

## Interpretace Národní účetní rady

### I – 27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek

---

*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.*

#### Popis problému

1. Účetní jednotka pořídila dlouhodobý majetek se záměrem financovat jej prostřednictvím dotace a ve sledovaném účetním období jej zařadila do používání ve skutečné pořizovací ceně. Z této ceny ho začala účetně odpisovat.
2. Na pořízení daného dlouhodobého majetku účetní jednotka požádala o dotaci, avšak neúčtovala o nezpochybnitelném nároku na dotaci (v souladu s *I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace*) a nesnížila pořizovací cenu dlouhodobého majetku zařazeného do užívání.
3. V následujícím účetním období (po sestavení účetní závěrky) účetní jednotka dotaci na pořízení dlouhodobého majetku obdržela.
4. Tato interpretace řeší tedy pouze situaci, kdy účetní jednotka měla od samého počátku úmysl pořídit majetek s pomocí dotace, která však byla skutečně získána až v některém z následujících období po podání žádosti o dotaci.
5. Interpretace se tedy nevztahuje na situace, kdy pořízení majetku a požádání o dotaci spolu časově a věcně nesouviselo a o dotaci bylo požádáno až poté, co byl majetek pořízen bez záměru požádat o dotaci.
6. Rovněž se tato interpretace nevztahuje na jiné následné události upravující pořizovací cenu majetku, jako jsou opravy chyb, změny metod, reklamace, slevy, opravné položky apod. V těchto případech se postupuje odlišným způsobem, například v souladu s *I-26 Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání*.
7. Podstatou problému je, a otázka zní, jak má účetní jednotka v popisované situaci správně postupovat:
  - a) je nevykázání pohledávky z titulu nároku na dotaci chybou, která se má opravit řádným postupem jako oprava chyby minulých období?

- b) je získání dotace běžnou účetní operací následujícího období, nevykázání pohledávky z titulu dotace v minulém období bylo správné a nejedná se tedy o chybu a nepostupuje se jako při opravě chyb minulých období?
- c) jak postupovat v případě, že následně obdržená dotace převyšuje aktuální zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku.

## Řešení

8. Postup podle bodu 7a) se použije v případě, kdy účetní jednotka není schopna prokázat, že postupovala správně, když nezaúčtovala nárok na dotaci na základě nezpochybnitelného nároku na ni v roce pořízení a zařazení majetku do používání. Vzhledem k tomu, že o nároku na dotaci a současně o snížení pořizovací ceny měla účtovat, jedná se o chybu, kterou je třeba v následujícím období opravit.
9. Opravy významných účetních chyb se účtují retrospektivně proti položce vlastního kapitálu „Jiný výsledek hospodaření“. Oprava se tedy zaúčtuje v následujícím období jako snížení pořizovací ceny dlouhodobého majetku (o částku dotace) a adekvátní snížení oprávek proti Jinému výsledku hospodaření. Z důvodu zajištění srovnatelnosti (viz též *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů*) se v rozvaze opraví ve srovnávacích údajích minulých období odpovídající položky (Pořizovací cena DHM, oprávky DHM a Jiný výsledek hospodaření). Ve výsledovce se rovněž opraví za srovnatelné období odpovídající položky (odpisy a výsledek hospodaření). Pokud k chybě došlo již v předminulých obdobích, postupuje se v souladu s výše zmíněnou interpretací I-11.
10. Postup podle bodu 7b) se použije v případě, že nezaúčtování nároku na dotaci v roce pořízení a zařazení majetku do používání bylo podle tehdy dostupných informací správné. Účetní jednotka může prokázat, že neměla nezpochybnitelný nárok a tedy ani jistotu, že dotaci obdrží a proto se nejedná o chybu. Důsledky následného získání dotace se tedy v účetnictví vykáží jako změna odhadu prospektivně. Při posuzování toho, kdy a zda účetní jednotka měla dostatečně průkaznou informaci o nároku na dotaci, se postupuje v souladu s interpretací *I-24 Události po rozvahovém dni*.
11. V účetním období, ve kterém byla následně získána dotace, sníží účetní jednotka pořizovací cenu dlouhodobého majetku o přijatou dotaci a zároveň sníží adekvátně oprávky na výši, která by byla, kdyby se odpisovalo ze snížené pořizovací ceny již od okamžiku pořízení majetku. Výsledný rozdíl se proúčtuje do výsledku běžného období jako snížení provozních nákladů (odpisů). Majetek se od tohoto okamžiku nadále odpisuje ze snížené pořizovací ceny.
12. Pokud účetní jednotka v souladu s dostupnými informacemi nevykázala nárok na získání dotace a v souladu s *I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace* nevykázala pohledávku, může následně dojít k situaci, že v důsledku odpisu takového aktiva z pořizovací ceny v plné výši převyší hodnota vzniklého nezpochybnitelného nároku (resp. částka přijaté dotace) celkovou zůstatkovou cenu dlouhodobého majetku v okamžiku, kdy vznikl nezpochybnitelný nárok na přijetí dotace nebo byla dotace přijata. V takovém případě se nejedná o účetní chybu, dopad takové skutečnosti se vykáže prospektivně a účetní jednotka částku, o kterou nárok nebo částka přijaté dotace převyšuje zůstatkovou cenu, zúčtuje do výnosů období, ve kterém vznikl nezpochybnitelný nárok, resp. byla dotace přijata.

13. V důsledku výše následně získané dotace může dojít k situaci, že výsledná pořizovací cena poklesne pod limit pro zařazení do dlouhodobého majetku stanovený účetní jednotkou. Tato skutečnost však není důvodem k vyřazení aktiva z dlouhodobého majetku.
14. Podstatu následného získání dotace, způsob jejího řešení a dopady na účetní výkazy popíše účetní jednotka v samostatném komentáři v příloze k účetní závěrce.

## Zdůvodnění

15. Účetní předpisy (a stejně i interpretace *I-14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace*) dovolují účtovat o nároku na dotaci pouze v případě, že má účetní jednotka na dotaci „nezpochybnitelný nárok“ a její obdržení na pořízení dlouhodobého majetku je prakticky jisté. V opačném případě lze o dotaci účtovat až v okamžiku jejího přijetí.
16. Bylo-li o dotaci na pořízení dlouhodobého majetku požádáno již v souvislosti s jeho pořízením, pak musí účetní jednotka v okamžiku následného získání dotace posoudit, zda původní nezaúčtování nároku na dotaci v roce pořízení a zařazení majetku do používání v plné pořizovací ceně, bylo podle tehdy dostupných informací chybou nebo ne. Pokud ano, pak se v účetnictví postupuje jako v případě oprav jakékoliv jiné významné chyby, tzn. retrospektivně proti vlastnímu kapitálu (tj. Jinému výsledku hospodaření). Současně s opravou této chyby je v zájmu zabezpečení srovnatelnosti účetních výkazů nezbytné upravit srovnatelné informace tak jak to doporučuje například i *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů*. Tzn. opravit pořizovací cenu a oprávký majetku v rozvaze v rámci srovnávacích údajů a odpisy a výsledek hospodaření ve výsledovce v rámci srovnávacích údajů.
17. Pokud nebylo možno podle původně dostupných informací předpokládat, že dotace bude prakticky s jistotou obdržena a účetní jednotka správně nevykázala pohledávku z titulu nároku na dotaci, je její získání v následujícím období po zařazení majetku do používání považováno za změnu odhadu. Nejedná se o chybu a dopady přijetí dotace se vykazují prospektivně do výsledku hospodaření běžného období. Následné získání dotace se v tomto případě proúčtuje snížením pořizovací ceny dlouhodobého majetku a adekvátní úpravou oprávek na výši, která by byla, kdyby se odpisovalo od okamžiku pořízení majetku již ze snížené pořizovací ceny. Výsledná částka úpravy se zúčtuje jako operace běžného období snížením odpisů. V účetnictví se nadále odpisuje ze snížené pořizovací ceny.
18. Pro posouzení, zda se jednalo o chybu nebo změnu odhadu a jestli má tedy účetní jednotka postupovat retrospektivně proti Jinému výsledku nebo prospektivně zúčtovat dopad následného získání dotace proti výsledku hospodaření běžného období lze použít interpretaci *NI-48 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* a interpretaci zabývající se opravami chyb *I-11 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů*.
19. Postup zvolený pro situaci popsanou v otázce 7b) vede k tomu, že je v konečném důsledku zabezpečena srovnatelnost informací mezi majetky, u kterých byla pohledávka z titulu nároku na dotaci vykázána a u kterých ne, a to bez ohledu na to, zda nevykázání pohledávky bylo chybou nebo ne. Toto řešení rovněž zabezpečuje srovnatelnost údajů o majetku nabytého obdobným způsobem mezi účetními jednotkami a zabezpečuje správné

vykázání pořizovacích cen a opravek (brutto a korekce) v rozvaze, což je důležité například pro vstupní údaje finanční analýzy. Tento postup je používán pouze v případech vymezených a popsáných touto interpretací a nepoužívá se v případě jiných následných změn pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku, jako jsou například reklamace, slevy, změny metod a opravy chyb, které nevyplývají z následného získání dotace. V takových případech se upravuje pouze pořizovací cena bez adekvátní úpravy opravek. Viz například I-26 *Slevy z pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku v následujících účetních obdobích po uvedení do užívání.*

20. V případě, že výše následně vykázaného nezpochybnitelného nároku nebo následně získané dotace je vyšší, než aktuální zůstatková cena (například proto, že aktivum bylo v minulém období již odepisováno a dotace je v plné výši pořizovací ceny, apod.), rozdíl mezi zůstatkovou cenou a nárokem (resp. přijatou dotací) se považuje za snížení provozních nákladů (odpisů) období, ve kterém ke vzniku nároku (resp. přijetí dotace) došlo. Odepisování aktiva z plné pořizovací ceny v období před vykázáním nároku (resp. přijetím dotace) není možno považovat za účetní chybu, protože účetní jednotka postupovala správně podle tehdy známých informací, nebyla schopna prokázat nezpochybnitelný nárok na přijetí dotace a v důsledku toho nevykázala pohledávku. Odpisy vykázané v minulém období zůstávají v původní výši a není nutno je opravovat.
21. Pokles pořizovací ceny majetku v důsledku následného získání dotace pod limit, který si účetní jednotka stanovila pro zařazování do dlouhodobého majetku, nemůže být důvodem k jeho vyřazení z dlouhodobého majetku, pokud nadále trvají podmínky získání dotace. Majetek tedy bude součástí dlouhodobého majetku bez ohledu na výslednou výši jeho pořizovací ceny po celou dobu platnosti podmínek dotace a vyřazen může být až po jejich vypršení.
22. Oprava účetní chyby v případě řešení podle bodu 7a) může mít také daňové dopady. Odpovídající daň se v takovém případě vykáže v účetnictví jako daňový závazek proti Jinému výsledku hospodaření včetně postupu pro zajištění srovnatelnosti podle I-11 *Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů.*

**Datum schválení:** 11. listopadu 2013

**Zpracovatelé:**

prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.

*katedra finančního účetnictví a auditingu*

*Fakulta financí a účetnictví*

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

## Ilustrativní příklady k I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek

Národní účetní rada vydává tyto příklady za účelem ilustrace použití interpretace *I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek*. Tyto příklady mohou být nápomocny také při aplikaci interpretace *I-14 Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace*. Příklady nejsou formálně součástí této interpretace, pouze ilustrují vybrané situace a nejsou zdaleka vyčerpávající.

### Příklad 1:

Účetní jednotka pořídila v průběhu března roku X dlouhodobý majetek za skutečnou pořizovací cenu 1 200 000 Kč (pro zjednodušení neuvažujeme DPH, která zde nehraje roli).

Má zažádáno o dotaci ve výši 80 % pořizovací ceny, do konce roku ji nedostala. O nároku neúčtovala.

Životnost majetku stanovená na 5 let (tj. 60 měsíců), účetní odpisy rovnoměrné od 4. měsíce roku X.

V roce X+1 obdržela dotaci ve výši 960 000 Kč.

**Varianta a) – Lze prokázat, že byl nezpochybnitelný nárok na dotaci, účetní jednotka o nároku měla účtovat a neučinila tak. Postupuje se jako v případě opravy významné chyby včetně úpravy zabezpečující srovnatelnost (viz I-11)**

	Účetní operace v roce X	Kč	MD	D
1.	Pořízení DHM - faktura	1 200 000,-	042	321
2.	Zařazení majetku do účetnictví	1 200 000,-	022	042
3.	Odpis od 4. Měsíce (1 200 000 : 60) x 9	180 000,-	551	082
4.	Uzavření účtu 022 koncem roku	1 200 000,-	702	022
5.	Uzavření účtu 082 koncem roku	180 000,-	082	702

	Účetní operace v roce X+1	Kč	MD	D
1.	Otevření účtu 022	1 200 000,-	022	701
2.	Otevření účtu 082	180 000,-	701	082
3.	Příjem dotace na běžný účet	960 000,-	221	346
4.	Snížení pořizovací ceny – zúčtování dotace	960 000,-	346	022
5.	Oprava oprávek: Nová PC (1 200 000 – 960 000) = 240 000 Nové oprávkky (240 000 : 60) x 9 = 36 000 Rozdíl 180 000 – 36 000 = 144 000	144 000,-	082	42x
6.	Roční odpis (240 000 : 60) x 12	48 000,-	551	082
7.	Uzavření účtu 022 koncem roku	240 000,-	022	702
8.	Uzavření účtu 082 koncem roku	84 000,-	702	082

Při zobrazení dopadu do výkazů roku X+1 – úprava počátečních stavů z důvodu zajištění srovnatelnosti se postupuje v souladu s I-11 - Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce podnikatelů.

**Varianta b) – Lze prokázat, že účetní jednotka neměla dostatečné důkazy o nezpochybnitelném nároku na dotaci, nemohla o něm tedy účtovat. Nepostupuje se retrospektivně a dopad následného získání dotace se proúčtuje do běžného období bez úpravy účetních výkazů z důvodu zajištění srovnatelnosti.**

	Účetní operace v roce X	Kč	MD	D
1.	Pořízení DHM – faktura	1 200 000,-	042	321
2.	Zařazení majetku do účetnictví	1 200 000,-	022	042
3.	Odpis od 4. Měsíce (1 200 000 : 60) x 9	180 000,-	551	082
4.	Uzavření účtu 022 koncem roku	1 200 000,-	702	022
5.	Uzavření účtu 082 koncem roku	180 000,-	082	702

	Účetní operace v roce X+1	Kč	MD	D
1.	Otevření účtu 022	1 200 000,-	022	701
2.	Otevření účtu 082	180 000,-	701	082
3.	Příjem dotace na běžný účet	960 000,-	221	346
4.	Snížení pořizovací ceny – zúčtování dotace	960 000,-	346	022
5.	Snížení oprávek	144 000,-	082	551
6.	Roční odpis (240 000 : 60) x 12	48 000,-	551	082

### **Příklad 2 (dotace převyšuje zůstatkovou cenu):**

Účetní jednotka pořídila v průběhu března roku X dlouhodobý majetek za skutečnou pořizovací cenu 1 200 000 Kč (pro zjednodušení neuvažujeme DPH, která zde nehraje roli).

Má zažádáno o dotaci ve výši 100 % pořizovací ceny, do konce roku ji nedostala. O nároku na dotaci neúčtovala. Životnost majetku stanovená v účetnictví na 5 let (tj. 60 měsíců), účetní odpisy rovnoměrné od 4. Měsíce roku X.

V roce X+1 obdržela dotaci ve výši 1 200 000 Kč.

**Varianta a) – Lze prokázat, že byl nezpochybnitelný nárok na dotaci, účetní jednotka o nároku měla účtovat. Nutno upravit srovnávací údaje.**

	Účetní operace v roce X	Kč	MD	D
1.	Pořízení DHM – faktura	1 200 000,-	042	321
2.	Zařazení majetku do účetnictví	1 200 000,-	022	042
3.	Odpis od 4. Měsíce (1 200 000 : 60) x 9	180 000,-	551	082
4.	Uzavření účtu 022 koncem roku	1 200 000,-	702	022
5.	Uzavření účtu 082 koncem roku	180 000,-	082	702

Účetní operace v roce X+1		Kč	MD	D
1.	Otevření účtu 022	1 200 000,-	022	701
2.	Otevření účtu 082	180 000,-	701	082
3.	Příjem dotace na běžný účet	1 200 000,-	221	346
4.	Snížení pořizovací ceny – zúčtování dotace	1 200 000,-	346	022
5.	Oprava oprávek: Nová PC (1 200 000 – 1 200 000) = 0 Nové oprávký = 0; Rozdíl 180 000	180 000,-	082	42x
	Zůstatek účtu 022 koncem roku	0,-		
	Zůstatek účtu 082 koncem roku	0,-		

Dopad do výkazů roku X+1 – úprava počátečního stavu z důvodu zajištění srovnatelnosti bude následující:

**Varianta b) – Lze prokázat, že nebyl nezpochybnitelný nárok na dotaci, účetní jednotka o nároku nemohla účtovat. Minulý rok se neopravuje.**

Účetní operace v roce X		Kč	MD	D
1.	Pořízení DHM - faktura	1 200 000,-	042	321
2.	Zařazení majetku do účetnictví	1 200 000,-	022	042
3.	Odpis od 4. Měsíce (1 200 000 : 60) x 9	180 000,-	551	082
4.	Uzavření účtu 022 koncem roku	1 200 000,-	702	022
5.	Uzavření účtu 082 koncem roku	180 000,-	082	702

Účetní operace v roce X+1		Kč	MD	D
1.	Otevření účtu 022	1 200 000,-	022	701
2.	Otevření účtu 082	180 000,-	701	082
3.	Příjem dotace na běžný účet	1 200 000,-	221	346
4.	Snížení pořizovací ceny – zúčtování dotace	1 200 000,-	346	022
5.	Odúčtování oprávek jako snížení nákladů	180 000,-	082	551

**Poznámka:**

- Ve všech případech je nezbytný komentář v příloze k účetní závěrce.

## Připomínky obdržené k návrhům interpretací

Tato zpráva obsahuje společné připomínky obdržené ve vnějším připomínkovém řešení ke dvěma následujícím návrhům interpretací, a to včetně způsobu jejich vypořádání:

- **I – 27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek (NI-43)**
- **I – 28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek (NI-46)**

Č.	Připomínka	Vypořádání
1	Uvést odkazy na jiné interpretace - bonusy, srovnatelnost, okamžik získání dotace (příklady konzistentního řešení při změně předpisů, oprav chyb, reklamace strojů a budov).	Doplněno včetně odkazů na novou interpretaci I-26 Slevy z pořizovací ceny.
2	Vyřešit vztah k §19 - Rozvahový den - informace není získána K rozvahovému dni, ale o rozvahovém dni (tedy i později získaná).	Doplněno včetně odkazů na novou interpretaci I-24 Události po rozvahovém dni.
3	Vypustit zmínku o daňových souvislostech.	Provedeno na všech místech, ponechána pouze zmínka, že případný daňový důsledek se vykáže proti Jinému výsledku.
4	Vyřešit případ, kdy se nejedná jen o dva roky, ale i o více let.	Upraven text tak, aby byl univerzální pro jeden rok i více let po pořízení majetku.
5	Uvést, zda mají dopady provedených úprav přijít do provozní činnosti?	Doplněno.
6	Doplnit povinnost popsat podstatu a řešení v příloze.	Doplněno samostatným odstavcem v části "Řešení".
7	Upravit příklady k interpretaci.	Z příkladů vypuštěny daňové odpisy. Dále vypuštěny příklady úpravy výkazů a nahrazeny odkazem na interpretaci I-11, kde je to řešeno systematicky včetně příkladů.

V Praze 11.11.2013

*Libuše Müllerová*

*Ladislav Mejzlík*