

# ÚČTOVÁNÍ DOTACÍ – ANALÝZA ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A VYKAZOVÁNÍ DLE IFRS

## THE ACCOUNTING OF GRANTS – THE ANALYSIS OF CZECH ACCOUNTING AND IFRS

ZITA DRÁBKOVÁ<sup>1</sup>

### Abstrakt

S účtováním dotací vznikají v praxi rozličné problémy. Účetní jednotka musí řešit zejména okamžik uskutečnění účetního případu zejména pro vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace. Dotace v podobě finančních transferů z institucí jsou poskytovány z různých podnikům, kde dochází k jejich transformaci v podobě pořízení majetku či služeb, úhrady závazků, kompenzace nákladů apod. Všechny tyto varianty užití dotací v rámci rozmanitých a obsáhlých pravidel a možností sleduje a eviduje účetnictví. Příspěvek se zabývá analýzou účetního řešení okamžiku vykázání nároku na přijetí dotace resp. vrácení dotace.

### Klíčová slova

Dotace, státní dotace, kapitálový přístup, výnosový přístup

### Abstract

Subsidy accounting in use is connected with various problems. Above all, an accounting entity has to deal with the moment of realization of accounting case for claim on receiving or returning a subsidy. Subsidies are provided to companies from different sources in the form of financial transfers. Subsequently, they are transformed to the purchase of assets or services, liability allowances, cost compensation etc. All these types of subsidy use within a number of comprehensive rules and possibilities are investigated and recorded by accounting. The paper deals with the analysis of accounting solution of the moment of claim realization on receiving or returning a subsidy.

### Key words

Subsidies, national subsidies, capital approach, return approach

## CÍL

Dotace v podobě finančních transferů z institucí jsou poskytovány z různých zdrojů na úroveň podniků, kde dochází k jejich transformaci v podobě pořízení majetku či služeb, úhrady závazků, kompenzace nákladů, újmy na určeném způsobu hospodaření apod. Všechny tyto varianty užití dotací v rámci rozmanitých a obsáhlých pravidel a možností sleduje a eviduje účetnictví. Cílem příspěvku je analýza účetního řešení okamžiku vykázání nároku na

---

<sup>1</sup> Ing. Zita Drábková, e-mail: drabkova@ef.jcu.cz, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Studentská 13, 370 05, tel.: 38 777 2473

přijetí dotace resp. vrácení dotace, dále pak srovnání účetního řešení v souladu s českou účetní legislativou a vykazováním dotací dle IFRS.

## **MATERIÁL A METODY**

Po dlouhý čas nebyla tato otázka dotací v české účetní legislativě upravena. V současné době může nalézt účetní jednotka oporu ve schválené interpretaci I-14 Národní účetní rady ze dne 4.2. 2008 (NÚR), která řeší otázku vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace. Mezinárodní standardy IFRS tyto otázky řeší podrobněji, v IAS 20 –Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory a IAS 41 – Zemědělství řeší podrobně definici státní podpory, státních dotací problém stanovení správného okamžiku, metody zachycení obdržené dotace podle jejího typu a další související otázky.

Dle českých účetních předpisů (ČÚP) rozlišujeme účelovou dotaci na pořízení dlouhodobého majetku a provozní dotaci (dotace na úhradu nákladů). Účelová dotace přímo snižuje vstupní cenu pořízeného majetku a to i pro účely daňových odpisů dle §29 z.č.586/92 Sb.o daních z příjmů. V případě provozní dotace bude dle ČÚP předepsán provozní výnos ve věcné a časové souvislosti. V praxi však vznikají problémy s určením okamžiku zaúčtování výnosu resp. provozní dotace. Věcná a časová souvislost výnosu takové dotace by měl být uznán v okamžiku přiznání dotace. Bohužel jsou někdy dotace „přiznávány“ pouze oznámením o možnosti získání maximálně možné částky za podmínek, kdy na takto oznámenou dotaci není právní nárok. V takovémto případě zastávám názor vytvoření dohadné položky v období, kdy byla takto dotace subjektu „oznámena“.

Stejný problém nastává i v případě účelových dotací, často řešené následně po pořízení dlouhodobého majetku. ČÚP podrobněji tuto problematiku neřeší, vodítkem může být přístup IAS 20, který se principiálně od pohledu českého účetnictví neliší. Cílem příspěvku je výše uvedenou problematiku analyzovat, srovnat přístup českých účetních předpisů a vykazování dotací dle IFRS, dále pak zhodnotit stávající účetní legislativu ve vazbě na účtování dotací u příjemce.

## **VÝSLEDKY A DISKUSE**

### **1. Vykazování dotací v souladu s českou účetní legislativou**

V současné době podniky žádají o různé formy dotací z různých zdrojů například Evropské unie, státních i soukromých prostředků. Tyto dotace jsou poskytovány podle právních předpisů, kterými je například zákon č. 218/2000Sb., o rozpočtových pravidlech, zákon č. 252/1997 Sb., o zemědělství, zákon č. 435/2004, o zaměstnanosti, evropských programů.

Podmínky jednotlivých dotací ve fázích schvalování žádostí, příslibu dotace, přidělování a poskytnutí dotace jsou do takové míry různorodé, že není vytvořit obecně platný předpis pro účtování dotací. Účetní jednotka se v účetní praxi potýká zejména s problémem určení okamžiku vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace resp. musí volit účetní období ve kterém vykáže pohledávku resp. snížení pohledávky, výnos resp. snížení výnosu, úpravu účetní hodnoty dlouhodobého majetku nebo závazku. Jedná se tedy o řešení otázek typu „zda a kdy vykazovat?“

Účetní jednotka při řešení výše uvedených problému může využít zákon č. 563/1991, o účetnictví, ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a ČÚS č. 017 – Zúčtovací vztahy, ale zejména Interpretaci Národní účetní rady I-14 (NÚR), která je účetního účinná od účetního období počínajícího od 1.1.2008. Tato interpretace vymezuje základní zásady pro okamžik vykazování nároku na přijetí nebo vrácení dotace.

Interpretace NÚR vymezuje základní pravidla pro vykazování dotací. Dle těchto zásad musí účetní jednotka dodržet zejména aktuální princip tj. věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů s tím, že o dotaci není účtováno dříve než je nepochybná skutečnost jejího poskytnutí. Podle této zásady není podstatný okamžik přijetí dotace, ale jistota poskytnutí dotace poskytovatelem. Účetní jednotka tedy dle jí dostupných informací a dokumentu posoudí veškeré okolnosti schvalování a poskytnutí dotace.

V okamžiku, kdy si je účetní jednotka jista skutečností nároku na poskytnutí dotace poskytovatelem, zaúčtuje pohledávku z titulu nároku na přijetí dotace prostřednictvím zvoleného účtu účtové skupiny 34x v návaznosti na směrnou účetní osnovu. Ke stejnému okamžiku účtuje podvojně také do výnosů účtová sk.64x nebo snížení vstupní ceny dlouhodobého majetku 04x, 02x. Mohou však nastat situace, kdy v jednom účetním období X účetní jednotka obdrží rozhodnutí o schválení dotace s poznámkou, že tímto nevzniká právní nárok na poskytnutí dotace, k definitivnímu schválení nároku na přijetí dotace dochází až v dalším účetním období X+1. V tomto případě by bylo vhodné použít pro zaúčtování takovéto skutečnosti v účetním období X dohadnou položku aktivní, která je v souladu se zásadou opatrnosti v účetnictví. Opět i zde bude záležet na individuálním posouzení účetní jednotky, zda vytvořit dohadnou položku, kdy a v jaké výši?

V případě, že dojde k finančnímu vypořádání dotace jiné resp. nižší částce, zaúčtuje účetní jednotka snížení pohledávky resp. výnosů opět v tom období, kdy si je změnou jista tj. v období jejího zjištění. Alternativním řešením je vytvoření opravné položky k vykázané pohledávce. V období zjištění bude tato účetní operace také ovlivňovat výsledek hospodaření a hodnotu dlouhodobých aktiv u účelové dotace a tímto základ daně daného účetního/zdaňovacího období, více viz [6].

Dalším aspektem je porušení povinností příjemce dotace po jejím obdržení. Interpretace NÚR odkazuje na okamžik zjištění takovéto skutečnosti, přitom nezáleží na tom, zda takovéto porušení zjistí účetní jednotka, externí kontrolní orgán nebo poskytovatel dotace. V okamžiku, kdy dojde k porušení podmínek dotace, účetní jednotka zaúčtuje snížení pohledávky (podvojně výnosů, resp. snížení hodnoty dlouhodobého aktiva), pokud „neexistuje reálná alternativa tuto povinnost odvrátit“ - pozorný čtenář jistě i v tomto bodě cítí jistý stupeň kreativity.

Nesoulad mezi účetním obdobím, kdy je vykána pohledávka z titulu nároku na dotaci a účetním obdobím, kdy je vypořádána účetní jednotka dle pokynů Interpretace NÚR uvede v příloze k účetní závěrce zejména údaje o poskytovateli dotace, výši dotace, účelu dotace, identifikaci nákladů v období poskytnutí dotace, úpravách výše dotace, o nákladech v období poskytnutí dotace, o úpravách výše dotace, o rizicích finančního nevypořádání nároku na dotaci a pravděpodobnosti a podstatě potencionálních rizik, více viz [11].

Účetní jednotka volí takové metody rozvržení režijních nákladů spojených s danou dotací, tak, aby dokázala transparentnost zvolené účetní metody zdůvodnit. Zvolená metoda by měla racionálně přidělit nepřímé náklady na zakázku, projekt, středisko apod. Bohužel detailnější popis příjemce dotace v účetních předpisech nenajde. Dalším legislativně „neošetřeným“ problémem je stanovení poměru investičních a provozních nákladů na projekt, kdy dochází k nesouladu mezi náklady uvedenými ve schválené žádosti na projekt a skutečnými náklady, které vzniknou při realizaci projektu. Účetní řešení se pochopitelně projeví ve výsledku hospodaření příslušného účetního období, kdy provozní náklady výsledek hospodaření se účtují do výnosů resp. zvyšují základ daně a investiční náklady snižují vstupní cenu dlouhodobého majetku a tím snižují výši odpisů (účetních i daňových).

Samostatnou kapitolou v účtování dotací jsou dotace na úhradu úroků. Účtování o dotacích na úhradu úroků se dle ČÚP řídí zejména §27 a §47 vyhlášky č.500/2002Sb. a Českým účetním standardem č. 017 bod 3.7, více viz [9] a [10]. Příjem dotace je účtován prostředním účtovou skupinou 34x, čerpání dotace se zaúčtuje na výnosový účet účtovou skupinou 69x tj. 34x/69x. Tímto se vyloučí vliv čerpané dotace na výsledek hospodaření účetní jednotky, protože dotace na úhradu úroků není předmětem daně z příjmů resp. dotace se odpočítá od účetního výsledku hospodaření před zdaněním ve vazbě na stanovení základu daně z příjmů, více viz [1].

## **2. Vykazování dotací dle IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory a IAS 41 – Zemědělství**

Standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory řeší odděleně vykazování včetně účetního zachycení státních dotací a zveřejnění jiných forem podpory. IAS 20 upravuje dotace kromě zemědělství, biologických aktiv a zemědělské produkce.

IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory řeší podrobněji stanovení okamžiku vykázání dotace ve vazbě na jistotu obdržení dotace v budoucnosti, dále popisuje metodu „matching principle“ tj. přiřazování nákladů související s výnosy, ocenění dotací, metody účetního zachycení dotace dle jejich typů a zveřejnění informací o státních podporách.

Státní dotace vč. nepeněžních ve výši *jejich reálné hodnoty* se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že podnik bude plnit s nimi spojené podmínky a dotace budou přiděleny. Avšak pouhý příjem nestačí, musí být „přiměřená jistota“, že podnik splní podmínky dotace. Dotace je vyúčtována stejným způsobem, ať byla přijata hotovostní formou či snížením závazku. Dochází tedy ke zvýšení aktiv resp. snížení závazků, tímto je zajištěn poctivý obraz v účetnictví.

IAS 20 vyžaduje výnosový přístup kromě účelových dotací na pořízení dlouhodobého majetku. Výnosový přístup kdy, dotace zahrnovány do výnosů jednoho či více období; nejedná se o zdroj od akcionářů, ne ve prospěch jejich účasti, ale vykáže se jako výnos souvisejícího účetního období. Jako získané výnosy se porovnají s náklady, k jejichž kompenzaci jsou určeny.

Jedná se o jakékoli dotace na úhradu nákladů, podmíněné i nepodmíněné. Uplatňuje se zde aktuální princip ve věcné a časové souvislosti, IAS 20 navíc „matching principle“ přiřazování nákladů k výnosům s podmínkou časové a věcné souměřitelnosti.

Odkazuje na: IAS 41- Zemědělství upravuje vykázání a zveřejnění biologických aktiv podniku a státní dotace související se zemědělskou činností. Zemědělství je takto řešeno odděleně z důvodu odlišného ocenění dle IAS2 - Zásoby, IAS16 – Pozemky budovy, a zařízení a IAS38 – Nehmotná aktiva. Ocenění ve fair value by nemělo smysl při snížení o dotace.

Dlouhodobá biologická aktiva se z toho důvodu neodepisují, přecenění na aktuální „fair value“ odráží pohyb jejich hodnoty v čase. Pokud by bylo sníženo o dotaci, nemělo by smysl.

Proto jsou státní dotace zachycovány jako výnosy, event. časově rozlišené, což má svou logiku. Jednak nemají zvířata charakter věci a „neuvažuje se jejich opotřebení produkcí“, jednak jejich reálná hodnota vyjadřuje ocenění na trhu, jateční hodnotu. Ocenění drahých zvířat geneticky cenných, koní a psů s výcvikem, vzácná plemena aj., tato oceňovací báze lépe vyhovuje věrnému a poctivému obrazu účetnictví.

IAS 41- Zemědělství je aplikován pro státní dotace na biologická aktiva oceňovaná ve „fair value“ a situace, kdy je dotace podmíněna nevykonáváním určité zemědělské činnosti., Zatímco IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory pouze pro státní dotace související s biologickým aktivem oceňovaným v pořizovacích nákladech a vyžaduje výnosové řešení dotací. IAS 41 - Zemědělství řeší také okamžik vykázání výnosu z dotace.

Rozlišuje podmíněné dotace – zde je výnos přiznán v okamžiku splnění podmínek spojených s dotací. U podmíněných dotací bude výnos vykázán až v okamžiku splnění podmínek dotace s tím, že podmínky dotace mohou připouštět přiznání části dotace po určitém období a v takovém případě podnik časově rozliší celkový výnos právě na toto období. Dále pak nepodmíněné dotace, zde je výnos vykázán v okamžiku přiznání dotace (obdoba přístupu českými účetními předpisy). U podmíněných dotací není tak možné snížit hodnotu aktiva o dotaci jako u jiných aktiv oceněných „fair value“ - proto standard řeší odděleně.

Nepodmíněná dotace je tímto standardem vymezena jako dotace vztahující se k biologickému aktivu oceňovanému ve „fair value“ , podmíněná dotace jako dotace vztahující se také k biologickému aktivu oceňovanému ve „fair value“, ale vázaná na splnění určitých podmínek, často na výše zmiňovanou podmínku nevykonávání určité zemědělské činnosti, více viz [1] a [6].

Ocenění biologických aktiv ve „fair value“ vyžaduje propracovanou účetní metodu pro zachycení transparentních informací o nákladech souvisejících s rozpoznáním biologických aktiv, úbytku biologických aktiv a v neposlední řadě o výsledcích z následného přecenění biologických aktiv na „fair value“ v návaznosti na jejich vykázání ve výsledovce v druhovém nebo účelovém členění. Tato problematika však přesahuje rámec příspěvku.

### **3. Srovnání vykazování dotací ČÚP versus IFRS**

Níže uvedená tabulka obsahuje shrnutí přístupů, které jsou v souladu s českými účetními předpisy ( ČÚP) a vykazováním dotací dle IFRS (IAS20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory a IAS 41 - Zemědělství ), více viz [3].

**Tabulka 1: Rozdíly vykazování dle ČÚP a IFRS**

<b>Druh dotace</b>	<b>Vykazování dle ČÚP</b>	<b>Vykazování dle IFRS</b>
Na úhradu nákladů související s biologickými aktivy Oceňovaná RH	výnosový přístup akruální princip  není podrobněji řešeno	výnosový přístup akruální princip  podrobné řešení IAS 41 - podmíněná, nepodmíněná dotace
Na úhradu nákladů souvis.s aktivy vč. Biologických oceňovaná PC	výnosový přístup  akruální princip	výnosový přístup Matching principle  tj. výnos v období, kdy vznikají (nelze stanovit RH), vztah k IAS 20.
Na pořízení biologických aktiv v RH	Reprodukční PC, pokud nelze stanovit VN, snižuje VC	výnosový přístup IAS 41
Na pízení aktiv včetně biologických aktiv v PC	snižuje VC	IAS 20, snížení VC nebo Časově

## **ZÁVĚR**

Analýza účetního řešení dotací a jejich transparentního vykázání je pro příjemce dotace často složitým účetním problémem. Podnik musí kvalifikovaně a individuálně posoudit otázky zda a kdy se má vykazovat pohledávka z titulu nároku na dotaci resp. závazek z titulu povinnosti vrátit dotaci. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS ve srovnání s českými účetními předpisy se principiálně neliší. IFRS však podrobněji a důsledněji řeší jednotlivé detaily týkající se právě posouzení těchto otázek. Přístup ČÚP, které do počátku roku 2008 tuto problematiku neřešily velmi pomohla Interpretace NÚ. Tato se zabývá okamžikem nároku na přijetí nebo vykázání dotace. Rozdíl mezi přístupem ČÚP a IFRS je zejména v oceňovacích bázích. Přesto je dán prostor pro kreativní přístupy účtování a oceňování u příjemců dotací, kteří mohou do jisté míry ovlivnit své účetní výkazy a tímto i hodnocení finančního zdraví podniku, které má na tyto výkazy úzkou vazbu, více viz [2]. Je potřeba o těchto přístupech a jejich souvislostech diskutovat, tak aby byla zajištěna větší transparentnost a srovnatelnost účetních informací směrem k věrnému a poctivému obrazu účetnictví.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu MSMJ6007665806.

## Literatura

[1] DRÁBKOVÁ, Z., KOUŘILOVÁ, J.: Oceňování majetku dle české legislativy ve světle kreativního účetnictví na případu zemědělského podniku, VŠE v Praze, *sborník 8. ročníku Pedagogické konference, 29. 11. 2008*, Praha, s. 30-36, ISBN 978-80-254-3536-6, **NAZV QG 60042**

[2] DRÁBKOVÁ, Z., KOUŘILOVÁ, J.: Finanční zdraví podniku ve světle praktického využití kreativního účetnictví v podmínkách ČR, *Acta Universitatis Bohemiae Meridionales*, České Budějovice, 2008, roč. XI., č. 1, ISSN 1212-3285, s. 61-65, **NAZV QG 60042**

[3] DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, Brno: Computer Press 2008, ISBN 978-80-251-1950-1

[4] ISU: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*, Copyright International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), Praha: Svaz účetních 2005, ISBN 80-239-5721-X.

[5] ISU: *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), Dodatek k IFRS – změny roku 2006*, International Accounting Standards Board, Praha: Svaz účetních 2006, ISBN 80-239-7171-9.

[6] KOUŘILOVÁ, J., KOPTA, D.: Dotace, souvislosti s vybranými externími vlivy, *Acta Universitatis Bohemiae Meridionales*, České Budějovice, 2008, roč. XI., č. 2, ISSN 1212-3285, **MSM 6007665806**

[7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

[8] zákon č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

[9] vyhláška č. 500/2002 Sb., v aktuálním znění

[10] České účetní standardy, v aktuálním znění

[11] Interpretace NÚR I-14 [on-line]. [cit. 2009-1-30]  
<http://www.nur.cz/content/view/159/40/>