



dReport: Červen 2020

Zalistujte si v pravidelném přehledu účetních novinek.



Účtování o dotacích

V souvislosti s čtenějším poskytováním vládních podpor a příspěvků v období ovlivněném epidemií COVID-19 vyvstala potřeba reflektovat jejich využití správným zaúčtováním. V tomto článku popíšeme způsob účtování provozních a investičních dotací dle české účetní legislativy. Zmíníme i rozdíly v postupu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Obecně o vládních výpomocích uvažujeme ve smyslu dotace. Účetní předpisy se v tomto směru nezměnily a oporu tedy budeme hledat v obecných předpisech zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v e znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), Vyhlášky č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Vyhláška), a Českých účetních standardů pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (podnikatelé), ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS).

Co je dotace

Za dotaci se dle § 47 odst. 6 Vyhlášky považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státních či evropských rozpočtů nebo fondů na předem vymezený účel. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci. Rozlišujeme mezi dotacemi provozními a investičními, přičemž je podstatný účel, ke kterému byla dotace poskytnuta.

Provozní dotace

Provozní dotace slouží k úhradě nákladů nebo jiné ekonomické újmy. V tomto případě nám odliv ekonomického prospěchu, který dotace pokrývá, zůstává zaúčtován v běžných provozních nákladech, a o použití dotace účtujeme jako o ostatním provozním výnosu, popř. ostatním finančním výnosu, pokud dotace pokrývá například úrokové náklady, bankovní poplatky či jiné finanční náklady. Explicitně způsob účtování provozních dotací stanovuje § 25 Vyhlášky. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) připouští o výši dotace snížit relevantní provozní náklady, na něž byla dotace použita, což české účetní předpisy nedovolují.

Z uvedeného je zřejmé, že zásadní bude dodržení aktuálního principu, tedy zajištění časové a věcné souvislosti nákladů s výnosy. Eliminuje se tímto dopad do hospodářského výsledku v období, kdy došlo k pokrytí vynaložených nákladů dotací. V realitě se požadavek na aktuální princip střetává s principem opatrnosti a účetní profesionál musí často procvičit svůj úsudek: o dotaci se účtuje vždy v momentě, kdy k jejímu využití existuje nezpochybnitelný právní nárok, tedy v okamžiku, kdy účetní jednotka splnila veškeré své povinnosti v rámci žádosti o dotaci a zároveň je nikoliv jen pravděpo-

dobné, ale jisté, že bude dotace účetní jednotce poskytnuta. Hranice mezi pravděpodobností a jistotou je velice úzká a je třeba zvážit každou dotaci a každý schvalovací postup individuálně. Navíc, i pokud existuje právní nárok, nejistota se může týkat výše dotace, která má být obdržena. Některé dotační tituly závisí na počtu žádostí o dotace a objemu s tím souvisejících projektů, z čehož vyplývá omezený rozpočet pro poskytnutí dotace.

Český účetní standard č. 017 – Zúčtovací vztahy výslovně stanovuje, že o nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. O použití dotace k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací a ve prospěch ostatních provozních nebo finančních výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na stanovený účel, tak jak znázorňují následující podvojně zápisy:

Nezpochybnitelný právní nárok na dotaci:

- MD Jiné pohledávky 37*
- Dal Zúčtování dotací 34*

Použití dotace k úhradě nákladů:

- MD Zúčtování dotací 34*
- Dal Jiné provozní (finanční) výnosy

Přijetí dotace na účet:

- MD Bankovní účet 22*
- Dal Jiné pohledávky 37*

Investiční dotace

Investiční dotace jsou příspěvky poskytnuté za účelem pořízení dlouhodobého majetku a řídí se § 47 odst. 6 Vyhlášky. Již z povahy příspěvku, který je přijatý na úhradu investice v podobě dlouhodobého majetku, je zřejmé, že dotace nebude zohledněna ve výsledku hospodaření v jednom okamžiku, resp. v jednom účetním období, ale její pozitivní efekt bude rozprostřen po dobu, po kterou je související majetek odepisován. O poskytnutou dotaci je tedy nutné snížit pořizovací cenu majetku, případně technického zhodnocení majetku, a roční měsíční odpisy budou vypočteny z ponížené pořizovací ceny. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, konkrétně IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory, připouští kromě výše uvedeného postupu i účtování investičních dotací prostřednictvím výnosů příštích období.



Český účetní standard č. 017 – Zúčtovací vztahy výslovně stanovuje, že o nezpochybnitelném právním nároku na dotaci se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací. O použití dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 – Zúčtování daní a dotací se souvztázným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 0 – Dlouhodobý majetek, tak jak znázorňují následující podvojně zápisy:

Nezpochybnitelný právní nárok na dotaci:

- MD Jiné pohledávky 37*
- Dal Zúčtování dotací 34*

Použití dotace ke snížení pořizovací ceny majetku:

- MD Zúčtování dotací 34*
- Dal Dlouhodobý majetek 0**

Přijetí dotace na účet:

- MD Bankovní účet 22*
- Dal Jiné pohledávky 37*

Diskutabilní může být okamžik nezpochybnitelného nároku na dotaci. Budeme pořizovací cenu majetku ponížovat již při podání žádosti o dotaci, když je známo, že veškeré náležitosti byly splněny, nebo až po písemném vyrozumění ze strany schvalovacího úřadu, že účetní jednotce byla dotace schválena? Podle interpretace NÚR I-14 není podstatné, jaký orgán o žádosti rozhoduje, jaká je náročnost schvalovacího řízení, jaké jsou výsledky historických žádostí o dotace a mimo jiné ani to, zda žádáme o státní dotaci nebo dotaci z evropských fondů. V každém případě musí účetní jednotka vyhodnocovat individuálně každou žádost o dotaci a o dotaci smí účtovat až v okamžiku, kdy s jistotou ví, že jí dotace bude poskytnuta. Na to je třeba brát zřetel již proto, že promítnutí ponížení vstupní ceny majetku do účetnictví vyžaduje rozsáhlejší dokumentaci (například zápis v rámci zařazovacích protokolů, zanesení do účetního systému, komentář v příloze v účetní závěrce) a případně zpětvzetí a opravy by mohly být leckdy obtížně proveditelné. Pozornost by měla být věnována také podmínkám, za kterých se dotace poskytuje a které je třeba splnit v budoucnu. Příkladem může být zákaz prodeje majetku pořízeného z dotace po stanovenou dobu apod.

Setkáváme se i s případy, kdy je **dotace poskytnuta na již zařazený a odepisovaný majetek**. Taková situace nastává, když se o dotaci žádá až po zařazení majetku do užívání nebo když schválení dotace trvá delší dobu, ale účetní jednotka již majetek využívá pro svoji ekonomickou činnost, splnila podmínky pro zařazení, a tudíž je nutné jej řádně zařadit a odepisovat. Nezpochybnitelný nárok na dotaci tedy ještě nevznikl. V tomto případě se upraví pořizovací cena majetku až v okamžiku, kdy je o dotaci rozhodnuto. Účetní odpisy se k tomuto okamžiku přepočítají z nově stanovené, tedy ponížené pořizovací ceny. Zpětně k datu zařazení majetku se odpisy neupravují. O dotaci se snižuje pořizovací cena jak pro účetní, tak pro daňové účely. Je tak zajištěno, že účetní jednotka si uplatňuje daňové odpisy pouze ze vstupní ceny, kterou sama financovala.

Tento případ je třeba odlišovat od situace, kdy účetní jednotka **chybně nezohlednila přijatou dotaci** snížením pořizovací ceny dlouhodobého majetku. V tomto případě se jedná o účetní chybu a je třeba provést korekci odpisů zpětně. Pokud se týká již předchozích účetních období, účtujeme opravu skrze Jiný výsledek hospodaření minulých let zápisem 08*/42*, řádně upravíme údaje za minulá (minulá) účetní období ve finančních výkazech pro zajištění srovnatelnosti a komentujeme v příloze v účetní závěrce.

Nezapomeňme, že **kniha analytické evidence majetku** (registr majetku) obsahuje kromě jiných údajů i informaci, že na pořízení majetku byla poskytnuta dotace, a výši této dotace. Majetek a technické zhodnocení, na které byla přijata dotace ve výši 100 %, se evidují na podrozvahových účtech. Tyto povinnosti stanovuje Český účetní standard č. 017 v části Postup účtování a Český účetní standard č. 013 v části Analytické a podrozvahové účty.

Zveřejnění v účetní závěrce

Účetní jednotka má také povinnost zveřejnit v účetní závěrce veškeré získané dotace a podpory, jejich výši a jejich účel. Pokud došlo k nesplnění dotačních pravidel na již obdržené dotace, je povinností účetní jednotky tuto skutečnost a veškeré závazky z toho plynoucí zveřejnit v příloze v účetní závěrce. Je tak splněn požadavek na zveřejnění všech významných skutečností, které nejsou samostatně patrné z řádků finančních výkazů dle § 39 Vyhlášky.

Andrea Havlová
ahavlova@deloittece.com



Rada IASB vydala úpravy IFRS 16 z důvodu pandemie COVID-19

Dne 28. května 2020 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) úpravy standardu IFRS 16 s názvem Úlevy od nájemného v souvislosti s COVID-19. Úpravy poskytují nájemcům výjimku při posuzování, zda úlevy od nájemného v souvislosti s COVID-19 představují modifikaci leasingu.

Pandemie COVID-19 přiměla mnoho pronajímatelů poskytnout nájemcům úlevu v podobě odložení nebo osvobození od leasingových plateb, které by jinak byly splatné. V některých případech úlevy vycházejí z jednání mezi stranami, jejich poskytnutí však může zároveň prosazovat nebo vyžadovat vláda.

Standard IFRS 16 požaduje, aby nájemci vyhodnotili, zda změny leasingových smluv splňují definici modifikace leasingu uvedenou ve standardu. Pokud ano, nájemce přecení závazek z leasingu za použití revidované diskontní sazby. Rada IASB vyhodnotila, že by pro nájemce bylo v praxi hodně obtížné identifikovat, které úlevy od nájemného v souvislosti s COVID-19 splňují definici modifikace leasingu.

Aby nájemcům usnadnila účtování úlev od nájemného v souvislosti s COVID-19, rada IASB v dubnu 2020 navrhla úpravy IFRS 16, které byly nyní v rekordním čase dokončeny a vydány.

Praktické zjednodušení

Rada IASB upravila IFRS 16 přidáním praktického zjednodušení v následujícím znění:

Nájemce se může rozhodnout, že nebude posuzovat, zda úleva od nájemného v důsledku COVID-19 představuje modifikaci leasingu. Nájemce, který se takto rozhodne, účtuje o veškerých změnách leasingových plateb vyplývajících z úlev od nájemného v důsledku COVID-19 konzistentně s tím, jak by účtoval o změně podle IFRS 16, pokud by tato změna nepředstavovala modifikaci leasingu.

Praktické zjednodušení se vztahuje výhradně na úlevy od nájemného vzniklé v přímé souvislosti s pandemií COVID-19 a pouze za předpokladu, že jsou splněny následující podmínky:

- Změna leasingových plateb způsobí úpravu protihodnoty za leasing, která je ve stejné výši jako (příp. nižší než) protihodnota za leasing v době bezprostředně před změnou.
- Jakékoliv snížení leasingových plateb má dopad pouze na platby, které byly původně splatné **30. června 2021 nebo dříve** (úleva od nájemného by tuto podmínku splnila, pokud by vedla ke snížení leasingových plateb **do 30. června 2021** a ke zvýšení leasingových plateb **po 30. červnu 2021**).
- Neexistuje žádná významná změna ostatních podmínek leasingu.

Pokud si nájemce zvolí možnost použít praktické zjednodušení, použije ho konzistentně pro všechny leasingové smlouvy s podobnými vlastnostmi a za podobných okolností.

Nájemci, kteří výjimku použijí, musí zveřejnit, že uplatňují praktické zjednodušení na všechny úlevy od nájemného, které splňují příslušné podmínky, nebo pokud ji nepoužijí pro všechny takové úlevy od nájemného, zveřejní informace o povaze smluv, pro které praktické zjednodušení použili. Nájemci také musí zveřejnit částku vykázanou ve výsledku hospodaření, aby zohlednili změny leasingových plateb, které vyplynuly z úlev od nájemného, pro něž nájemce použil praktické zjednodušení.

Změny

Pokud nájemce praktickou výjimku použije, měl by:

- Prominutí leasingových splátek účtovat jako negativní variabilní leasingové platby. Nájemce by měl také odúčtovat tu část závazku z leasingu, která zanikla prominutím leasingových plateb.
- Účtovat změnu leasingových plateb, která snižuje platby v jednom období, ale úměrně zvyšuje platby v jiném období (nemění se celková protihodnota za leasing, ale pouze načasování jednotlivých plateb), pokračujícím vykazováním úroku ze závazku a snižováním závazku z leasingu o platby poukázané pronajímateli.

Pokud jsou leasingové platby sníženy v jednom období, ale zvýšeny nižší částkou v pozdějším období (a celková protihodnota je tedy nižší), změna leasingových plateb zahrnuje jak prominutí plateb, tak odložené leasingové platby.

Závazek z leasingu vykázaný nájemcem, který uplatňuje praktické zjednodušení, by představoval současnou hodnotu budoucích leasingových plateb dlužných pronajímateli.

Přechodná ustanovení a datum účinnosti

Nájemci musí tyto úpravy IFRS 16 aplikovat retrospektivně a vykázat dopad prvotního použití úprav jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (popř. jiné složky vlastního kapitálu) na počátku účetního období, v němž nájemce úpravy IFRS 16 použije poprvé.

V účetním období, kdy nájemce poprvé uplatní úpravu, nemusí zveřejňovat informace vyžadované podle odstavce 28(f) standardu IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, tj. částku úpravy u každé ovlivněné řádkové položky nebo její vliv na zisk na akcii.

Nájemce použije úpravu pro roční účetní období začínající **1. června 2020** nebo později. **Dřívější použití je povoleno**, včetně účetních závěrek, které k 28. květnu 2020 nebyly schváleny k vydání.



I přes formulaci „roční účetní období“ je možné úpravu použít pro mezitímní účetní závěrky.

Konečné odsouhlasení této úpravy IFRS 16 pro použití v EU se v současné době očekává až ve třetím nebo čtvrtém čtvrtletí 2020.

Zdroj: www.iasplus.com, [IFRS in Focus](#)

Jitka Kadlecová

jkadlecova@deloittece.com



Stav schvalování IFRS v Evropské unii

Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví (EFRAG) aktualizovala svou zprávu, v níž je popisován stav schvalování všech IFRS, tj. standardů, interpretací a jejich úprav, naposledy 3. června 2020.

Na schválení Evropské komise k použití v Evropské unii čekaly k 24. červnu 2020 následující dokumenty rady IASB:

Standardy

- IFRS 14 *Časové rozlišení při cenové regulaci* (vydáno v lednu 2014) – Evropská komise se rozhodla nezahajovat schvalovací proces tohoto prozatímního standardu a počkat na finální standard
- IFRS 17 *Pojistné smlouvy* (vydáno v květnu 2017)

Úpravy

- Úpravy standardu IFRS 3 *Odkaz na Konceptní rámec* (vydáno v květnu 2020)
- Úprava standardů IFRS 10 a IAS 28 *Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a jeho přidruženým či společným podnikem* (vydáno v září 2014)
- Úpravy standardu IAS 1 *Klasifikace závazků jako krátkodobé a dlouhodobé* (vydáno v lednu 2020)

- Úpravy standardu IAS 16 *Příjmy před zamýšleným použitím* (vydáno v květnu 2020)
- Úpravy standardu IAS 37 *Nevýhodné smlouvy – náklady na splnění smlouvy* (vydáno v květnu 2020)
- *Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2018–2020* (vydáno v květnu 2020)

[Zpráva o schvalování IFRS v EU](#)

Jitka Kadlecová
jkadlecova@deloittece.com

Kontakty

V případě jakýchkoliv dotazů ohledně záležitostí uvedených v této publikaci se, prosím, spojte se svou kontaktní osobou z auditního oddělení společnosti Deloitte, s odbornou skupinou Deloitte na adrese CZ_TechnicalDesk@deloittece.com nebo s jedním z následujících odborníků:

České účetnictví

Jarmila Rázková
jrazkova@deloittece.com

IFRS a US GAAP

Martin Tesař
mtesar@deloittece.com

Soňa Plachá
splacha@deloittece.com

Gabriela Jindříšková
gjindriskova@deloittece.com

Deloitte Audit s. r. o.
Churchill I
Italská 2581/67
120 00 Praha 2 – Vinohrady
Česká republika
Tel.: +420 246 042 500

[Přihlaste se k odběru dReportu a jiných newsletterů.](#)

Deloitte.

Deloitte označuje jednu či více společností Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), globální síť jejích členských firem a jejich spřízněných subjektů. Společnost DTTL (rovněž označovaná jako „Deloitte Global“) a každá z jejích členských firem představuje samostatný a nezávislý právní subjekt. Společnost DTTL služby klientům neposkytuje. Více informací je uvedeno na adrese www.deloitte.com/about.

Společnost Deloitte je předním globálním poskytovatelem služeb v oblasti auditu a assurance, podnikového poradenství, finančního poradenství, poradenství v oblasti rizik a daní a souvisejících služeb. Naše síť členských firem ve více než 150 zemích a teritoriích poskytuje služby čtyřem z pěti společností figurujících v žebříčku Fortune Global 500®. Chcete-li se dozvědět více o způsobu, jakým zhruba 264 000 odborníků dělá to, co má pro klienty smysl, navštivte www.deloitte.com.

Tato publikace obsahuje pouze obecné informace a společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited ani žádná z jejích členských firem či jejich spřízněných podniků (souhrnně „síť společností Deloitte“) jejím prostřednictvím neposkytuje odborné rady a služby. Přijetí jakéhokoliv rozhodnutí či jednání, které může mít dopad na Vaše finance či podnik, byste měli konzultovat s kvalifikovaným odborným poradcem. Žádný subjekt v rámci sítě společností Deloitte nenesou odpovědnost za ztráty vzniklé jakýmkoli osobám v důsledku použití této komunikace.