

## Donations and subsidies in non-profit organizations' accounting and in business entities' accounting

Marek Jošt<sup>1</sup>

<sup>1</sup>University of Economics Prague  
Faculty of Finance and Accounting, Department of Financial Accounting and Auditing  
W. Churchill Square 4, 130 67 Prague 3, Czech Republic  
E-mail: [marek.jost@vse.cz](mailto:marek.jost@vse.cz)

**Abstract:** The paper deals with accounting approaches to recognition of donations and subsidies in non-profit organizations' accounting in comparison to approaches applied in accounting of business entities. Particularly, the paper focuses on subsidies for payment of operating expenses and subsidies for the purchase of long-term assets. In the area of donations the paper analyses donations in the form of money and in the form of current assets and long-term assets.

**Keywords:** donations, subsidies, non-profit organizations

JEL codes: M41, M42

### 1 Úvod

Dary a dotace představují v současné době významný zdroj financování zejména pro nestátní neziskové organizace, které na nich bývají mnohdy existenčně závislé. Bez těchto zdrojů by nemohly provozovat svou veřejně prospěšnou činnost a přispívat tak k rozvoji občanské společnosti. Poskytovateli darů jsou především soukromé subjekty. V případě dotací je významným poskytovatelem stát prostřednictvím veřejných rozpočtů (tj. rozpočtů ministerstev, krajů, měst a obcí). O důležitosti této finanční podpory svědčí následující tabulka, která zachycuje výši dotačních i nedotačních transferů poskytnutých ze státního rozpočtu neziskovým organizacím.

**Tabulka 1** Transfery neziskovým organizacím poskytnuté ze státního rozpočtu (v tis. Kč)

	2010	2012	2014	2016	2018
<b>Neinvestiční transfery neziskovým a podobným organizacím</b>	10 332 080	11 630 132	13 332 459	11 449 495	17 014 842
<b>Neinvestiční nedotační transfery neziskovým a podobným organizacím</b>	203 694	161 391	259 843	65 640	0
<b>Investiční transfery neziskovým a podobným organizacím</b>	1 131 420	2 630 116	2 396 289	974 866	2 466 293
<b>Celkem</b>	<b>11 667 194</b>	<b>14 421 639</b>	<b>15 988 591</b>	<b>12 490 001</b>	<b>19 481 135</b>

Zdroj: Monitor (Ministerstvo financí ČR).

V oblasti neinvestičních transferů neziskovým a podobným organizacím bylo ve sledovaném období rozděleno nejvíce prostředků občanským sdružením (průměr za sledované období činí 45 %) a církvím a náboženským společnostem (průměr za sledované období činí 31 %).

Na investičních transferech přijala ve sledovaném období nejvíce prostředků občanská sdružení, a to průměrně 47 % z celkové vyplacené částky.

Se získáním finančních zdrojů v podobě darů a dotací souvisí jejich správné zaúčtování, čemuž se věnuje tento příspěvek. Jeho cílem je analyzovat aktuální přístupy k zachycení darů a dotací v účetnictví neziskových organizací v porovnání s přístupy uplatňovanými v účetnictví podnikatelských subjektů.

## 2 Metodologie a zdrojové údaje

### 2.1 Dotace

Aktuální předpisy rozlišují dotace určené na úhradu provozních nákladů a dotace na pořízení dlouhodobého majetku. U **dotací na úhradu provozních nákladů** nevznikají obvykle v rámci účetního zachycení významné problémy. Vzhledem k tomu, že jde o prostředky získané od jiných subjektů a nikoliv o vlastní zdroje, měl by být dopad na výsledek hospodaření neutrální (tedy výnosy jsou ve výši vynaložených nákladů), jak naznačuje zjednodušené účetní schéma v tabulce. Předpokladem je, že jde o dotaci na úhradu provozních nákladů a v případě nevyčerpání prostředků v roce přijetí dotace (20X1) je možné tyto zdroje použít nejpozději v následujícím účetním období (20X2). Pokud účetní jednotka dotaci nespotřebuje (nebo ji použije v rozporu s dotačními podmínkami), je povinna ji vrátit poskytovateli.

**Tabuka 2** Účetní zachycení dotace na úhradu provozních nákladů

Účetní operace	Má dáti	Dal	Částka
<b>Nárok na provozní dotaci (20X1)</b>	346 (348)	691	10 000
<b>Přijetí provozní dotace na běžný účet (20X1)</b>	221	346 (348)	10 000
<b>Vznik a úhrada provozních nákladů z běžného účtu (20X1)</b>	5xx	221	6 000
<b>Převod nevyčerpané dotace do roku 20X2</b>	691	384	4 000
<b>Vznik a úhrada provozních nákladů z běžného účtu (20X2)</b>	5xx	221	2 000
<b>Čerpání dotace v roce 20X2</b>	384	691	2 000
<b>Vratka nevyčerpané dotace z běžného účtu (20X2)</b>	384	221	2 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

U podnikatelských subjektů je postup účtování obdobný vč. neutrálního vlivu na výsledek hospodaření, kdy by se měly vynaložené náklady rovnat výnosům z titulu čerpané dotace. Přijaté dotace se zachycují ve prospěch ostatních provozních výnosů.

Jiným důvodem pro poskytnutí dotace z veřejných zdrojů je **pořízení dlouhodobého majetku** neziskovou organizací. Zde již může být zaúčtování souvisejících transakcí komplikovanější, jelikož u odpisovaných aktiv bude ovlivněn výpočet odpisů v jednotlivých letech a především pak hraje roli, jak velkou část pořizovací ceny kryje dotace. Pokud je dotace poskytnuta v 100% výši pořizovací ceny, pak bude mít odpisování aktiva neutrální vliv na výsledek hospodaření. Je-li kryta jen část pořizovací ceny dotací, bude výsledek hospodaření v konečném důsledku ovlivněn odpisy počítanými z té části pořizovací ceny hrazené z vlastních zdrojů účetní jednotky. Naznačené účetní schéma předpokládá pořízení dlouhodobého nehmotného aktiva (software) v roce 20X1, které účetní jednotka odpisuje po dobu 36 měsíců od měsíce následujícího po měsíci zařazení do užívání. Dotace kryje 75 % pořizovací ceny. V každém roce vzniká účetní ztráta vlivem odpisů plynoucích z částky pořizovací ceny nekryté z dotace.

**Tabuka 3** Účetní zachycení dotace na pořízení dlouhodobého majetku

Účetní operace	Má dáti	Dal	Částka
<b>Nárok na investiční dotaci (20X1)</b>	346 (348)	901	81 000
<b>Přijetí investiční dotace na běžný účet (20X1)</b>	221	346 (348)	81 000
<b>Faktura přijatá za nákup dl. nehmotného aktiva (20X1)</b>	041	321	108 000
<b>Úhrada faktury z běžného účtu (20X1)</b>	321	221	108 000
<b>Zařazení aktiva do užívání k 1.4.20X1</b>	013	041	108 000
<b>Odpisy za rok 20X1</b>	551	073	24 000
<b>Snížení jmění ve výši odpisů v roce 20X1</b>	901	649	18 000

Účetní operace	Má dáti	Dal	Částka
<b>Odpisy za rok 20X2</b>	551	073	36 000
<b>Snížení jmění ve výši odpisů v roce 20X2</b>	901	649	27 000
<b>Odpisy za rok 20X3</b>	551	073	36 000
<b>Snížení jmění ve výši odpisů v roce 20X3</b>	901	649	27 000
<b>Odpisy za rok 20X4</b>	551	073	12 000
<b>Snížení jmění ve výši odpisů v roce 20X4</b>	901	649	9 000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Je zřejmé, že v porovnání s účetním zachycením tohoto typu dotace u podnikatelských subjektů, postupují neziskové organizace jinak. U podnikatelských subjektů totiž předpisy vyžadují zařadit aktivum do užívání v pořizovací ceně snížené o přijatou dotaci (Má dáti 346/0xx Dal, viz ČÚS 017 – Zúčtovací vztahy). Neúčtují tedy přijatou investiční dotaci do vlastního kapitálu, kterou by následně postupně rozpouštěli do výnosů po dobu odpisování aktiva. Konečný dopad na výsledek hospodaření v jednotlivých letech však bude stejný jako u výše popsaného příkladu, tj. ztráta v každém roce na úrovni odpisů počítaných z částky pořizovací ceny nekryté z dotace.

## 2.2 Dary

### 2.2.1 Peněžní dary

U peněžních darů na **provozní účely** je možné zvolit jeden ze dvou způsobů účtování (viz vyhláška č. 504/2002 Sb. a ČÚS pro neziskové organizace):

- výsledkový,
- rozvahový.

**Výsledkový způsob** je charakteristický zachycením přijatého peněžního daru do výnosů (Má dáti 21x, 22x/682 Dal) v okamžiku, kdy je dar přijat bez ohledu na okamžik jeho skutečného použití (Má dáti 5xx/32x, 21x, 22x Dal). V případě, že je dar přijat v jiném roce, než ve kterém je čerpán, dochází k časovému odtržení výnosů a nákladů (v jednom roce vzniká zisk, ve druhém pak ztráta).

Jde-li navíc o dar s tzv. příkazem tj. existuje smluvní povinnost dar vrátit dárci, pokud nebyl celý spotřebován k datu účetní závěrky, je nutné jej časově rozlišit (Má dáti 682/384 Dal). V ostatních případech, kdy za standardních okolností nepřichází vrácení daru v úvahu, je výnos realizován okamžikem přijetí daru a dar nelze časově rozlišit (Beránek, 2016).

**Rozvahový způsob** spočívá v zachycení přijatých peněžních darů ve prospěch účtové skupiny 91 – Fondy (Má dáti 21x, 22x/911 Dal). Použití daru se zachycuje obvyklým způsobem (Má dáti 5xx/21x, 22x, 32x Dal), přičemž aby byla zajištěna neutralita na výsledek hospodaření, je vhodné zaúčtovat také čerpání fondů (Má dáti 911/648 Dal).

V případě darů určených na **pořízení dlouhodobého majetku** legislativa nabízí opět možnost volby mezi dvěma způsoby:

- účtování ve prospěch jmění,
- účtování ve prospěch fondů.

Oba postupy se liší pouze tím, jak zachytit přijatý dar (Má dáti 21x, 22x/901 resp. 911 Dal) a dále pak rozpuštěním jmění (fondů) proti výnosům ve výši odpisů, které plynou z té části pořizovací ceny dlouhodobého majetku kryté z daru (Má dáti 901 resp. 911/649 resp. 648 Dal). Tento postup byl zmíněn v rámci dotací určených na pořízení dlouhodobého majetku. Opět tedy platí, že dar (stejně jako dotace) nesnižuje pořizovací cenu aktiva, což je jiný přístup než ten, který je uplatňován v účetnictví podnikatelů. Operace týkající se pořízení aktiva, jeho zařazení do užívání a zaúčtování odpisu, jsou identické jako v případě dotace (viz předchozí text).

Pouze u neziskových organizací se lze setkat ještě s dalším typem peněžního daru, jehož účelem je **kapitálové dovybavení**. Tomu se blíže věnuje Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů č. j.:

5606/15/7100-10 ze dne 6. 2. 2015. Konkrétně se vztahuje k § 19b odst. 2 písm. b) a k § 25 odst. 1 písm. i) zmíněného zákona a definuje pojem „kapitálové dovybavení“ takto: „Pro účely aplikace těchto ustanovení při stanovení základu daně veřejně prospěšných poplatníků se kapitálovým dovybavením rozumí navýšení vlastních zdrojů (vlastního jmění) poplatníka zakladatelem nebo jinou osobou v průběhu existence poplatníka. Může se jednat také o zvýšení nadační jistiny nadačním darem podle § 334 občanského zákoníku nebo obdobné trvalé navýšení vlastního jmění fundace, ústavu, obecně prospěšné společnosti nebo spolku v průběhu jejich existence.“ Tento dar se zachytí na vrub účtu 211 (221) a ve prospěch účtu 901.

Pro neziskové organizace je charakteristické také přijímání peněžních darů v podobě **veřejných sbírek**, které se zachycují ve fondech (účtová skupina 91).

Přijímají-li neziskové organizace dary určené pro účely **darování jinému subjektu** (tzn., že neziskovou organizací pouze procházejí), účtuje se o nich také ve fondech.

V účetnictví podnikatelských subjektů došlo od roku 2016 ke změně v účtování přijatých peněžních darů, které jsou nově účtovány do ostatních finančních výnosů (Má dáti 21x, 22x/668 Dal, viz ČÚS č. 019 Náklady a výnosy; pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

### 2.2.2 Nepeněžní dary

Rovněž v oblasti nepeněžních darů je možné identifikovat několik jejich podob. Obdrží-li účetní jednotka dar v podobě **oběžného majetku** (např. zásob), zaúčtuje jej na vrub příslušného účtu nákladu a ve prospěch účtu 682, čímž dojde k neutralitě z pohledu výsledku hospodaření. Takový dar by měl být oceněn kvalifikovaným odhadem - obvyklou (tržní) cenou.

Pokud jde o dary ve formě **dlouhodobého majetku**, zde hraje roli účel použití, tj. bude-li majetek používán pro hlavní činnost účetní jednotky (zachycení ve vlastním jmění na účtu 901) či nikoliv (účtování do výnosů na účet 682).

**Tabuka 4** Účetní zachycení daru v podobě dlouhodobého majetku – je určen pro hlavní činnost

Účetní operace	Má dáti	Dal
<b>Přijetí daru - dl. majetek odpisovaný</b>	04x	901
<b>Uvedení majetku do užívání</b>	02x	04x
<b>Odpisy majetku</b>	551	07x, 08x
<b>Snížení jmění do výnosů ve výši odpisu</b>	901	649
<b>Přijetí daru - dl. majetek neodpisovaný</b>	03x	901

Zdroj: Vlastní zpracování.

Je zřejmé, že v tomto případě částka snížení jmění proti výnosům odpovídá výši zaúčtovaného odpisu, jelikož je majetek darem v plné výši. Je tedy dosaženo nulového výsledku hospodaření z této operace.

**Tabuka 5** Účetní zachycení daru v podobě dlouhodobého majetku – není určen pro hlavní činnost

Účetní operace	Má dáti	Dal
<b>Přijetí daru - dl. majetek odpisovaný</b>	04x	682
<b>Uvedení majetku do užívání</b>	02x	04x
<b>Odpisy majetku</b>	551	07x, 08x
<b>Přijetí daru - dl. majetek neodpisovaný</b>	03x	682

Zdroj: Vlastní zpracování.

V účetnictví podnikatelských subjektů je dlouhodobý majetek pořízený darem účtován od roku 2016 do výnosů (Má dáti 0xx/648 Dal). Před touto změnou legislativy byl zachycován ve vlastním kapitálu v tzv. kapitálových fondech.

### 3 Výsledky a diskuze

V oblasti dotací určených ke krytí provozních nákladů vychází předpisy upravující účetnictví neziskových organizací i účetnictví podnikatelských subjektů ze stejného přístupu a zachycují je výsledkově proti vzniklým nákladům. V této oblasti tedy nejsou výrazné rozdíly.

Co se týká dotací určených na pořízení dlouhodobého majetku, zde spočívá hlavní rozdíl v ocenění zařazovaného majetku do užívání, kdy neziskové organizace zařazují majetek v pořizovací ceně a vytváří ve vlastním jmění zdroj ve výši poskytnuté dotace, který postupně rozpouštějí do výnosů po dobu používání aktiva a tím snižují v jednotlivých letech vykázané odpisy tak, aby dopad do výsledku hospodaření odpovídal jen odpisům z částky nekryté z dotace. Oproti tomu podnikatelské subjekty pořizovací cenu aktiva snižují o poskytnutou dotaci již v okamžiku zařazení aktiva do užívání. Z této částky následně aktivum odpisují.

Rozdílné přístupy lze spatřit také při vykazování peněžních darů, kdy účetní předpisy v případě neziskových organizací nabízejí dva způsoby účtování, a to rozvahový (účtování darů ve prospěch fondů) či výsledkový způsob. Při vykazování přijatých peněžních darů na pořízení dlouhodobého majetku si mohou tyto účetní jednotky vybrat jeden ze dvou možných způsobů účtování, a to buď ve prospěch jmění, nebo ve prospěch fondů. Pokud přijme nezisková organizace dar v podobě oběžného aktiva, je uplatňován výsledkový způsob jeho zachycení. V případě přijetí daru v podobě dlouhodobého majetku závisí způsob zaúčtování na tom, zda majetek bude používán v rámci hlavní činnosti - tehdy by měl být tento dar zachycen ve prospěch jmění. V ostatních případech, kdy majetek nebude určen k hlavní činnosti, zachytí jej účetní jednotka výsledkově.

Podnikatelské subjekty vykazují přijaté dary vždy ve výnosech (ostatních provozních nebo ostatních finančních) podle povahy daru.

### Závěr

Je patrné, že dary a dotace jako zdroje financování hrají zásadní roli v případě neziskových organizací, jejichž cílem není dosahovat zisk. Z provedeného porovnání přístupů uplatňovaných při vykazování darů a dotací v účetnictví neziskových organizací s přístupy uplatňovanými v účetnictví podnikatelských subjektů vyplynuly určité rozdíly, které byly podrobněji rozebrány. Legislativní úprava účetnictví neziskových organizací nabízí těmto účetním jednotkám širší možnosti pro zachycení darů a dotací než je tomu v případě podnikatelských subjektů, u nichž došlo v posledních letech ke sjednocení a uplatňuje se pro účetní zachycení těchto operací pouze výsledkový způsob.

### Příslušnost ke grantové úloze

Tento příspěvek je zpracován jako výstup projektu Institucionální podpory (IP100040) Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

### Literární zdroje a jiné odkazy

Beránek, P. (2006). Účtování přijatých darů v nestátních neziskových organizacích v roce 2016 (podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.). Metodické aktuality - registrované periodikum Svazu účetních, č. 5/2016, ISBN: 978-80-87367-67-4.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 504/2002 Sb.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

GFŘ (2015). Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFŘ\\_D-22.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf).

MF ČR (2019). Monitor. Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz>.

Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, pro které hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.