

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Investiční dotace - vykázání, účtování

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Jaroslav PAVLŮ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Oldřich BARTUŠEK**

Znojmo, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Investiční dotace - vykazání, účtování vypracoval samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Oldřicha Bartuška bakalářské práce, a že veškeré použité zdroje jsem uvedl v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 30.4.2020



.....
Jaroslav Pavlů

Poděkování

Tímto děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Oldřichu Bartuškoví za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Děkuji své rodině za velkou pomoc, podporu a trpělivost.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Jaroslav PAVLŮ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Investiční dotace - vykazání, účtování
Název (v angličtině)	Investment subsidies - reporting, accounting

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem mojí bakalářská práce bude porovnat, jakým způsobem se v účetnictví zobrazí účtování a vykazání investičních dotací u jednotlivých druhů účetních jednotek, tj. kapitálové společnosti a příspěvkové organizace. U kapitálové společnosti bude bakalářská práce zároveň zkoumat případné rozdíly v účtování a vykazání investiční dotace pro případ účtování dle Českých účetních standardů a dle Mezinárodních standardů pro účetní výkaznictví IFRS.

Postup práce:

1. Zpracování rešerše související legislativy a odborné literatury.
2. Seznámení se základními pojmy a definicemi.
3. Investiční dotace v účetnictví podnikatelského subjektu.
4. Investiční dotace v účetnictví nepodnikatelského subjektu.
5. Vyhodnocení zjištění poznatků, porovnání hlavních rozdílů.

Metody: analýza, literární rešerše, komparace

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví* 1. vyd. VOX, 2019, 744 s. ISBN 978-80-8748-070-0
2. PROKŮPKOVÁ, Danuše. *Průvodce účetnictvím veřejných financí* 1. vyd. Český institut interních auditorů, 2016, 271 s. ISBN 978-86689-54-8
3. SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2019* 1. vyd. GRADA, 2019, 192 s. ISBN 978-80-271-2249-3
4. ÚZ 1253 České účetní standardy 2018, *České účetní standardy* 1. vyd. Sagit, 2018, 224 s. ISBN 978-80-7488-286-9
5. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 12.12.1991 ISSN 1211-1244

Datum zadání bakalářské práce: duben 2019

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2020



Jaroslav PAVLŮ
student

Ing. Oldřich BARTUŠEK
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Hlavním cílem této bakalářská práce je vytvořit komplexní pohled na vykazování a účtování investičních dotací, které směřují od poskytovatele k příjemci.

V teoretické části vysvětluje základní pojmy, zdroje, právní rámec a pohledy jednotlivých standardů.

Praktická část se zaměřuje na praktické příklady vykázání a účtování investičních dotací a porovnává dopad do účetních výkazů při použití jednotlivých účetních standardů.

Klíčová slova: dotace, ČÚS, IFRS, standard, účetnictví, účtování, vykazování.

ABSTRACT

The main objective of this bachelor thesis is to create a complex outline of reporting and accounting of investment subsidies directed from a provider to a recipient.

The theoretical part presents the basic terms, sources, legal framework and perspectives of specific standards.

The practical part focuses on practical examples of reporting and accounting of investment subsidies and compares the influence of using particular accounting standards on the final accounting reports.

Keywords: accountancy, accounting, Czech accounting standards, IFRS, reporting, subsidies

Obsah

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	PRÁVNÍ RÁMEC INVESTIČNÍCH DOTACÍ	11
3.2	ZDROJE DOTACÍ	12
3.3	VYKAZOVÁNÍ DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	13
3.3.1	Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku a technického zhodnocení.....	13
3.3.2	Dotace k úhradě finančních nákladů	13
3.3.3	Dotace k úhradě provozních nákladů	13
3.3.4	Príslib dotace	13
3.4	IAS 20 – VYKAZOVÁNÍ STÁTNÍCH DOTACÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ STÁTNÍ PODPORY.....	13
3.4.1	Základní pojmy.....	15
3.4.2	Účetní zachycení a vykazování dotací.....	16
3.4.3	Státní dotace v nepeněžní podobě	17
3.4.4	Dotace na pořízení aktiv	17
3.4.5	Dotace na úhradu nákladů	18
3.4.6	Dotace vztahující se k neodpisovaným aktivům	20
3.4.7	Zveřejnění.....	20
3.5	ČÚS 703 – TRANSFERY	21
3.5.1	Vymezení pojmů	21
3.6	KAPITÁLOVÉ SPOLEČNOSTI.....	22
3.7	PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	22
3.8	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI.....	23
4	PRAKTICKÁ ČÁST.....	24
4.1	PŘEDSTAVENÍ ZKOUMANÉ SPOLEČNOSTI.....	24
4.2	DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	24
4.3	DLOUHODOBÝ MAJETEK DLE IFRS	30
4.4	POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	32
4.4.1	Účtování pořízení DHM dle ČÚS	33
4.4.2	Účtování pořízení DHM dle IFRS.....	33
4.4.3	Účtování DHM u příspěvkových organizací	34
4.5	ZAŘAZENÍ DO UŽÍVÁNÍ.....	34
4.5	POŘÍZENÍ A ZAŘAZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU U PO.....	38
4.7	VYHODNOCENÍ ZÍSKANÝCH INFORMACÍ.....	42
5	ZÁVĚR.....	44

6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	46
7	SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ	48
8	SEZNAM ZKRATEK.....	49

1 ÚVOD

Investiční dotace jsou v posledních letech velmi diskutovaným tématem. Dalo by se říct, že dělí společnost na skupinu zastánců a na skupinu odpůrců.

Odpůrci dotací tvrdí, že dotace způsobují pokřivení trhu, že poskytují výhodu jen několika vyvoleným, nebo popřípadě zachraňují neživotaschopné společnosti, tj. účetní jednotky.

Zastánci dotací poukazují na jejich prospěšnost, neboť díky dotacím je například možné zajistit konkurenceschopnost na mezinárodním trhu, umožňují provozovat ekonomickou činnost i v oblastech, kde by to bez dotační politiky nebylo možné a tím v dané lokalitě vytvářet nejen ekonomickou činnost, ale i vytvářet pracovní místa, která jsou mimo jiné plátcem daní do veřejného rozpočtu.

Při dnešní míře globalizace, která se i nadále velmi rychle prohlubuje, je samozřejmé a logické, že je pro účetní jednotky téměř až životně důležité, dostávat relevantní, pravdivé, a hlavně komparabilní údaje. Toto platí dvojnásob u společností se zahraniční účastí. I z těchto důvodů dochází k větší a větší harmonizaci jednotlivých národních účetních standardů. Díky nim lze účetní výkazy jednoduše porovnávat a získat tak přehled o historickém a současném stavu dané účetní jednotky a predikovat její budoucí vývoj.

Z pohledu této bakalářské práce je investiční dotace příjmem finančních prostředků do rozpočtu účetní jednotky a je naprosto nezbytné, aby účetní jednotka precizně a správně daný příjem investiční dotace nejen vykážala, ale i zaúčtovala.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Hlavním cílem této bakalářské práce je základní porovnání výkaznictví a účetních operací souvisejících s investičními dotacemi u kapitálových společností dle českých účetních standardů a oproti nim dle mezinárodních účetních standardů. Zároveň tato práce porovná i vykazování a účtování investičních dotací u kapitálové společnosti a příspěvkové organizace.

V první části práce teoreticky popisuje způsob zachycení dotací dle předpisů platných pro účetní jednotky v České republice a českých účetních standardů a následně dle mezinárodně platných standardů IAS/IFRS.

V druhé části prakticky analyzuje hlavní rozdíly mezi jednotlivými způsoby vykazování předloží výsledek zkoumání jak v oblasti dopadu do výsledku hospodaření, tak případné rozdíly ve výkaznictví.

Základními metodami použitými při vypracování této bakalářské byly rešerše související legislativy a odborné literatury, seznámení se se základními pojmy a definicemi, vyhodnocení jednotlivých zjištění a poznatků a porovnání hlavních rozdílů.

Práce je rozdělena do několika kapitol, přičemž stěžejní je praktická část, kapitola 4, ve které práce postihuje hlavní rozdíly ve výsledcích při účtování dle jednotlivých standardů.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Dotaci lze definovat jako bezúplatné plnění (dar, nebo daru podobná peněžítá úhrada) nějakému subjektu v zájmu snížení ceny určitého statku, které může být poskytnuto přímo nebo zprostředkovaně, zpravidla je poskytnutí dotace danému subjektu ve veřejném zájmu. (Bohdalová, 2013)

Dotaci ze státního rozpočtu lze poskytnout především formou peněžního plnění. Dotace se neposkytují věcnou formou. Dále musí být dotace použita na předem stanovený účel. (Bohdalová, 2013)

3.1 Právní rámec investičních dotací

Vyhláška č. 504/2002 Sb., § 27 kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví Položka „*B.I.I. Provozní dotace*“ obsahuje dotace, pokud jsou určeny na provoz účetní jednotky; za dotaci se považují bezúplatná plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnutá 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 poskytnutá účetním jednotkám na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizích států a prostředky a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění za dotaci. Za dotaci se považuje též zaniklý dluh ve výši poplatku a jiného obdobného peněžitého plnění, nebo jeho části, pokud povinnost uhradit tento poplatek a jiné obdobné peněžité plnění nebo jeho část zanikla rozhodnutím příslušného orgánu; položka se snižuje o případné dluhy poskytovateli dotace z důvodu jejího nedočerpání, zneužití nebo vrácení. Bezúplatné nabytí preferenčních limitů a povolenek na emise prvním držitelem nebo provozovatelem se účtuje a vykazuje jako poskytnutí dotace ve výši ocenění reprodukční pořizovací cenou; při spotřebě, prodeji či jiném úbytku těchto aktiv se odpovídající částka zaúčtovaná ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 34 zaúčtuje na příslušné účty výnosů ve věcné a časové souvislosti s náklady. (Vyhláška č. 504/2002 Sb., 2002)

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, § 3 písm. a) dotací peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel. (Zákon č. 218/2000 Sb., 2000)

ČÚS 013, 5.1.5. Použití dotace poskytnuté na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného 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 majetku a technického zhodnocení se ve věcné a časové souvislosti účtuje do ostatních finančních výnosů; příjem dotace poskytnuté 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*. (ČÚS 013)

3.2 Zdroje dotací

Rozdělení zdrojů investičních dotací:

- ze státního rozpočtu,
- ze státních finančních aktiv,
- z Národního fondu,
- ze státních fondů,
- z rozpočtů územních samosprávních celků na stanovený účel,
- z prostředků Evropského společenství,
- z veřejných rozpočtů cizího státu,
- z grantů poskytnutých podle zvláštního prvního předpisu,
- z prominutí části poplatků (Bohdalová, 2013),
- poslanecké dotace (Hána a Macešková, 2010).

3.3 Vykazování dle českých účetních standardů

Signifikantním rysem veškerých dotací je jejich povinná účelová vázanost. Ta musí být zcela bezpodmínečně dodržena i při čerpání. Tento důležitý aspekt dotací je kontrolován a případné nesrovnalosti jsou sankcionovány. Pokud právní předpis nestanoví jinak, není na dotaci právní nárok. (Bohdalová, 2013)

3.3.1 Dotace na pořízení dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku a technického zhodnocení

Dotace na pořízení DNM nebo DHM a technického zhodnocení a dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 0. Tato dotace snižuje pořizovací cenu majetku spolu se zúčtováním účtové skupiny 34. Tímto způsobem se snižuje odpisová základna majetku. V případě vrácení dotace dojde k opětovnému navýšení hodnoty majetku na původní úroveň. (Bohdalová, 2013)

3.3.2 Dotace k úhradě finančních nákladů

Tento bod se dotýká úroků nezahrnovaných do pořizovací ceny DNM, DHM a technického zhodnocení. Účtujeme na vrub příslušného účtu účtové skupiny 34 a ve prospěch ostatních finančních výnosů. Tyto dotace se účtují v souladu s věcnou a časovou souvislostí s účtováním nákladů na stanovený účel. (Bohdalová, 2013)

3.3.3 Dotace k úhradě provozních nákladů

Tento typ dotace se účtuje ve věcné a časové souvislosti s vyúčtovanými náklady provozního charakteru na účet 648, spolu s účtem skupiny 34. (Bohdalová, 2013)

3.3.4 Příslib dotace

O příslibu (nezpochybnitelném právním nároku) k dotaci účtujeme 37X/34X. (Bohdalová, 2013)

3.4 IAS 20 – vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

V rámci IFRS se problematikou státních dotací a státní podpory zabývá *IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*, jehož cílem je poskytnout návod na účtování a zveřejňování různých forem státní (vládní) pomoci společnostem. Tento standard je již léta předmětem rozsáhlé kritiky, protože v rámci svých požadavků na vykazování státních dotací vyžaduje v rozvaze závazky, které nesplňují definici závazku, jak je uvedena v Koncepčním rámci (toto tvrzení platí i pro nové znění Koncepčního plánu z roku 2018) IFRS. (Krupová, 2019, s. 304)

Tento standard vstoupil v platnost 1. ledna 1984. V roce 1994 byl standard upraven a od té doby nebyl zásadně měněn. V roce 2008 byla v rámci cyklických úprav standardů zpřesněna oblast státních půjček s nižší než tržní úrokovou sazbou. (Krupová, 2019, s. 304)

Standard je však nadále předmětem diskusí, což se projevuje opakujícími se úvahami o zařazení této oblasti do agendy projektů IFRS buď samostatně, nebo jako součást jiných projektů (například projektu Mechanismy oceňování škodlivin ovzduší – Pollutant pricing mechanisms). (Krupová, 2019, s. 304)

Standard se používá pro účtování a vykazování státních dotací a při zveřejňování jiných forem státní podpory. Předmětem úpravy IAS nejsou podpory, které jsou předmětem regulace všeobecných podmínek a platí pro všechny podnikatelské subjekty při splnění určitých podmínek (daňové výhody vázané na splnění příslušné podmínky), a státní dotace poskytované na zemědělskou činnost (ty jsou upraveny *IAS 41- Zemědělství*), a to z důvodu odlišného oceňování biologické produkce. (IAS 20, s. 1)

K IAS 20 se vztahuje interpretace SIC 10, ve které je řečeno, zda státní podpora bez specifické vazby podmínek pro její poskytnutí k provozním činnostem, splňuje definici státní dotace, a zda by tedy měla být vykázána v souladu s IAS 20. (Krupová, 2019)

Ze SIC 10 vyplývá, že i přes to, že neexistují žádné jiné podmínky pro poskytnutí dotace než provozování činnosti v určitých oblastech nebo odvětvích, je tato státní podpora považována za dotace podle IAS 20 a účetní jednotka při vykazování postupuje podle tohoto standardu. (Bohušová, 2008, s. 245)

3.4.1 Základní pojmy

Státní dotace – jsou standardem definovány jako podpora ze strany státu ve formě transferu zdrojů do společnosti výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek, které se vztahují k provozním činnostem společnosti. Státní dotace nezahrnují takové formy státní podpory, u nichž nelze přiměřeně stanovit cenu, a transakce se státem, které jsou běžnými obchodními transakcemi společnosti. (Krupová, 2019, s. 304)

Stát – vláda, vládní agentury a podobné orgány, ať místní, národní či mezinárodní

Státní podpora – akce státu, která je určena k poskytnutí konkrétní ekonomické výhody účetní jednotce nebo skupině účetních jednotek, které splňují určitá kritéria. Pro účely tohoto standardu nejsou státní podporou myšleny výhody poskytované pouze nepřímo pomocí činností, jež ovlivní všeobecné obchodní podmínky, jako jsou poskytování infrastruktury v rozvojových oblastech, nebo uvalení obchodních omezení na konkurenty. Státní podpora může mít mnoho forem, které se mohou lišit povahou nebo podmínkami pro poskytnutí. Účelem podpory je většinou motivace účetní jednotky, aby se rozhodla pro postup, který by si za normálních podmínek nezvolila. Pro státní podporu je významné její správné vykazování v účetních výkazech, a to zejména z důvodu komparace (s obdobími, kdy nebyla dotace přijata, se srovnatelnými podniky). (IAS 20, s. 1)

Státní dotace – představují podporu státu ve formě převodu prostředků ve prospěch účetní jednotky výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozních činností účetní jednotky (formy státní podpory, u kterých se nedá přiměřeně určit cena a transakce se státem, a jež se nedají odlišit od běžných transakcí, jsou vyloučeny). (Bohušová, 2008, s. 246)

Poslanecké dotace - jsou schválené poslanecké návrhy na změnu struktury výdajové části státního rozpočtu, o kterých se rozhoduje při jednání Rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR. (Hána a Macešková, 2010)

Dotace vztahující se k aktivům – státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že účetní jednotka oprávněná k jejich získání musí zakoupit, postavit, nebo jinak získat dlouhodobá aktiva. Mohou být rovněž stanoveny doplňující podmínky pro příslušná pořizovaná aktiva. (Bohušová, 2008, s. 246)

Dotace na úhradu nákladů – státní dotace, které se nevztahují na pořízení aktiv.

Odpustitelné úvěry – úvěry u kterých se věřitel zavazuje, že se při splnění určitých podmínek zřekne splacení. (Bohušová, 2008, s. 246)

3.4.2 Účetní zachycení a vykazování dotací

IAS 20 člení dotace do dvou skupin: (Bohušová, 2008, s. 246)

Státní dotace jsou vykazovány až v okamžiku, kdy existuje přiměřená jistota, že:

- Účetní jednotka splní podmínky, na které je vázáno poskytnutí dotace – samotný okamžik přijetí dotace není rozhodující pro zachycení prostředků jako dotace, pokud ještě není dostatečně jisté, že podmínky budou splněny.
- Dotace budou přijaty.

Způsob přijetí dotace není rozhodující pro její zachycení a vykázání (může se jednat o převod peněžních prostředků na účet nebo o snížení závazků vůči státu). V okamžiku zachycení dotace je nutno posuzovat spojené závazky (závazky, které vyplývají ze splnění podmínek) a vykázat jako podmíněné závazky v souladu s IAS 37 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*.

Standard uvažuje o dvou možných přístupech k zachycení dotací v okamžiku jejich rozpoznání (Bohušová, 2008, s. 246)

- **Kapitálový přístup** – dotace je zachycena ve prospěch vlastního kapitálu. Argumenty pro tento přístup jsou:
 - dotace jsou nástroj financování, proto jsou vykázány jako vlastní kapitál v rozvaze,
 - dotace nebyly získány provozováním podnikatelské činnosti, jak je tomu u výnosů, ale představují motivaci poskytnutou státem bez souvisejících nákladů.
- **Výnosový přístup** – dotace je vykazována ve výnosech období, ve kterém vznikají příslušné náklady, na akruální bázi (možnost časového rozlišení) v případě dotací na úhradu nákladů. V případě dotace na pořízení odpisovaných aktiv jsou přizvány výnosy poměrně v návaznosti na způsob odpisování příslušného aktiva, v případě

neodpisovaných aktiv jsou výnosy vykázány v období, ve kterém jsou vynaloženy náklady na splnění podmínky, na kterou se váže poskytnutí dotace. Argumenty pro výnosový přístup jsou (Bohušová, 2008, s. 247):

- dotace jsou formou příjmu, proto se vykazují ve výnosech příslušných období,
 - dotace jsou získány po splnění určitých podmínek, proto jsou vykázány jako výnosy a jsou přiřazeny určitým nákladům, které mají kompenzovat,
 - dotace jsou nástrojem fiskální politiky, měly by být vykazovány obdobně jako ostatní nástroje – daně ze zisku.
- IAS 20 prikazuje použití výnosového přístupu pro zachycení státních dotací. Dotace se tedy vykazují jako výnosy období, ve kterých vznikají náklady, které mají být prostřednictvím dotace kompenzovány. Kapitálový přístup je zakázán. Při vykazování státní dotace ve formě pohledávky jako náhrady za vzniklé náklady nebo ztráty, nebo za účelem poskytnutí okamžité finanční podpory, kde nevzniknou žádné budoucí náklady, které by mohly souviset s dotací, je považováno za okamžik vzniku výnosů období, kdy vzniklá pohledávka, tedy jsou splněny podmínky pro její udělení. Standard tímto způsobem řeší situace, kdy jsou dotace poskytovány spíše za účelem pomoci účetní jednotce, než jako kompenzaci vynaložení konkrétních nákladů a situace, kdy jsou prostřednictvím dotací kompenzovány náklady nebo ztráty vzniklé již v předchozích obdobích. (Bohušová, 2008, s. 247)

3.4.3 Státní dotace v nepeněžní podobě

Státní dotace může mít rovněž nepeněžní formu. Jedná se například o převod pozemků nebo jiných aktiv do užívání účetní jednotkou. V takovém případě je nutné ocenit přijaté nepeněžní aktiv v jeho reálné hodnotě (případně nominální hodnotě), a ve stejné výši vykázat dotaci. (Bohušová, 2008, s. 247)

3.4.4 Dotace na pořízení aktiv

Pro zachycení a vykázání dotace spojené s pořízením odpisovaných aktiv, a to jak v peněžní podobě i nepeněžní podobě, standard považuje za přijatelné dva metodické postupy:

- vykazování dotace jako výnos příštích období, jehož uznávání je založeno na racionální

úvaze o využívání příslušného aktiva v průběhu jeho životnosti (tento postup lze považovat za vhodnější pro účely vykazování, aktivum je vykázáno v pořizovací ceně). (Bohušová, 2008, s. 248)

- vykázání dlouhodobého aktiva v účetní hodnotě snížené o dotaci – dotace se tak dostává do výnosů v podobě snížených odpisů (tento postup způsobí, že aktivum je v rozvaze vykázáno v nižší hodnotě, než je jeho pořizovací cena i reálná hodnota, což značně snižuje vypovídající schopnost rozvahy; další nevýhodou tohoto způsobu vykazování lze spatřovat v tom, že i informace o nákladech na vynaložených v souvislosti s odpisováním příslušného aktiva jsou podhodnoceny a z tohoto důvodu je ohrožena prostá reprodukce příslušného aktiva, náklady ve vztahu k poskytovaným výkonům jsou rovněž podhodnoceny). (Bohušová, 2008, s. 248)
- **Dotace vztahující se k aktivům** (Grants related to assets) – jsou státní dotace, jejichž základní podmínkou je, že daný podnik koupí, postaví nebo jinak pořídí dlouhodobé aktivum. Mohou být stanoveny další podmínky, které vymezují typ nebo umístění aktiv, nebo období, ve kterém mají být aktiva pořízena nebo držena. Dotace vztahující se k odpisovaným aktivům se vykazují jako výnos v obdobích a proporcích, v jakých se účtují odpisy z těchto aktiv. (Krupová, 2019, s 307)

Vykazování dotace vztahující se k aktivům v rozvaze

Pro vykazování této situace má společnost možnost volby. IAS 20 povoluje dvě možnosti (Krupová, 2019):

- Dotaci vykázat jako výnos příštích období, nebo
- odečíst hodnotu dotace od účetní hodnoty aktiva.

3.4.5 Dotace na úhradu nákladů

Dotace vztahující se k výnosům (Grants related to income) – tyto dotace jsou standardem definovány negativně, tedy jako státní dotace, které se nevztahují k aktivům. Za zmínku však stojí, že název „dotace vztahující se k výnosům“ je přinejmenším zavádějící. Jedná se o dotace určené na **kompensaci nákladů** společnosti. (Krupová, 2019, s. 307)

Rovněž jako pro zachycení dotací na úhradu nákladů připouští IAS 20 dva možné metodické přístupy k zachycení a vykazování takové dotace (Krupová, 2019, s. 308):

- vykazování jako výnosů,
- o dotace jsou sníženy příslušné náklady.

Oba tyto přístupy jsou pro vykazování dotací přípustné. Je však vždy nutné v souvislosti s dotací vykázat účinek této dotace na výnosové nebo nákladové položky.

Pokud nebyly dotace použity určeným způsobem, nebo nebyly splněny podmínky, na které se váže poskytnutí dotace, může nastat případ, že se dotace stane vratnou. V takovém případě je vhodné postupovat v souladu s *IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

Vracení dotace na úhradu nákladů je nutno zachytit v souladu s následujícím postupem (zdroj):

1. proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období, zaúčtovanému ve vztahu k dotaci,
2. pokud vratka překročí výnos příštích období nebo výnos příštích období neexistuje, je ihned zachyceno jako náklad.

Vracení dotace vztahující se k aktivu lze zachytit jako (Bohušová, 2008, s. 249):

- zvýšení účetní hodnoty aktiva,
- snížení výnosů příštích období o částku dotace, která má být vrácena,
- náklad.

Standard řeší i situace, kdy účetní jednotka získá od státu určité formy státní podpory, které nelze zachytit v účetních výkazech, neboť jim nelze racionálně přiřadit hodnotu. V praxi se může jednat například o (Bohušová, 2008, s. 249):

- bezplatné technické či marketingové poradenství,
- poskytování záruk,
- státní politiku zadávání zakázek,

- poskytování bezúročných půjček,
- daňové výhody.

Přestože nelze tyto skutečnosti vykázat, neoznámení jejich existence externím uživatelům účetních informací může být zavádějící, proto musí být zveřejněny následující charakteristiky státní podpory (Bohušová, 2008, s. 249):

- povaha,
- rozsah,
- doba trvání.

3.4.6 Dotace vztahující se k neodpisovaným aktivům

Dotace vztahující se k neodpisovaným aktivům se vykází jako výnos v okamžiku, kdy se účtuje související náklad. Tímto okamžikem je typicky vyřazení příslušného aktiva. V praxi však tyto typy dotací často vyžadují splnění povinností (například rekultivaci pozemku). V tomto případě se dotace rozpouští do výnosů v období, ve kterém se účtují náklady vyplývající z plnění těchto povinností. (Krupová, 2019, s. 309)

3.4.7 Zveřejnění

Účetní jednotka v souvislosti s vykazováním státních dotací a zveřejňováním státní podpory zveřejní (Bohušová, 2008, s. 250):

- účetní pravidla použitá pro zachycení státních dotací včetně metod vykazování uplatněných v účetní uzávěrce,
- povahu a rozsah státních dotací vykázaných v účetní uzávěrce a označení ostatních forem státní podpory (například bezplatné technické, marketingové poradenství, poskytování záruk, půjčky s nižšími úroky, apod.),

nesplněné podmínky a nepředvídatelné okolnosti, které se vztahují k dotacím a státní podpoře, které byly vykázány.

3.5 ČÚS 703 – Transfery

Transfer - poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů i přijetí peněžních prostředků veřejnými rozpočty, včetně prostředků ze zahraničí, zejména v případě státního rozpočtu, rozpočtů územních samospráv či státních fondů, tedy zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary; za transfer se nepovažuje poskytnutí či přijetí peněžních prostředků v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, informace o otevření limitu výdajů v případě organizačních složek státu, daně, obdobné poplatky a dávky, pokuty, penále, odvody sankčního charakteru a obdobné platby; za transfer se také nepovažují peněžní prostředky poskytnuté zřizovatelem a určené na pořízení dlouhodobého majetku s výjimkou drobného dlouhodobého majetku jím zřizované příspěvkové organizaci, pokud nebyly poskytnuty z peněžních prostředků z transferu přijatého zřizovatelem za tímto účelem, a také odvod těchto peněžních prostředků příspěvkovou organizací zpět zřizovateli,

3.5.1 Vymezení pojmů

Pro účely tohoto standardu se rozumí:

- a) **poskytovatel** - subjekt, který poskytuje transfer jeho příjemci na základě svého rozhodnutí nebo dohody s příjemcem, včetně organizační složky státu poskytující předfinancování transferu zejména z rozpočtu Evropské unie z příslušné kapitoly státního rozpočtu, nebo na základě jiného právního předpisu,
- b) **příjemce** - subjekt, který přijímá transfer s cílem zejména úhrady závazku nebo pořízení aktiva,
- c) **průtokový transfer** - transfer, u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu, a účetní jednotka nemá možnost ovlivnit jeho výši ani příjemce a je povinna jej poskytnout příjemci,
- d) **zprostředkovatelem vybraná účetní jednotka** – účetní jednotka, která přijímá a poskytuje průtokový transfer,
- e) **investiční transfer** - transfer, který je určen k financování DHM příjemce, který tento dlouhodobý majetek pořizuje, s výjimkou drobného dlouhodobého majetku.

Pro všechny přijaté transfery používají územní rozpočty SÚ 672 s názvem „Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů“. Analytické účty k SÚ 672 mohou využívat ÚJ k dalšímu rozlišení, např. od koho bude transfer přijímán (od organizačních složek státu, státních fondů, krajů, obcí, dobrovolných svazků obcí, regionálních rad regionů soudržnosti, od subjektů se sídlem v zahraničí atd.).

Na poskytnutí peněžních prostředků jinému subjektu k přímému čerpání na určené bankovní účty, kdy z titulu smluvního ujednání s bankou nebo z titulu podmínek poskytnutí prostředků dochází k uvolnění peněžních prostředků bankou, se hledí jako na transfer. V případě transferu, který je realizován formou poskytnutí peněžních prostředků před splněním povinnosti jejich vyúčtování nejpozději k okamžiku provedení finančního vypořádání (dále jen „vypořádání“), se o takových peněžních částkách účtuje jako o zálohách. O zálohách účtuje poskytovatel nebo příjemce v případech, kdy z jiného právního předpisu nebo ze smlouvy mezi poskytovatelem transferu a jeho příjemcem vyplývá povinnost vypořádání. V případech, kdy bude od okamžiku poskytnutí nebo přijetí zálohy tato záloha vypořádána za období delší než jeden rok, považuje se tato záloha za dlouhodobou. Ostatní zálohy se považují za krátkodobé. (ČÚS 703, 2016)

3.6 Kapitálové společnosti

Do roku 2013 se život kapitálových společností řídil zákonem č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník. Spolu s velkou rekonstrukcí občanského zákoníku v roce 2012 (s účinností od 1.1.2014) byl obchodní zákoník zrušen a jeho jednotlivé části byly rozděleny. Část upravující obchodní vztahy jako závazky a pohledávky, smluvní ujednání atd. byly podřazena pod nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb. Část, která upravuje podmínky vzniku, zániku společností a život společností jako takový byla transformována do zákona č. 90/2012 Sb. zákon o obchodních korporacích.

Společnostmi jsou veřejná obchodní společnost a komanditní společnost (dále jen „osobní společnost“), společnost s ručením omezeným a akciová společnost (dále jen „kapitálová společnost“) a evropská společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. (Zákon č. 90/2012 Sb., 2012)

3.7 Příspěvkové organizace

Tento zákon upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných

celků¹, jimiž jsou obce² a kraje³ a stanoví pravidla hospodaření s finančními prostředky územních samosprávných celků. Upravuje také zřizování nebo zakládání právnických osob územních samosprávných celků. (Zákon č. 250/2000 Sb., 2000)

3.8 Shrnutí teoretické části

V teoretické části jsem popsal veškeré aspekty investičních dotací, zejména důvody jejich existence, zdroje dotací a základní pojmy vztahující se k tématu této práce.

V následujících kapitolách jsem podrobněji rozebral právní rámec investičních dotací dle jednotlivých skupin příjemců a také dle možných postupů vykazování a účtování.

1 Čl. 99 a násl. ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění ústavního zákona č. 347/1997 Sb.

2 Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení).

3 Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení).

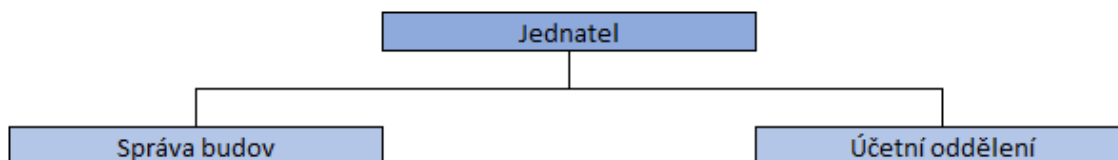
4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části je představena fiktivní společnost PRIMA rezidenční Rýmařov, s.r.o., spravující bytový dům v Rýmařově. V minulém účetním období obdržela společnost dotaci na odepisovaný dlouhodobý majetek. Jedná se o výstavbu bytového domu s tím, že je společnost povinna 20 % všech bytů pronajímat sociálně slabým občanům města Rýmařov, po dobu 15 let. Tato společnost poskytla obrátovou předvahu a úkolem bude porovnat rozdíly ve vykazování účtování těchto dotací dle Českých účetních standardů a dle IFRS.

4.1 Představení zkoumané společnosti

Společnost PRIMA rezidenční Rýmařov, s.r.o. byla založena 29. května 2011 a jejím jediným předmětem podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor s poskytováním pouze základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Společnost je dceřinou společností BOTEL s.r.o. a zároveň je součástí skupiny PRIMA a.s. Společnost nepodléhá povinnému auditu, ale jako součást skupiny je ověřována a v rámci celé skupiny jsou následně výsledky převedeny do standardu IFRS.

Obrázek 1: Organizační struktura 1



Zdroj: Vlastní práce autora

4.2 Dlouhodobý majetek dle Českých účetních standardů

Dlouhodobý majetek je dle Českých účetních standardů vykazován v první účetní třídě, která se označuje číslicí 0. Následující tabulka 1 uvádí přehled rozdělení dlouhodobého majetku do jednotlivých skupin. Dlouhodobý majetek je vymezen svým obsahem na dlouhodobý hmotný majetek (dále jen DHM), dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen DNM) a dlouhodobý finanční majetek (dále jen DFM). V rámci právního vymezení se jedná o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a to v §6, §7, a §8 vyhlášky č. 500/2002, která je prováděcí vyhláškou k výše uvedenému zákonu.

Tabulka 1: Rozdělení účtové třídy 0 1

Účtová třída 0	
Číslo	Název
01	Dlouhodobý nehmotný majetek
02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
04	Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
05	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
06	Dlouhodobý finanční majetek
07	Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku
08	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku
09	Opravné položky k dlouhodobému majetku

Zdroj: Vlastní práce autora

Výše je uvedeno zachycení dlouhodobého majetku v české účtové osnově a zároveň i jeho rozdělení na DHM, DNM a DFM. Vzhledem k tématu této práce je zřejmé zaměření na DHM. Do skupiny DHM vykazujeme dlouhodobý hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nebo ho má účetní jednotka v držení dobu delší jeden rok a zároveň je cena pořízení vyšší než 40 000,-Kč. Do této účtové třídy se vyazuje i technické zhodnocení dlouhodobého majetku.

Technické zhodnocení je zásah do DNM nebo DHM uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav a také platí, že technickým zhodnocením se rozumí stav, kdy suma všech zásahů přesáhne 40 000,-Kč (tato finanční

hranice je stanovena pouze z hlediska daňového zákona, ale jen zanedbatelné množství účetních jednotek má finanční hranici pro technické hodnocení nastavenou rozdílně od výše uvedené) za jedno účetní období u jednoho dlouhodobého majetku (na jedné inventární kartě), tj. i v případě, že jednotlivé zásahy nedosahují rozhodné částky 40 000,-Kč je třeba testovat součet všech vynaložených částek v jednom účetním období na jednom dlouhodobém majetku a při prvním překročení částky 40 000,-Kč odúčtovat z nákladů a vykázat jako technické zhodnocení. Technické zhodnocení je často zaměňováno s opravou, přičemž tou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. K opravám se řadí údržba dlouhodobého majetku. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

Při vstupu dlouhodobého majetku do účetních výkazů společnosti je takový majetek vykázán na účtu nedokončeného majetku, v účtovém rozvrhu je účtován do skupiny 04 Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. V této účtové skupině jsou postupně vykazovány veškeré účetní operace přímo související s pořízením dlouhodobého majetku, a to až do okamžiku jeho zařazení do užívání. V případě, že by společnost provedla úhradu nákladů dopředu, vykázala by takovou účetní operaci na účtové skupiny 05 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek.

Společnost nyní rozšiřuje strukturu účtů, na které bude vykazovat pořízení dlouhodobého majetku. Tyto účty rozděluje nejen dle syntetických účtů jednotlivých účetních skupin, ale také na analytické účty, tak aby bylo možné sledovat vykazování jednotlivých účetních operací dle každého dlouhodobého majetku. Toto členění je znázorněno v tabulce 2.

Tabulka 2: Pořízení dlouhodobého majetku 1

Pořízení dlouhodobého majetku	
Číslo AU	Název
041100	Pořízení software
042100	Pořízení bytový dům Krásná louka
042200	Pořízení pozemku Krásná louka
051100	Poskytnuté zálohy na DNH
052100	Dlouhodobý finanční majetek

Zdroj: Vlastní práce autora

V okamžiku, kdy jsou vykázány veškeré náklady související s pořízením dlouhodobého majetku, je tento dlouhodobý majetek zařazen do užívání. Zařazením do užívání se rozumí uzavření příslušného analytického účtu ve skupině 04, čímž se stanoví celková cena pořízení (suma všech účetních operací na daném účtu) a zaúčtováním na příslušný účet dlouhodobého majetku viz tabulka 3.

Tabulka 3: Pořízení dlouhodobého majetku 1

Dlouhodobý majetek	
Číslo účtu	Název
013100	Software
013200	Software do 60 000,-Kč

021100	Stavba Krásná louka
022100	Soubor kancelářského nábytku
022200	Hardware
022300	Automobil - jednatel
022301	Automobil - správa budov
022400	Nářadí a přístroje
022500	Ostatní majetek do 40 000,-Kč
031100	Pozemek Krásná louka
063100	CP a podíly

Zdroj: Vlastní práce autora

Správné a řádné zařazení dlouhodobého majetku do užívání je velmi důležité, neboť u odpisovaného majetku začínáme odpisovat dlouhodobý majetek pomocí oprávek. Oprávky vyjadřují celkovou výši vykázaného opotřebení dlouhodobého majetku ve formě odpisů. Dlouhodobý majetek je odepisován účetně dle odpisového plánu stanoveného vnitřní směrnici společnosti. Oprávky jsou vykazovány do účtových skupin 07 a 08, přičemž do skupiny 07 jsou účtovány oprávky k DNM a do skupiny 08 DHM. Tabulce 4 uvádí přehled účtů oprávek u společnosti. Je možné si povšimnout, že jednotlivé analytické členění účtů dlouhodobého majetku zcela korespondují s analytickým členěním účtu oprávek, a to nejen číselně, ale i názvem.

Tabulka 4: Pořízení dlouhodobého majetku 1

Dlouhodobý majetek	
Číslo účtu	Název
073100	Oprávký k software
073200	Oprávký k software do 60 000,-Kč
081100	Oprávký ke stavbě Krásná louka
082100	Oprávký k souboru kancelářského nábytku
082200	Oprávký k hardware
082300	Oprávký k Automobilu - jednatel
082301	Oprávký k Automobilu - správa budov
082400	Oprávký k Nářadí a přístrojům
082500	Oprávký k ostatnímu majetku do 40 000,-Kč

Zdroj: Vlastní práce autora

Jako příklad této harmonizace můžeme například vidět na účtu 021100 – Stavba Krásná louka ze skupiny 02, který ve skupině 08 v rámci opravek nalezneme na účtu 081100 - Oprávký ke stavbě Krásná louka. Dalším příkladem může být 013100 – Software, u kterého jsou oprávký vykázány na účtu 073100 – Oprávký k software.

Nyní je možné stručně shrnout, že zahájení užívání dlouhodobého majetku předchází účetní operace, které nám umožní správně stanovit cenu pořízení, také jinak pořizovací cenu plus vedlejší pořizovací náklady. Ve vykazování zahajuje celý proces účetní skupina 04, popřípadě i 05 a po ukončení procesu pořizování je dlouhodobý majetek zařazen do účetnictví, vytvořena inventární karta dlouhodobého majetku a počátek odpisování u odpisovaného dlouhodobého majetku. Tyto účetní operace mohou trvat jeden den, ale i několik let. Z těchto důvodů je toto vykazování a řádné účtování velmi důležité a má velký vliv na výsledky hospodaření každé účetní jednotky, která účtuje podvojně.

4.3 Dlouhodobý majetek dle IFRS

Oproti zvyklostem a pravidlům vykazování a účtování dle Českých účetních standardů je účtová osnova dle standardů IFRS značně odlišná, jak ukazuje tabulka 5. I přes značné rozdíly je na první pohled patrné, že je možné ve standardech IFRS nalézt obdobnou logiku jako ve standardech českých.

Tabulka 5: Pořízení dlouhodobého majetku 1

Vybrané účty dle IFRS		
Anglický název	Český překlad	Číslo
Assets	Majetek	1.0.0
Property, plant and equipment	Hmotný majetek	1.1.2000
Land and buildings	Pozemky a budovy	1.1.2001
Machinery	Stroje	1.1.2002
Vehicles	Vozidla	1.1.2003
Fixtures and fittings	Zařizovací předměty	1.1.2004
Equipment	Zařízení	1.1.2005
Exploration and evaluation assets	Majetek na průzkum a vyhodnocení	1.1.2006
Additional property, plant and equipment	Ostatní hmotný majetek	1.1.2007
Construction in progress	Nedokončený výstavba	1.1.1980
Accumulated depreciation	Odpisy	1.1.1999
Investment property	Investiční majetek (nemovitosti)	1.2.2000

Land	Pozemky	1.2.2001
Buildings	Budovy	1.2.2002
Acquisition in progress	Nedokončená akvizice	1.2.1980
Accumulated Changes In Investment Property	Kumulované změny v investičním majetku	1.2.1998
Accumulated depreciation	Oprávky	1.2.1999
Intangible assets	Dlouhodobý nehmotný majetek	1.3.2000
Intangible assets other than goodwill	Nehmotný majetek vyjma goodwill	1.3.2001
Advances paid for acquisition	Poskytnuté zálohy na pořízení	1.3.1980
Accumulated amortization	Oprávky	1.3.1999
Goodwill	Goodwill	1.3.100
Financial instruments and investments	Finanční majetek	1.4.2000
Debt instruments and loans	Dlužné nástroje a půjčky	1.4.2001
Equity instruments	Majetkové nástroje	1.4.2002
Derivatives	Deriváty	1.4.2003
Other investments	Ostatní investice	1.4.2004
Equity (method) Investments	Majetkové podíly (ekvivalenční metoda)	1.4.1993
Controlling interests	Rozhodující podíl	1.4.1994
Loans and other related party investments	Půjčky spřízněným stranám	1.4.1995
Allowance for credit losses	Opravné položky na ztráty z úvěrů	1.4.1996

Amortized cost adjustment	Oprávky	1.4.1999
---------------------------	---------	----------

Zdroj: Vlastní práce autora

4.4 Pořízení dlouhodobého majetku

Společnost k 10.2.2019 dokončila projekt Krásná louka. Jedná se o výstavbu bytového domu za účelem pronájmu bytových jednotek. Při zařazení majetku do užívání byly vykázány účetní operace, které jsou shrnuty v tabulce 6.

Tabulka 6: Pořízení dlouhodobého majetku 1

Náklady na pořízení DHM		
účet	název	cena
042100	organizace architektonické soutěže	5 000,00 Kč
042100	zaměření umístění stavby na pozemku	3 500,00 Kč
042100	architektonický návrh	108 200,00 Kč
042100	projektová dokumentace	152 000,00 Kč
042100	dodavatel stavby	10 680 000,00 Kč
042100	úprava okolí bytového domu	386 000,00 Kč
042100	úprava podzemních garáží	693 000,00 Kč
042100	návrh na vklad od KN	1 000,00 Kč
042100	poskytnutá dotace na pořízení DHM	-2 670 000,00 Kč
051100	poskytnutá záloha na stavbu	1 068 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní práce autora

4.4.1 Účtování pořízení DHM dle ČÚS

Na základě pravidel a zákonů platných na území České republiky zaúčtovala společnost účetní případy uvedené výše. Zaúčtování lze vidět v tabulce 7.

Tabulka 7: Zaúčtování pořízení DHM 1

Účtování pořízení DHM		
název	částka	účtování
organizace architektonické soutěže	5 000,00 Kč	042100/321
zaměření umístění stavby na pozemku	3 500,00 Kč	042100/321
architektonický návrh	108 200,00 Kč	042100/321
projektová dokumentace	152 000,00 Kč	042100/321
dodavatel stavby	10 680 000,00 Kč	042100/321
úprava okolí bytového domu	386 000,00 Kč	042100/321
úprava podzemních garáží	693 000,00 Kč	042100/321
návrh na vklad od KN	1 000,00 Kč	042100/211
dotace na pořízení DHM ze SR	-2 670 000,00 Kč	346/042100

Zdroj: Vlastní práce autora

4.4.2 Účtování pořízení DHM dle IFRS

Vzhledem k tomu, že je budova pořizována za účelem pronájmu třetím stranám, a ne z důvodu prodeje, nebo vlastního využití v rámci běžného podnikání, jsou tedy veškeré náklady vykazovány jako Investice do nemovitostí podle IAS 40, tj. obdobně jako dle ČÚS jsou pořizovací náklady tvořeny kupní cenou a přímo přiřaditelných výdajů.

4.4.3 Účtování DHM u příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace postupují převážně dle ČÚS 703 a dle vnitřních směrnic, které jsou povinné pro každou příspěvkovou organizaci působící na území ČR. U příspěvkové organizace vstupují do vykazování i účty podrozvahy a vyúčtování transferů.

4.5 Zařazení do užívání

Na základě zápisu do vlastnického práva do Katastru nemovitostí rozhodla společnost o zařazení do užívání dle ČÚS, jehož zaúčtování nám ukáže obrázek 2, zatímco zařazení do užívání dle IFRS nám ukazuje obrázek 3. Obdobně postupuje i příspěvková organizace.

Obrázek 2: Zařazení do užívání dle ČÚS 1

042100		021100	
5 000,00 Kč	2 670 000,00 Kč	9 358 700,00 Kč	
3 500,00 Kč	9 358 700,00 Kč		
108 200,00 Kč			
152 000,00 Kč			
10 680 000,00 Kč			
386 000,00 Kč			
693 000,00 Kč			
1 000,00 Kč			
KS = 0,00 Kč		9 358 700,00 Kč	
346000		221000	
2 670 000,00 Kč	2 670 000,00 Kč	2 670 000,00 Kč	
KS = 0,00 Kč		KS = 2 670 000,00 Kč	

Zdroj: Vlastní práce autora

Obrázek 3: Zařazení do užívání dle IFRS 1

042100	021100
5 000,00 Kč	12 028 700,00 Kč
3 500,00 Kč	
108 200,00 Kč	
152 000,00 Kč	
10 680 000,00 Kč	
386 000,00 Kč	
693 000,00 Kč	
1 000,00 Kč	
KS = 0,00 Kč	KS = 12028700,00 Kč
346000	221000
2 670 000,00 Kč	2 670 000,00 Kč
KS = 0,00 Kč	KS = 2 670 000,00 Kč
384000	
2 670 000,00 Kč	
KS = 2 670 000,00 Kč	

Zdroj: Vlastní práce autora

Dle IAS 16 si společnost zvolí model oceňování po okamžiku zařazení. Tento model je zvolen pro oceňování všech pozemků, budov a zařízení. Společnost může volit mezi:

- modelem oceňování pořizovacími náklady – veškeré pozemky, budovy a zařízení se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty.
- přeceňovacím modelem - položky pozemků, budov a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním uznání za aktivum vykazují

v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných kumulovaných ztrát za snížení hodnoty. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena ke konci účetního období.

Dle IAS 20 si společnost při poskytnutí dotace na pořízení DHM zvolí vykazování v rozvaze:

- jako výnos příštího období
- odečtení dotace od účetní hodnoty aktiva

Společnost si zvolila model oceňování pořizovacími náklady což dle IAS 40 odst. 56 znamená, že nadále bude postupovat dle IAS 16 a zároveň z důvodu obdržené dotace na pořízení bude postupovat v souladu s IAS 20 (výnosy příštího období) a od roku 2020 bude postupovat dle IAS 36.

Společnost bude při pořízení i odpisování postupovat dle ČÚS. Společnost předpokládá životnost stavby na 50 let, odpisuje lineárně. V tabulce 8 uvidíme odpisový plán.

Tabulka 8: Zaúčtování pořízení DHM 1

Odpisový plán							
Daňový odpis				Účetní odpis			
Rok	VC	Oprávk	ZC	Rok	VC	Oprávk	ZC
1	9 358 700,00 Kč	131 021,80 Kč	9 227 678,20 Kč	1	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	9 171 526,00 Kč
2	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	8 909 482,40 Kč	2	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	8 984 352,00 Kč
3	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	8 591 286,60 Kč	3	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	8 797 178,00 Kč
4	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	8 273 090,80 Kč	4	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	8 610 004,00 Kč
5	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	7 954 895,00 Kč	5	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	8 422 830,00 Kč
6	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	7 636 699,20 Kč	6	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	8 235 656,00 Kč
7	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	7 318 503,40 Kč	7	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	8 048 482,00 Kč
8	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	7 000 307,60 Kč	8	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	7 861 308,00 Kč
9	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	6 682 111,80 Kč	9	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	7 674 134,00 Kč
10	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	6 363 916,00 Kč	10	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	7 486 960,00 Kč
11	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	6 045 720,20 Kč	11	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	7 299 786,00 Kč
12	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	5 727 524,40 Kč	12	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	7 112 612,00 Kč
13	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	5 409 328,60 Kč	13	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	6 925 438,00 Kč
14	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	5 091 132,80 Kč	14	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	6 738 264,00 Kč
15	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	4 772 937,00 Kč	15	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	6 551 090,00 Kč
16	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	4 454 741,20 Kč	16	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	6 363 916,00 Kč

17	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	4 136 545,40 Kč	17	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	6 176 742,00 Kč
18	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	3 818 349,60 Kč	18	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	5 989 568,00 Kč
19	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	3 500 153,80 Kč	19	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	5 802 394,00 Kč
20	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	3 181 958,00 Kč	20	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	5 615 220,00 Kč
21	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	2 863 762,20 Kč	21	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	5 428 046,00 Kč
22	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	2 545 566,40 Kč	22	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	5 240 872,00 Kč
23	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	2 227 370,60 Kč	23	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	5 053 698,00 Kč
24	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	1 909 174,80 Kč	24	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	4 866 524,00 Kč
25	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	1 590 979,00 Kč	25	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	4 679 350,00 Kč
26	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	1 272 783,20 Kč	26	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	4 492 176,00 Kč
27	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	954 587,40 Kč	27	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	4 305 002,00 Kč
28	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	636 391,60 Kč	28	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	4 117 828,00 Kč
29	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	318 195,80 Kč	29	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	3 930 654,00 Kč
30	9 358 700,00 Kč	318 195,80 Kč	0,00 Kč	30	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	3 743 480,00 Kč
31				31	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	3 556 306,00 Kč
32				32	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	3 369 132,00 Kč
33				33	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	3 181 958,00 Kč
34				34	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	2 994 784,00 Kč
35				35	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	2 807 610,00 Kč
36				36	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	2 620 436,00 Kč
37				37	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	2 433 262,00 Kč
38				38	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	2 246 088,00 Kč
39				39	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	2 058 914,00 Kč
40				40	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	1 871 740,00 Kč
41				41	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	1 684 566,00 Kč
42				42	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	1 497 392,00 Kč
43				43	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	1 310 218,00 Kč
44				44	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	1 123 044,00 Kč
45				45	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	935 870,00 Kč
46				46	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	748 696,00 Kč
47				47	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	561 522,00 Kč
48				48	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	374 348,00 Kč
49				49	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	187 174,00 Kč
50				50	9 358 700,00 Kč	187 174,00 Kč	0,00 Kč

Zdroj: Vlastní práce autora

4.5 Pořízení a zařazení dlouhodobého majetku u PO

Územní samosprávný celek či příspěvková organizace může být příjemcem investičního transferu na pořízení dlouhodobého majetku. Tyto vybrané účetní jednotky se v postupech účtování řídí zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, Vyhláškou č. 410/2009 Sb., v platném znění a ČÚS pro některé vybrané účetní jednotky, zejména jde o ČÚS č. 703 – Transfery, ČÚS č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, ČÚS č. 709 – Vlastní zdroje, ČÚS č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

Investiční transfery na pořízení dlouhodobého majetku se účtují na účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku, a to k datu zařazení dlouhodobého majetku do užívání, nejpozději ke každému rozvahovému dni, který předchází okamžiku vyúčtování.

Výše přijatého investičního transferu vstupuje do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. V případě dlouhodobého majetku, který je odpisován a byl pořízen zcela nebo částečně z investičního transferu, účtuje územní samosprávný celek nebo příspěvková organizace současně s účetním odpisem o časovém rozlišení přijatého investičního transferu, tj. v částce tohoto odpisu násobené transferovým podílem. O časovém rozlišení transferu (rozpouštění do výnosů) je účtováno, i když účetní jednotka doposud neobdržela peněžní plnění spojené s transferem (tzn., že nebyl připsán investiční transfer na BÚ).

Transfery na pořízení dlouhodobého majetku **s povinností finančního vypořádání, vypořádání transferu realizovaného formou zálohy v účetním období, v jakém byl transfer poskytnut najdeme v tabulce 9:**

Tabulka 9: SU 403 – Transfer na pořízení 1

Text	MD	DAL		Poznámky
Přijetí zálohy – krátkodobého transferu na pořízení dlouhodobého majetku (DM) s povinností finančního vypořádání				

a) přijetí zálohy na pořízení investice	231 (obec), 241 (PO)	374 (472)		bod 5.3.1. ČÚS č. 703
b) předpis transferu	346	403		bod 5.3.2. písm. c) ČÚS č. 703
c) zúčtování spotřebované části zálohy na pořízení	374 (472)	346		bod 5.3.3. ČÚS č. 703
d) inkaso doplatku	231, 241 (PO)	346		bod 5.3.3. písm. a) ČÚS č. 703
e) vratka v případě nedočerpání poskytnuté zálohy na DM	374 (472)	231, 241 (PO)		bod 5.3.3. písm. b) ČÚS č. 703
f) pořízení DM	041 (DNM) 042 (DHM)	321		DNM bod 5.1.1. ČÚS 710 DHM bod 6.1.1. ČÚS 710
g) zařazení DM	01x, 02x,	041 (DN M) 042 (DH M)		bod 5.1.3. ČÚS č. 710 bod 6.1.3. ČÚS č. 701
h) odpis DM	551	07x, 08x		bod 8.1. ČÚS č. 708
i) rozpuštění inv. transferu do výnosů	403	672		bod 8.3. ČÚS č. 708

Zdroj: Vlastní práce autora

Transfery na pořízení dlouhodobého majetku **s povinností finančního vypořádání, vypořádání transferu realizovaného formou zálohy v dalším účetním období, než v jakém byl transfer poskytnut vidíme v tabulce 10:**

Tabulka 10: transfer formou zálohy 1

Realizace přesahuje více účetních období				
a) přijetí zálohy na pořízení investice	231, 241 (PO)	374 (472)		bod 5.3.1. ČÚS č. 703
b) vytvoření dohadné položky	388	403		bod 5.3.4. písm. c); bod 5.3.7. ČÚS 703 k 31. 12. účetního období
c) vypořádání transferu v následujícím účetním období a zúčtování dohadné položky	346	388		bod 5.3.5. písm. c); ČÚS 703 uznáno ve výši dohadné položky
d) zúčtování zálohy na pořízení	374 (472)	346		bod 5.3.3. ČÚS č. 703
e) vypořádání transferu v následujícím účetním období a zúčtování dohadné položky	403	388		bod 5.3.5. písm. c); ČÚS 703 uznáno méně než je výše dohadné položky
f) vypořádání transferu v následujícím účetním období a zúčtování dohadné položky	346	403		bod 5.3.5. písm. c); ČÚS 703 uznáno více než je výše dohadné položky

Zdroj: Vlastní práce autora

Za transfer se nepovažují peněžní prostředky poskytnuté zřizovatelem příspěvkové

organizaci a určené na pořízení dlouhodobého majetku, pokud nebyly poskytnuty z peněžních prostředků z transferu přijatého zřizovatelem za tímto účelem, a také odvod těchto peněžních prostředků příspěvkovou organizací zpět zřizovateli.

Výše přijaté dotace od zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku vstupuje do pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

Investiční příspěvek vlastní příspěvkové organizaci, pro účtování se postupuje podle ČÚS č. 704 – Fondy účetní jednotky a účtování vidíme v tabulce 11 a 12

Tabulka 11: Účtování u zřizovatele 1

Předpis	MD 401	DAL 349
Úhrada	MD 348	DAL 231

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 12: Účtování v PO 1

Předpis	MD 348	DAL 401
úhrada	MD 241	DAL 348
Tvorba zdrojů	MD 401	DAL 416

Zdroj: Vlastní práce autora

Na základě výše uvedeného je možné poznatky zaznamenat do přehledné formy, jež nám ukazuje tabulka 13.

Tabulka 13: Dopad do účetnictví 1

	KS dle ČÚS	KS dle IFRS 1	KS dle IFRS 2	PO
Hodnota aktiva	9 358 700,00 Kč	9 358 700,00 Kč	12 028 700,00 Kč	12 028 700,00 Kč
Hodnota dotace	2 670 000 ,00 Kč	2 670 000 ,00 Kč	2 670 000 ,00 Kč	2 670 000 ,00 Kč
Odpis	187 174,00 Kč	187 174,00 Kč	240 574,00 Kč	240 574,00 Kč
Výnos	0,00 Kč	0,00 Kč	53 400,00 Kč	0,00 Kč
Transfer	N/A	N/A	N/A	2 429 426,00 Kč

Zdroj: Vlastní práce autora

4.7 Vyhodnocení získaných informací

Rozdílů mezi českými účetními standardy a mezinárodními účetními standardy jsou poměrně značné, a to i přesto, že ČR je členem Evropské unie již od roku 2005. Je patrné, že dochází k velmi pozvolnému sblížení s jasným cílem, kterým je do budoucna úplná konvergence. V době, kdy digitalizace celého lidstva každým dnem postupuje a čím dál tím více společností je součástí nadnárodních koncernů je potřeba sjednotit účetní výkazy a postupy naprosto nezbytná. Asi nejvíce patrný rozdíl mezi oběma standardy je ve vlivu daní na vedení účetnictví.

Oproti IFRS je pojem dlouhodobý majetek v ČÚS velmi široký. Tato aktiva mají v IFRS mnoho

standardů a interpretací jako např. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, IAS 40 – Investice do nemovitostí a další. V IFRS je také možné nalézt přesně definovaná aktiva, dle kterých je dlouhodobý majetek zařazen jen tehdy, pokud danou definici zcela naplňuje. V ČÚS je uvedeno, že pokud pořizovaný majetek převyšší částku stanovenou účetní jednotkou, tak musí být zařazen jako dlouhodobý majetek. Tato částka je stanovena na 40 000,-Kč u DHM a 60 000,-Kč u DNM a je platná pouze pro daňové účely, a to zákonem o daních z příjmů. V IFRS stejně jako v českém zákoně o účetnictví není žádná taková minimální hranice stanovena a majetek se stává dlouhodobý pouze dle předpokládané životnosti, respektive využitelnosti.

V podstatě stejný rozdíl platí i pro technické zhodnocení dlouhodobého majetku. V IFRS není definováno, co se rozumím tímto pojmem. Oproti tomu je technické zhodnocení dlouhodobého majetku v českých předpisech definováno zákonem o daních z příjmů a zásadní roli hraje i výše jeho pořízení.

Výkaznictví je v obou principech velmi rozdílné, neboť IFRS rozlišuje držení dlouhodobého majetku dle účelu, ČÚS účel držení majetku nerozlišuje.

Ocenění dlouhodobého majetku v ČR definuje zákon č. 563/1991 Sb. zákon o účetnictví a Českým účetním standardem č. 013. Dle výše uvedených norem je stanoveno, které náklady vstupují do ceny pořízení jako vedlejší pořizovací náklady. V tomto ohledu je dle IFRS do ceny pořízení zahrnout i např. náklady na přípravu místa, náklady na demolici, respektive odstranění dlouhodobého majetku a uvedení místa do původního stavu.

Avšak zcela zásadním rozdílem ve výkaznictví je rozdíl v možnosti ocenit majetek směrem nahoru. Dle ČÚS je možné majetek ve většině případů přecenit pouze dolů formou opravných položek, nebo se jeho ocenění nemění, tj. pokud se cena dlouhodobého majetku reálně zvýší, je v účetním výkaznictví defacto podhodnocen a tento stav neodpovídá reálné situaci. Oproti tomu IFRS zná pojem přecenění na reálnou hodnotu (fair value) a ta může být vyšší i nižší než původní hodnota pořízení, čímž jsou dané informace o aktivech společnosti reálnější.

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo základní porovnání výkaznictví a účetních operací souvisejících s investičními dotacemi u kapitálových společností dle českých účetních standardů a oproti nim dle mezinárodních účetních standardů a zároveň porovnání i vykazování a účtování investičních dotací u kapitálové společnosti a příspěvkové organizace. V teoretické části jsem detailně rozebral jednotlivé účetní standardy, jak český, tak i mezinárodní účetní standardy z pohledu vykazování a účtování investičních dotací. V rámci kapitoly 4 – Praktická část jsem se zaměřil na vykazování a účtování dotací dle jednotlivých standardů, a to z pohledu pořízení, zařazení, zaúčtování dlouhodobého majetku a vlivu na výsledek hospodaření.

Česká republika je nezpochybnitelným a právoplatným členem Evropské unie a vyznačuje se výrazně exportní a otevřenou ekonomikou, s velkým podílem zahraničního kapitálu. Z dikce zákona sice naprosto jasně vyplývá, že jsou veškeré účetní jednotky povinny účtovat dle Českých účetních standardů, ale pro velký počet z nich je naprosto nezbytné převádět účetní záznamy do formátu IFRS. Je zcela jasné, že toto není problém pouze pro Českou republiku. Každá suverénní země na světě má své vlastní účetní standardy a účetní jednotky sídlící v daném státě je těmito standardy vázány. Jednotlivé převody výsledků z jednotlivých národních standardů do mezinárodních je mnohdy zdoluhavé, umožňuje (jakožto každý proces) vytvořit chybu a je třeba specifických znalostí pracovníků účetních oddělení, daňových poradců a auditorů.

Jsem přesvědčený, že by bylo v nejlepším zájmu účetních jednotek, a i všech tvůrců a uživatelů (interních i externích) účetních výkazů, maximálně sjednotit národní účetní standardy se standardy IFRS. Dle mého názoru jsou jasněji definované, mají rozsáhlejší i hlubší koncepční rámec a zároveň mají výrazně vyšší vypovídací hodnotu, tj. více odpovídají realitě.

Z hlediska rozdílu do výsledků hospodaření při účtování dle jednotlivých účetních standardů u obchodních korporací v podstatě zanedbatelný, jak prokázala tato bakalářská práce.

Při porovnání vykazování a účtování investičních dotací mezi obchodní korporací a příspěvkovou organizací jsem zjistil zásadní rozdíly. K takovému účtování je třeba mít velmi specifické znalosti účetních standardů a postupů vykazování u příspěvkových organizacích. Toto účtování je velmi obsírné a obsahuje mnoho operací pro každý typ dlouhodobého majetku. Pokud by došlo k výraznému sjednocení, mezi obchodními korporacemi a příspěvkovými organizacemi, jednotlivých způsobů vykazování a účtování, získaly by příspěvkové organizace

daleko snadnější přístup na trh pracovních nabídek s odborníky na vedení účetnictví. Dnešní stav v podstatě vyžaduje specializaci na účetnictví „komerční“ a účetnictví příspěvkových organizací.

Pokud by nebylo pro odbornou veřejnost přijatelné výrazné sjednocení českých účetních standardů s mezinárodními standardy, tak se domnívám, že by zde měla být snaha o převzetí toho co je v IFRS výrazně lepší, jednodušší a má lepší vypovídající hodnotu, například definice základních pojmů, více oddělit účetnictví a daně, umožnit přecenit majetek na reálnou hodnotu, tj. dolu i nahoru.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOHDALOVÁ, Marie. 2013. Účtování dotací. In: *Uctovani.net* [online]. Praha: Tomáš Vojta, 02. 12. 2013 [cit. 2019-12-27]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-dotaci&idc=127>

BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 308 s. ISBN: 978-80-7357-366-9.

ČÚS 013 – Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, In: *businesscenter.cz*. Dostupný také z: <https://businesscenter.podnikatel.cz/finance/ucetnictvi/cesky-ucetni-standard-pro-podnikatele-c-013/>.

ČÚS 703 - Český účetní standard 703 – Transfery, In: *kr-vysocina.cz*, 2016, Dostupný také z: http://m.kr-vysocina.cz/assets/File.ashx?id_org=450008&id_dokumenty=4074563

HÁNA, David a Marie MACEŠKOVÁ, 2010. Poslanecké dotace v kontextu implikací pro regionální rozvoj. *E+M Ekonomie a Management* [online]. Liberec: Technická univerzita v Liberci, roč. 10, č. 3 [cit. 2020-14-03]. ISSN 2336-5604. Dostupný z: http://www.ekonomie-management.cz/download/1331826745_6eea/02_hana.pdf

IAS 20, Mezinárodní účetní standard 20, Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. In: *ucetni-portal.cz*, Dostupný také z: https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:imHQvwb_4nMJ:https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-20-cz_853.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz

KRUPOVÁ, Lenka, 2019. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vyd. Praha: 1. VOX, 740 s. ISBN: 978-80-87480-70-0.

Vyhláška Ministerstva financí č. 504/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. In: *zakonyprolidi.cz*. 2002, částka 174/2002, Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-504>

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *zakonyprolidi.cz*. 2000, částka 65/2000, Dostupný také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-218>.

Zákon č. 90/2012 Sb. z 25. 1. 2012, o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), In: *zakonyprolidi.cz*. 2012, částka 34/2012, Dostupná také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

Zákon č. 250/2000 Sb. z 7. 7. 2000, o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, In: *zakonyprolidi.cz*. 2000, částka 73/2000, Dostupná také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-250>

7 SEZNAM TABULEK A OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Organizační struktura 1	24
Obrázek 2: Zařazení do užívání dle ČÚS 1	34
Obrázek 3: Zařazení do užívání dle IFRS 1	35
Tabulka 1: Rozdělení účtové třídy 0 1	25
Tabulka 2: Pořízení dlouhodobého majetku 1	27
Tabulka 3: Pořízení dlouhodobého majetku 1	27
Tabulka 4: Pořízení dlouhodobého majetku 1	29
Tabulka 5: Pořízení dlouhodobého majetku 1	30
Tabulka 6: Pořízení dlouhodobého majetku 1	32
Tabulka 7: Zaúčtování pořízení DHM 1	33
Tabulka 8: Zaúčtování pořízení DHM 1	36
Tabulka 9: SU 403 – Transfer na pořízení 1	38
Tabulka 10: transfer formou zálohy 1	40
Tabulka 11: Účtování u zřizovatele 1	41
Tabulka 12: Účtování v PO 1	42
Tabulka 13: Dopad do účetnictví 1	42

8 SEZNAM ZKRATEK

BÚ	bankovní účet
ČÚS	český účetní standard
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
IAS	mezinárodní účetní standard
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
PO	příspěvková organizace