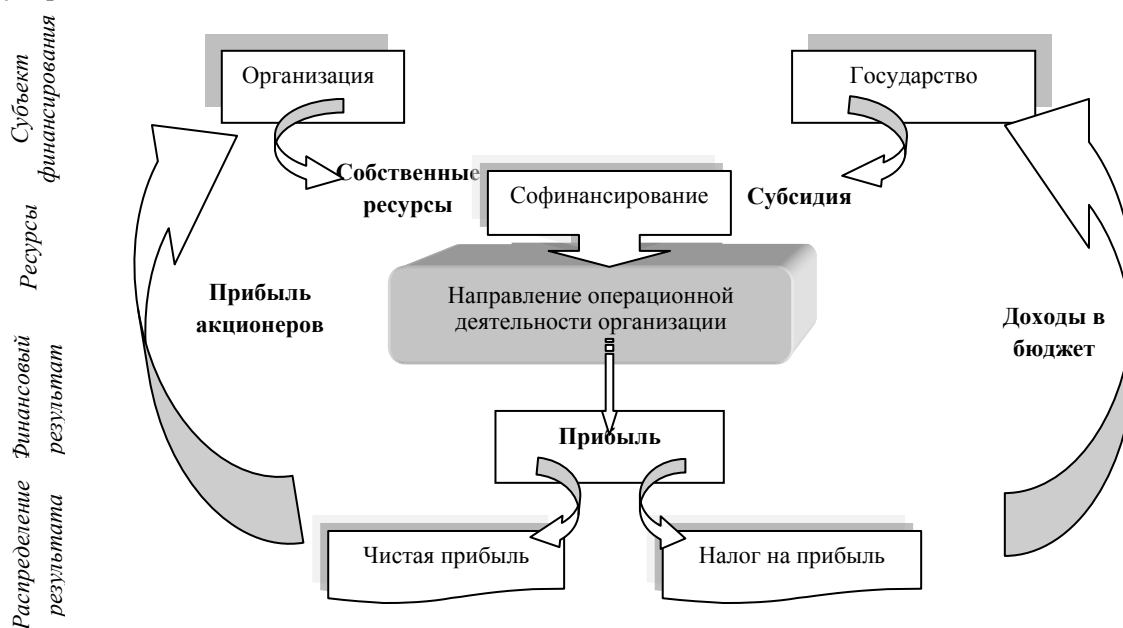


Рис. 1. Место субсидии в механизме государственного регулирования деятельности организации*

* Авторская разработка

На основе выше изложенного сформулируем следующее определение: субсидии – это софинансирование в качестве меры государственной помощи, заключающееся в прямой передаче средств в денежной и натуральной форме для последующего получения дополнительных доходов от операционной деятельности физического, юридического лица или бюджета другого уровня.

Важно при этом подчеркнуть, что субсидиарное финансирование возможно и эффективно только при условии стабильного выполнения всеми участниками субсидирования своих обязательств как финансового, так и конструктивного характера.

Двухэтапная идентификация субсидий. Согласно современной методологии учета идентификация как логический прием, проводится в два этапа: во времени с целью его отражения в отчетности в качестве ее элемента, и по экономическим характеристикам с целью

классификации объекта наблюдения. Поскольку признание субсидий предусматривает их идентификацию, остановимся на этой проблеме, решение которой находится в плоскости правового регулирования событий, связанных с предоставлением государственной помощи.

Идентификация, как логический прием связана с распознаванием экономического содержания совершенного реального события и его отождествлением с конкретным экономическим понятием. Как уже известно, любой объект наблюдения в рамках методологии бухгалтерского учета рассматривается, в первую очередь с точки зрения его представления в финансовой отчетности (первый этап идентификации), поэтому после выяснения экономической сути субсидий установим, в качестве какого элемента она будет представлена в отчетности. Субсидии как механизм финансирования, характеризующиеся безвозвратностью и безвозмездностью, приводят к сокращению чистого оттока собственных

ресурсов организации и, следовательно, к росту ее доходов. Поскольку организация, получающая субсидии, находится в особом экономическом положении, необходимо максимально точно продемонстрировать их воздействие на содержание финансовой отчетности с целью правильной оценки и сравнимости информации результатов деятельности такой организации.

В экономической литературе предлагается использовать несколько вариантов признания субсидий в качестве элемента финансовой отчетности в составе: доходов отчетного периода (отчет о совокупном доходе); капитала (баланс); обязательств (баланс).

Однако методология учета требует научного обоснования возможности использования каждого из вариантов, поэтому исследуем этот вопрос более детально. К первому и второму вариантам признания субсидий профессор Д. Александер относится критически, считая их методологически неверными, как нарушающих метод начисления [7]. Эксперты группы Ernst & Young полагают, что большинство проблем учета субсидий касается только части соотношения субсидий с затратами, которые должны быть компенсированы с помощью субсидий. Их мнение частично совпадает с утверждением профессора Д. Александера о нецелесообразности признания субсидий в составе капитала при допущении возможности использования первого варианта. При этом ими предлагаются различные подходы соотношения доли субсидий, отражаемой в составе прибыли и убытков с различными видами затрат по субсидируемому проекту: путем соотношения с прямыми затратами проекта в отчетном периоде; путем вычета из заработной платы рабочих, занятых в проекте; путем отнесения на доходы отчетного периода методом равномерного списания и другие [8]. По мнению группы Ernst & Young любой из предлагаемых подходов допустим и может обеспечить приемлемый результат при определенных обстоятельствах, принимая во внимание которые составитель отчетности должен ответить на вопросы: какова цель субсидий; подразделяются ли субсидии на составляющие; каков период получения выгод от субсидий; относятся ли субсидии к долгосрочным активам или к доходам [8]?

Нельзя не отметить и тот факт, что указанные исследователи вопроса признания субсидий подчеркивают ключевое значение цели их использования. Такая позиция согласуется с современной концепцией учета и отчетности, в соответствии с которой именно этот фактор – цель, и положена в основу принципа приоритета содержания над формой и представления

достоверной информации в финансовой отчетности.

Российский ученый профессор Н. Карзаева, анализируя проблему бухгалтерского учета государственных субсидий, направленных на финансирование капитальных вложений, допускает возможность отражения субсидии в разделе “Капитал” [3]. Другой российский исследователь А. Челаков придерживается мнения о целесообразности применения третьего варианта учета субсидий, в разделе баланса “Краткосрочные обязательства”. Однако при решении этого вопроса исследователь исходит из того, что субсидия как объект учета является целевыми средствами, выделяемыми на покрытие недостатка финансовых ресурсов или частичного возмещения расходов [11] и тем самым игнорирует первый этап идентификации объекта наблюдения в качестве элемента финансовой отчетности.

По нашему мнению наиболее обоснована методологически позиция профессора Д. Александера [7], и в пользу этого утверждения приведем аргументы по каждому из существующих вариантов. Применение первого варианта приводит к нарушению принципа соотношения доходов и расходов отчетного периода и, как следствие, к искажению финансового результата. В качестве государственной помощи субсидии призваны стимулировать отдельное направление операционной деятельности, которое будет осуществляться в обозримом будущем в течение определенного периода времени, и целесообразным является соотношение расходов и доходов, в том числе и тех, которые носят стимулирующий характер, путем их распределения по периодам действительности этого направления. При невыполнении этого условия распределения субсидий чистая прибыль отчетного периода будет завышена.

Применение второго варианта означает, что субсидии, цель которых стимулирование и содействие получения прибыли, не будут последовательно отражены в составе текущих доходов отчетного периода, что противоречит их сути: субсидии призваны стимулировать операционную деятельность и организация понесет дополнительные расходы, связанные с выполнением обязанностей, как по их получению, так и выполнению. Это приведет к нарушению основополагающего принципа методологии учета – метода начислений, что окажет негативное влияние на исчисление финансового результата отчетного периода. Субсидии должны отражаться на отдельном счете, сальдо по которому никогда не будет закрыто, поскольку как механизм финансирования субсидии отличается от

акционерных взносов или взносов других участников бизнес-процесса и не подлежит распределению между учредителями организации. Не соблюдение такого порядка будет означать нарушение другого основополагающего допущения – непрерывности деятельности в обозримом будущем; не проявят себя как метод стимулирования и содействия, поскольку полученная организацией прибыль должна быть распределена между государственным сектором в качестве налога на прибыль, и организацией в качестве дивидендов или процентов учредителям. Итак, от этих двух вариантов целесообразно отказаться, так как они концептуально не обеспечивают связи между доходами и расходами, с которым относится субсидия. Логичным является признание субсидий в качестве элемента финансовой отчетности в составе обязательств (третий вариант). Однако попытаемся доказать насколько это утверждение верно.

С экономической точки зрения под обязательством понимается долг по передаче активов или оказания услуг, который возникает по результатам прошлых событий и должен быть исполнен в будущем. Характерной чертой субсидий как меры государственной помощи является безвозмездность, что предполагает отсутствие какого-либо долга. Однако существует несколько аргументов в пользу того, чтобы идентифицировать субсидии в качестве обязательств, наиболее важными из которых являются следующие:

1. Организация получает субсидии за соблюдение установленных условий и выполнение определенных обязанностей, что и обозначено в контракте заключенном с государственным органом. Выполнение этих обязанностей влечет за собой возникновение различного рода обязательств, включая и те, которых могло и не быть при отсутствии субсидий;

2. Современное понимание обязательства не ограничивается его трактовкой как долга (обязанности), а оно рассматривается и как источник получения экономической выгоды, эффективное управление которым способствует улучшению финансового положения организации.

Исходя из этой трактовки, субсидии отвечают определению обязательства. Итак, по результатам первого этапа идентификации субсидии квалифицированы в качестве обязательства как элемент финансовой отчетности. В рамках второго этапа идентификации, исходя из экономических характеристик объекта наблюдения (в данном случае субсидии), необходимо классифицировать обязательство и отнести их к конкретной балансовой группе. Как известно, применение юридической техники позволило выработать различные виды договоров по сделкам предоставления имущественных благ, что потребовало классифицировать обязательства по экономическому признаку – содержание сделки по получению имущественного блага (табл.1).

Таблица 1

Классификация обязательств по экономическому признаку*

Тип сделки	Экономический характер имущественного блага	Классификационная группа
Предоставление услуг (труд, энергия и природные ресурсы, и др.)	Источник будущих имущественных благ	Начисленные обязательства
Получение кредита или займа	Монетарные активы	Финансовые обязательства
Приобретение имущественных благ	Нематериальные и материальные	Коммерческие обязательства

*Авторская разработка

Поскольку субсидии как тип сделки относится к сделке по предоставлению услуг, и как механизм финансирования представляют собой источник будущих имущественных благ, то должны относиться к классификационной группе “начисленные обязательства”. По своим экономическим характеристикам субсидии являются отложенными (будущих периодов) доходами, подлежащих с целью определения финансового результата пропорциональному распределению по отчетным периодам. Такой подход позволяет квалифицировать субсидии как объект учета в качестве доходов будущих периодов, что вполне соответствует современной экономической трактовке обязательств.

Влияние идентификации на порядок учета объектов наблюдения: субсидий и субвенций. На первый взгляд идентичные объекты наблюдения с экономической точки зрения могут иметь различные характеристики, что неминуемо окажет влияние на информативность финансовой отчетности. В качестве доказательства этого утверждения рассмотрим следующий пример. Государственная помощь как механизм финансирования может быть классифицирована не только как субсидии, но и как субвенции, при этом определяющим моментом для идентификации учетного объекта является объем прав на финансирование и тип получателя государственной помощи. В контексте решения

проблемы терминологии нами были обозначены следующие характерные черты субвенций – это финансирование в полном объеме отдельного мероприятия, в основном организаций, деятельность которых носит некоммерческий характер.

Поскольку современная методология учета основывается на принципе приоритета содержания над формой, то при одинаковых юридических характеристиках субсидий и субвенций (договор на оказание государственной помощи) информация о них будет по-разному представлена в балансе организации-получателя. Субвенции как механизм

финансирования так же, как и субсидии представляют собой источник будущих имущественных благ, и поэтому относятся к классификационной группе “начисленные обязательства”, однако цель этого механизма финансирования носит не стимулирующий, а компенсационный характер, и предназначена для покрытия совокупных расходов по осуществлению отдельного мероприятия или убытков организации. С целью определения порядка учета субсидий и субвенций приведем сравнение их воздействия на финансовый результат отчетного периода (табл. 2).

Таблица 2

Воздействие государственной помощи на итоговый финансовый результат отчетного периода*

Совокупные доходы		Совокупные расходы		Распределение между субъектами финансирования	
Субсидии	Субвенции	Субсидии	Субвенции	Субсидии	Субвенции
Текущие доходы организации	0	Текущие расходы организации	0	Чистая прибыль	0
Прочие текущие доходы	Текущие доходы на мероприятие	Прочие текущие расходы, покрываемые субсидией	Текущие расходы на мероприятие, покрываемые субвенцией	Налог на прибыль	0

*Авторская разработка

Исходя из этого следует, что субвенции являются отдельным объектом учета и требуют своего порядка отражения. Далее приведем

обобщенные результаты двухэтапной идентификации субсидий в сравнении с субвенциями (табл. 3).

Таблица 3

Влияние идентификации на порядок учета объекта наблюдения *

Критерий сравнения	Субсидии	Субвенции
Экономический характер события	способствует получению в будущем экономических благ	способствует получению в будущем экономических благ
Элемент финансовой отчетности	обязательства	обязательства
Цель финансирования	получение прибыли	покрытие расходов/убытков
Объект учета	доходы будущих периодов	целевое финансирование
Распределение и включение в состав текущих доходов	требуется	не требуется
Унифицированный механизм учета	- на дату первоначального признания: Дт Активы Кт Доходы будущих периодов, - на дату подготовки отчетности: Дт Расходы операционной деятельности Кт Амортизация актива; Дт Доходы будущих периодов Кт Доходы операционной деятельности, - на дату составления отчетности: Дт Доходы операционной деятельности Кт Чистая прибыль Кт Расходы операционной деятельности; Дт Чистая прибыль Кт Расходы по подоходному налогу, - на дату реформации баланса: Дт Чистая прибыль Кт Нераспределенная прибыль	- на дату первоначального признания: Дт Активы Кт Целевое финансирование, - на дату подготовки отчетности: Дт Расходы от операционной деятельности Кт Обязательства; Дт Обязательства Кт Активы, - на дату составления отчетности: Дт Полученный убыток Кт Расходы от операционной деятельности Дт Целевое финансирование Кт Полученный убыток

*Авторская разработка

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы. В основу формирования понятия “субсидии” положена экономическая сущность, а не юридическая форма. Раскрытие сущности субсидий, определяющей их идентификацию и признание, представлено поэтапно. В рамках первого этапа исследования путем сравнительного анализа экономической сути ряда форм государственной помощи дано авторское определение субсидий. В контексте этого вопроса обозначено место субсидий в механизме государственного регулирования операционной деятельности организации, а современная трактовка субсидий рассмотрена через призму экономического содержания сделок, связанных с предоставлением государственной помощи.

В рамках второго этапа исследован вопрос идентификации: во времени – доказано, что субсидия признается как элемент отчетности в качестве обязательства; по экономическим характеристикам – квалифицируется в качестве доходов будущих периодов. Во взаимосвязи с проведением идентификации продемонстрировано ее влияние (третий этап исследования) на технику отображения субсидий в учете. Такой подход, соответствующий методологии МСФО, отображает современный взгляд на трактовку и признание субсидий. Однако, по мнению авторов существует ряд проблем, требующих своего своевременного раскрытия, - бухгалтерский учет и налогообложение субсидий в контексте выбора варианта их отображения в отчетности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Большой бухгалтерский словарь, под ред. А. Азрилиана. – М: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Каланов, А. Государственные субсидии: учет и налогообложение// Журнал МСФО: практика и применение. 2008. № 4, с. 15-22
3. Карзаева, Н. Бухгалтерский и налоговый учет субсидий// Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве, 2014. № 1. с.27-36
4. Лопатников, Л. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., пер. и доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
5. Райзенберг Б. Современный экономический словарь. – 5-е изд., перераб. и доп. /Лозовский Л, Стародубцева Е. – Москва: ИНФРА-М. 2006 – 495 с.
6. Соколов, Я. Основы теории бухгалтерского учета – М: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
7. Александер, А. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике/Александер, А., Бриттон, А., Йориссен, Э.; пер. с англ. В. Бабкин, Т. Седова. – М: Вершина, 2005. – 886 с.
8. Применение МСФО (Ernst&Young): в 5 ч./Пер. с англ. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008
9. Акулай, Е. Совершенствование политики развития малых и средних предприятий в Республике Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ince.md/uploads/files/1453728985_1_monogr_aculai_160123_cu_coperta.pdf
10. Пивоварова, Н. Финансовые инструменты государственного стимулирования инновационного процесса в регионе. Диссер. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»/Н. Пивоварова. – Оренбург, 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ssee.ru/wpcontent/uploads/.../Dissitatsiya_pivovarovoy/
11. Челаков, А. Совершенствование бухгалтерского учета субсидий и компенсаций на сельскохозяйственных предприятиях. Автореф. диссер. на соискание уч. степени 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/
12. Акт о малом бизнесе в Европе. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.eeas.europa.eu/delegations/russia/eu_russia/trade.../index_ru.htm
13. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 01.01. 2015) – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil>
14. Соглашение по субсидиям и компенсационным мерам ВТО. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.government-nnov.ru/?id=118437>

REFERENCES

1. Bol'shoi buhgalteskij slovar' (1999) [Large accounting dictionary] [ed. by A.N.Azrilijian]. – Moscow: Institut novoi ekonomiki [in Russian]
2. Kalanov, A. (2008) Gosudarstvennye sybsydiy: uchet i nalogooblogenie [Government grants: accounting and fiscal accounting]//Journal IFRS: practica i primenenie, № 4, p. 15-22 [in Russian]
3. Karzaeva, N. (2014) Buhgalterskiy i nalogovyi uchet sybsidiy [Accounting and fiscal accounting of government grants]// Buhgalterskiy uchet v sel'skom hoziaystve, № 1. p.15-22 [in Russian]
4. Lopatnicov, L. (2003) Economico-matematicheskij slovar': Slovar' sovremennoy ekonomicheskoy nauki [Economic and mathematical dictionary of science modern economic]. – the 5th ed. , rev. and augm. – Moscow: Delo, [in Russian]

5. Rازenberg, B. (2006) *Sovremenyi ekonomicheskiy slovar [Modern economical dictionary]* – 5-e ed., rev. and augm./Lozovschiy, L., Starodubtseva, E. – Moscow: INFRA – M. [in Russian]
6. Sokolov, Ia. (2000) *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta [Bases of theory accounting]* – Moscow: Finance and Statistics [in Russian]
7. Aleksander, D., Britton, A., Iorissen, E. (2005) *Mejdunarodnie standarty finansovoy otciotnosti: ot teorii k practice [International Financial Reporting and Analysis]* (V. Babkin, T. Sedova, trans.). Moscow: Verzhina [in Russian]
8. Primenenie MSFO (Ernst&Young) (2008) *[Generally accepted accounting practice under International Financial Reporting Standards]: v 5 ch. (redactor trans D. Vanshtain)* – 3-e ed., rev. and augm – M.: Alpina Bussiness Books [in Russian]
9. Aculay, E. (2015) *Sovershenstvovanie politiki razvitiya malyh i srednih predpriyatiy v Respublike Moldova [The improvement of policy of development small and middle entyties from Republic Moldova]*. – Retrieved from: http://www.ince.md/uploads/files/1453728985_1_monogr_aculai_160123_cu_coperta.pdf [in Russian]
10. Pivovarova, N. (2015) *Finansovyye instrumenty gosudarstvennogo stimulirovaniya innovatsionnogo protsessa v regione [Financial instruments of government stimulus of innovation process in the region]*. Extended abstract of Doctors thesis/N. Pivovarova. – Orenburg. – Retrieved from: http://www.sseu.ru/wpcontent/uploads/.../Dissitatsiya_pivovarovoy/ [in Russian]
11. Chelakov, A. (2005) *Sovershenstvovanie buhgalterskogo ucheta subsidiy i kompensatsui na sel'skohoziastvennyh predpriyatiyah. [The improvement of accountin of government grants and compensation on the agricultural enterprises]* Extended abstract of Doctors thesis/A.Chelakov. – Rostov-on-Don. Retrieved from: www.dlib.rsl.ru/loader/view/ [in Russian]
12. Act o malom biznese v Europe. *[SmallBusinessAct in Europa]*. – Retrieved from: http://www.eeas.europa.eu/delegations/russia/eu_russia/trade.../index_ru.htm [in Russian]
13. *Mejdunarodnie standarty finansovoy otciotnosti [International Financial Reporting Standards] (2015 January I)*. – Retrieved from: <http://www.mf.gov.md/actnorm/contabil> [in Russian]
14. *Soglashenie po subsidiyam i kompensatsionnym meram WTO [Agreement Subsidies and Countervailing Measures]*. – Retrieved from: <http://www.government-nnov.ru/?id=118437> [in Russian]

Одержано 14.03.2016 р.