

# Státní dotace v českém účetnictví a podle mezinárodních standardů IAS/IFRS

Václav Černý

Vysoká škola ekonomická  
Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu  
Náměstí W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika  
E-mail: cernyvac@vse.cz

**Abstract:** *The paper focuses on the accounting and reporting for state aid in Czech accounting with the international accounting standards IAS/IFRS it is focused mainly on this issue for business. The subject of interest subsidies to cover operating expenses and grants for the acquisition of intangible and tangible fixed assets. In comparison with international standards is a selection of methods for accounting for and presentation of grants to Czech accounting very limited and does not permit an alternative choice of methods. In the area of subsidies to cover operating expenses is received subsidies considered income, with subsidies for the acquisition of fixed assets reduced the valuation of the acquired fixed assets of the subsidy received.*

*Keywords: subsidies, fixed assets, costs, revenues, accounting*

*JEL codes: M41*

## Státní dotace v českém účetnictví

Významným zdrojem financování v případech, kdy vlastní prostředky organizací nestačí na úhradu nezbytných provozních nákladů či na pořízení dlouhodobého aktiva jsou dotace poskytované různými subjekty (vládní, z programů Evropské unie). Článek bude zaměřen na dotace, poskytované z prostředků státního rozpočtu a jejich účtování u podnikatelských subjektů v podmínkách národní úpravy účetnictví České republiky v porovnání s přístupy, používanými podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Obě hlavní formy dotací jsou vymezeny v českém účetnictví zejména ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění pozdějších doplňků a novel. V paragrafu 25 vyhlášky je pouze taxativně vyjmenována dotace na úhradu provozních nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy jako součást jiných provozních výnosů. Paragraf 47, odstavec 6 této vyhlášky pak vymezuje, že ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění tohoto majetku. Tento paragraf přináší alespoň vágní vymezení dotací. Za dotaci se podle této vyhlášky považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci.

Z účetních předpisů oblast dotací dále upravuje český účetní standard pro podnikatelské subjekty č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. V bodě 5.1.5 tohoto předpisu stanovuje postup účtování u dotací na pořízení dlouhodobého aktiva. Uvádí: "Použití dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové

skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek; dotace na úhradu úroků nezahrnovaných do pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného finančního majetku a technického zhodnocení se ve věcné a časové souvislosti účtuje do ostatních finančních výnosů; příjem dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 22 – Účty v bankách”.

Dotacemi se zabývá také účetní standard pro podnikatele č- 017 Zúčtovací vztahy. Dotacím je konkrétně věnován odstavec 3.7, ve znění: “ Příjem dotace k úhradě nákladů se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací se souvztažným zápisem na vrub příslušného účtu účtové skupiny 22 – Účty v bankách; použití dotace se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch ostatních provozních a finančních výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel. Dotace na úhradu úroků nezahrnovaných do pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se ve věcné a časové souvislosti účtuje do ostatních finančních výnosů. Dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje podle ČÚS pro podnikatele 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek” (viz výše).

## **Státní dotace podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS**

Státními dotacemi se v rámci mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS zabývá standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Tento standard deklaruje základní kategorie v oblasti dotací. Státem tento standard rozumí vládu, vládní agentury, a podobné orgány (místní, národní, mezinárodní). Přináší definici státních dotací jako podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch účetní jednotky výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek, týkajících se provozních činností účetní jednotky. Vylučují ty formy státní podpory, u kterých se nedá přiměřeně stanovit cena, a transakce se státem, které se nedají odlišit od běžných obchodních transakcí podniku.

Standard IAS 20 stanovuje podmínky za nichž mají být dotace vykázány; mají být vykázány až tehdy, když je zřejmé, že podnik splní (splnil) s nimi spojené podmínky a že dotace byly (budou) přijaty. Přitom samo přijetí dotace není důkazem o splnění podmínek pro přijetí dotace.

Standard IAS 20 se zabývá dvěma hlavními účely poskytování státních dotací – dotacemi vztahujícími se k aktivům a dotacemi vztahujícími se k výnosům.

## **Vykazování dotací vztahujících se k aktivům**

Dotace vztahující se k aktivům jsou státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že podnik oprávněný k jejich získání musí zakoupit, postavit nebo jinak získat dlouhodobá aktiva. Mohou být rovněž stanoveny doplňující podmínky omezující typ nebo umístění aktiv nebo období, během kterých mají být aktiva získána nebo držena.

Státní dotace vztahující se k aktivům včetně nepeněžních dotací v jejich reálné hodnotě musí být vykázány v rozvaze buď uvedením dotace jako výnosu příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva. Toto jsou dvě základní alternativy vykázání dotací vztahujících se k aktivům.

První metoda umožňuje vykázat dotaci jako výnos příštích období, který se uznává jako výnos na systematickém a racionálním základě po celou dobu životnosti aktiva.

Druhá metoda odčítá dotaci při oceňování pořizovaného aktiva. Dotace se uznává jako výnos po celou dobu životnosti odpisovatelného aktiva pomocí snížené částky odpisů. Tento postup je jediným povoleným pro použití v České republice.

Koupě aktiv a příjem souvisejících dotací může způsobit významné pohyby v peněžních tocích podniku. Proto a i z důvodu identifikace hrubé investice do aktiv jsou takové pohyby často uvedeny jako oddělené položky ve výkazu cash-flow bez ohledu na to, zda je dotace odečtena od příslušného aktiva v rozvaze.

## **Vykazování dotací vztahujících se k výnosům**

Dotace vztahující se k výnosům se někdy vykazují ve výsledovce jako výnos odděleně nebo jako součást položky "ostatní výnosy" nebo jsou odečteny při vykazování souvisejících nákladů.

Zastánci první metody tvrdí, že není vhodné kompenzovat nákladové a výnosové položky a oddělené sledování nákladů a výnosů usnadní porovnání s ostatními náklady neovlivněnými dotací.

Ve prospěch druhé metody je argumentováno tím, že náklady by podnik nemusel vynaložit, kdyby dotace nebyla poskytnuta a vykázání nákladů bez kompenzování dotace může být proto zavádějící.

Obě tyto metody považuje standard IAS 20 za přijatelné. Pro správnou prezentaci účetní závěrky může být významné zveřejnění dotací. Obvykle je vhodné zveřejnit dopad dotací na jakoukoliv výnosovou nebo nákladovou položku, pro něž se požaduje oddělené zveřejnění.

## **Závěr**

V porovnání s mezinárodními standardy je česká úprava méně variabilní, omezuje účetní jednotky ve volbě vhodnějších metod. Podniky mohou mít různé formy a podmínky pro získání dotací a jiný rozsah získaných dotací, které by mohly vest k rozdílné vhodnosti aplikovaných metod. Proto by bylo vhodnější, kdyby byla podnikům dána větší míra důvěry a odpovědnosti za zvolené metody, protože sám podnik dokáže nejlépe posoudit vhodnost výběru té či oné varianty v konkrétních případech.

Největší úskalí shledávám v případě, kdy bude poskytnuta podniku dotace na pořízení dlouhodobého majetku (aktiva) ve výši 100% pořizovacích nákladů. Pak by to znamenalo, že by podle u nás platné legislativy pořízený dlouhodobý majetek (aktivum) nebyl vykázán a odepisován v účetní závěrce, přestože by podniku přinášel ekonomický prospěch, byl by pod jeho kontrolou (a zřejmě i v jeho vlastnictví) a byl ocenitelný.

Literatura:

IAS 20 *Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*. Úřední věstník EU 1126/2008 K.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Retrieved from: <http://www.business.center.cz/bussiness/pravo/zakony/ucto-v2002-500>.

ČÚS 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek Retrieved from: <http://www.business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/013.aspx>

ČÚS 017 – Zúčtovací vztahy. Retrieved from: <http://www.business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/017.aspx>