

ZÁPODOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Komparace přístupů k vykazování dotací

Comparison of approaches to reporting subsidies

Jana Majorová

Plzeň 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Komparace přístupů k vykazování dotací“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne.....

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí práce Ing. Janě Hinke, Ph.D., za cenné a přínosné rady a připomínky a celkově za ochotný a vřelý přístup k vedení mé diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	7
Cíl a metodika diplomové práce	8
1. Charakteristika dotací.....	9
1.1 Pojmy spojené s problematikou dotací	9
1.1.1 Společná zemědělská politika.....	11
1.1.2 Program rozvoje venkova.....	12
1.1.3 Zákon o zemědělství.....	13
1.2 Poskytovatelé dotací v zemědělství	14
1.3 Zdroje čerpání dotací v zemědělství	17
1.3.1 Dotace poskytované ze zdrojů Evropské unie.....	17
1.3.2 Dotace poskytované ze zdrojů České republiky.....	17
1.4 Druhy dotací v zemědělství.....	18
1.4.1 Dotace poskytované podle pravidel Společné zemědělské politiky EU.....	18
1.4.2 Dotace poskytované z národních zdrojů.....	19
1.4.3 Dotace z rozpočtu EU spolufinancované národními zdroji.....	21
2. Účtování a vykazování dotací	25
2.1 Účtování a vykazování dle právních předpisů ČR.....	25
2.2 Účtování a vykazování dotací dle IAS/IFRS	33
2.2.1 IAS 41 - Zemědělství.....	34
2.2.2 IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	37
3. Komparace účtování a vykazování dotací dle IAS/IFRS a českých právních předpisů.....	40
4. Analýza čerpání dotací zemědělských podniků v Plzeňském kraji.....	47
4.1 Celkové čerpání dotací v Plzeňském kraji	48
4.2 Čerpání dotací v Plzeňském kraji podle okresů	54
5. Vliv různého vykazování na hospodaření podniku	65

5.1 Vykázání dotace na pořízení aktiva	65
5.2 Vykázání dotace na úhradu nákladů	70
5.3 Vykázání dotace vztahující se k biologickým aktivům.....	73
5.4 Vliv různého vykazování na finanční analýzu	76
6. Shrnutí problematiky dotací	79
Závěr	81
Seznam tabulek	82
Seznam obrázků	83
Seznam použitých zkratk.....	84
Literatura	85

Úvod

Zemědělství je jedním z nejstarších oborů lidské činnosti. Jeho vznik je datován až do dob neolitu, od té doby však prošlo mnohými změnami. K největšímu zvratu však došlo na přelomu tisíciletí, kdy se opustilo z ryze produkční funkce zemědělství, aby se nadále na úkor ochrany půdy nezvyšovaly objemy produkce. Neefektivní hospodaření snižovalo úrodnost půdy, což přímo vybízelo ke změnám.

Stále je kladen důraz na efektivní využití půdy, ale nedosahuje svého maxima, hledí se zejména na trvale udržitelný rozvoj a racionální hospodaření se zemědělskou půdou. Regulace ze strany státu je částečně kompenzována právě dotacemi, o kterých pojednává předložená diplomová práce. Dotace v podobě finančních transferů od různých institucí mají pomoci, ale i motivovat zemědělce k šetrnému zacházení s půdou.

Zemědělství je jedna z klíčových činností, realizovaných uvnitř státu. Zemědělství jako obor podnikání sebou nese i určitou zodpovědnost, zemědělci hospodaří s půdou a zpracovávají přírodní zdroje, a to vše s ohledem na životní prostředí. Navzdory důležitosti zemědělství bývají činnosti zajišťované zemědělci často nevýdělečné až ztrátové, proto jsou náhrady jim plynoucí velmi důležité. Zemědělci na rozdíl od jiných oborů podnikání nemohou ovlivnit podmínky ve kterých hospodaří - podnebí, živelné katastrofy apod.

Důležitost zemědělství berou v potaz i orgány jako je vláda či Evropská unie a klade důraz na podporu ve formě dotací.

Zemědělské dotace plynou do českých stájí, ovocných sadů, polí i ekologickým farmám. Čeští zemědělci dotace hojně využívají a to jak ze strany státu, tak z Evropské unie a s rostoucím zájmem přibývají i různé druhy dotací, o které mohou žádat. S narůstajícím počtem dotací a jejich rozmanitostí roste zároveň i míra administrativy, která je stěžejním bodem pro udělení nároku na dotaci a její následné čerpání. Je tedy nutno podotknout, že díky dotacím vznikají také nová pracovní místa.

Dotace se zpracovávají do právního rámce všech zemí. Jak dotace vykazovat a účtovat právě podle českých právních předpisů a podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS bude přiblíženo v následujících kapitolách.

Cíl a metodika diplomové práce

Cíl diplomové práce

Předložená diplomová práce si klade za cíl deskripci účtování a vykazování dotací a to především se zaměřením na zemědělské podniky. V první řadě teoreticky popsat způsob zachycení dotací podle právních předpisů České republiky a poté podle mezinárodně uznávaných standardů IAS/IFRS. V praktické části pak budou analyzovány rozdíly mezi těmito dvěma různými způsoby vykazování, proveden výzkum mapující dotační tituly využívané zemědělskými podniky v Plzeňském kraji a jako třetí část práce bude demonstrován vliv odlišného vykazování dotací na výsledek hospodaření, bilanční sumu a základní ukazatele finanční analýzy.

Metodika diplomové práce

Výchozím zdrojem pro teoretickou část budou knižní zdroje, zákony a internetové zdroje, které se zabývají danou problematikou dotací.

V praktické části diplomové práce bude provedena komparace řešení účtování a vykazování dotací dle právních předpisů České republiky a mezinárodních standardů IAS/IFRS a v souvislosti s tím bude vysvětlen vliv různého vykazování na účetní výkaznictví zemědělského podniku.

Další část praktické části bude zmapování dotací, které čerpají podniky v Plzeňském kraji.

Výzkum bude proveden pomocí analýzy 100 podniků ze všech okresů Plzeňského kraje. Podniky budou vybrány na základě podobných rysů zcela náhodně. Po získání potřebných informací bude zpracován přehled čerpaných dotací a následně provedena komparace nejvíce čerpaných dotací a srovnání jednotlivých okresů. Vše bude doprovázeno pro přehlednost tabulkami a grafy.

Na modelovém podniku bude dále demonstrován vliv odlišného vykazování dotací na výsledek hospodaření, bilanční sumu a ukazatele finanční analýzy.

Veškeré údaje budou čerpány ze stránek Ministerstva zemědělství a Státního zemědělského intervenčního fondu.

1. Charakteristika dotací

Dotace jako pojem je používán a chápán širokou veřejností jako určitá pomoc podnikatelskému subjektu. Málo kdo tuší co vše za povinnosti, administrativu a další činnosti je potřeba znát a ovládat, aby dotace mohly být vůbec přijaty a vykazovány v účetnictví. Dotace zasahují do všech sektorů národního hospodářství a tvoří tak nedílnou součást efektivního fungování podniků. Promítají se tedy i do právní úpravy jak na národní, tak i na mezinárodní úrovni účetnictví. Následující podkapitoly se budou zabývat dotacemi jako pojmem a objasní možné druhy dotací, poskytovatele dotací a zdroje jejich čerpání, a to vše především se zaměřením na zemědělství.

Jestliže se budou rozebírat dotace v zemědělství, je třeba si uvědomit, že jejich cílem je podpora zemědělského subjektu a jedná se tedy o vlivnou ekonomickou záležitost. O přidělení dotací do zemědělství je rozhodováno na úrovni evropské a národní vlády a musí se tedy chápat i jako nástroj politický, který může ovlivňovat rovněž sociální aspekty, například zaměstnanost, poptávku po potravinách. Dotace obecně i dotace do zemědělství jsou rovněž regulačním nástrojem. Vzhledem k tomu, že je zemědělství významné odvětví a oproti ostatním odvětvím specifické, mají zemědělské dotace strategickou roli pro určení rámcových podmínek a konkurenceschopnosti tohoto odvětví.

1.1 Pojmy spojené s problematikou dotací

Pojmem **dotace** se rozumí peněžitá plnění, které může poskytovat jak stát, tak jiné instituce (územně samosprávné celek, Evropská unie, ale i soukromé subjekty), a to přímo nebo zprostředkovaně. Poskytování provází však i povinnost příjemce dotace splnit určité podmínky. (Blechová, 2012)

Za dotaci může být považováno i prominutí části poplatků, pokud to zákon umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část jako dotaci. V případě, že účetní jednotka nedodrží podmínky udělení dotace, musí ji vrátit zpět. Dotace nejsou právně nárokovatelné. (Valder, 2008)

Dotace je charakteristický zdroj financování podnikatelské činnosti, který napomáhá k dosažení finanční rovnováhy. Na druhé straně prostřednictvím procesu udělování dotace, poskytovatel realizuje a prosazuje svůj zájem. Dotace jsou poskytovány s cílem zmírňovat nevýhody vyplývající z ekonomického postavení podniku, ať už se jedná

například o velikost podniku či vliv přírodních podmínek na hospodaření, a posílit tak zdravou konkurenceschopnost. Dalším cílem může být stabilizace stávajících či podpora nových pracovních míst. Dotace tedy představují komplexní systém, jehož cílem je ochránit, podpořit či udržet ekonomickou činnost a zajistit rentabilitu poskytnutých dotací. (Martinovičová, 2014)

Je třeba si uvědomit, že dotace jsou prostředkem, nikoliv cílem. Z tohoto důvodu je nutné nejprve definovat kam peníze budou směřovat a zda je podnik schopný efektivně a účelně prostředky schopen využít, nikoliv je promrhat. (Bečvářová, 2008)

Konkrétní dotační programy vymezují možné žadatele, vymezení probíhá pomocí tzv. NACE kódu. Klasifikace ekonomických činností **CZ-NACE** slouží pro třídění jednotek podle druhu ekonomické činnosti, kterou se zabývají, tato klasifikace nahrazuje dřívější Odvětvovou klasifikaci ekonomických činností (OKEČ). Každý program má uveřejněný seznam NACE kódů, ve kterém žadatel musí vyvíjet svoji podnikatelskou činnost, aby o dotaci vůbec mohl žádat. (businessinfo.cz)

Jelikož dotace tvoří dílčí část státního rozpočtu musí probíhat určitá kontrola nad aktem poskytování dotací. Existuje tudíž informační systém, tzv. **CEDR** (centrální evidence dotací z rozpočtu), který slouží jako podpůrný program pro evidenci a kontrolu dotací ze státního rozpočtu. V systému jsou evidovány informace od roku 1999, které shromažďuje Generální finanční ředitelství přímo od poskytovatelů dotací. Obsah, rozsah informací dále lhůty a postupy, které je poskytovatel povinen plnit stanovilo Ministerstvo financí vyhláškou č. 296/2005 Sb, o centrální evidenci dotací a návratných finančních výpomocí. (Novotníková, 2005)

Aby nedocházelo k záměně pojmů je dále popsáno co je na rozdíl od dotace **státní podpora a subvence**.

Státní podpora - státem poskytované prostředky, které mohou ovlivnit podnikatelské prostředí nebo trh. Podle teorie ekonomie podpory ze strany státu sebou nesou vždy negativní dopady, ale ty jsou převyšovány následnými pozitivními efekty. Již v definici státní podpory, kterou lze najít ve smlouvě o založení Evropského společenství je uvedeno, že udělení podpory narušuje nebo hrozí narušení hospodářské soutěže - k tomu dojde tehdy, pokud opatření posílí postavení příjemce podpory oproti jeho konkurentům. (szif.cz)

Další znaky, které musí být splněny, aby se mohlo jednat o veřejnou podporu jsou:

- Podpora je poskytnutá z veřejných prostředků - poskytované státem, nebo zprostředkujícím subjektem jednajícím na základě svěřených pravomocí. Musí být tedy ovlivněny veřejné rozpočty.
- Podpora je selektivní - zvýhodňuje určité podniky nebo odvětví.
- Podpora ovlivní obchod mezi státy - pokud plnění působí pouze lokálně, nedochází k ovlivnění.

Pokud finanční výpomoc splňuje všechny čtyři podmínky jedná se o státní podporu, na rozdíl od dotace, která nemá takovéto podmínky stanovené. (uohs.cz)

Subvence je také jednou z forem poskytování finanční podpory, zde je však již stanovena přesně činnost na kterou plyne, na rozdíl od dotace, která není účelově vázána. Subvence mohou být poskytovány i jinými ekonomickými subjekty než je stát, např. nadacemi nebo nestátními neziskovými organizacemi.

1.1.1 Společná zemědělská politika

V oblasti dotací pro zemědělce je nedílnou součástí Společná zemědělská politika, která přispívá k dobrému fungování zemědělského mechanismu.

V důsledku otázky zodpovědnosti a ochrany zemědělců vznikla tedy **Společná zemědělská politika** (dále jen SZP), známá též pod zkratkou CAP - Common Agricultural Policy. SZP je definována jako jedna z politik Evropské unie, vznikla však již v dobách Evropského hospodářského společenství, konkrétně v roce 1957. Původní cíle SZP byly např. potravinová soběstačnost či cenová stabilizace, k těmto základním cílům postupem času přibývaly neméně důležité záměry jako ochrana životního prostředí, bezpečnost potravin či pohoda zvířat. Lze tedy říci, že se jedná o jednotný trh s produkty zemědělství, který řídí Evropská komise. Jednotlivé nástroje a podmínky jsou pak závislé na konkrétní komoditní skupině. (König, 2009)

Vzhledem k dávnému vzniku SZP musela projít několika reformami a to z důvodu zastaralosti některých opatření. Asi nejvýznamnější reformou si prošla v roce 2003. Reforma zcela změnila způsob podpory zemědělců v EU. Nová SZP je přizpůsobena více spotřebitelům a daňovým poplatníkům - rozhodování je založeno na potřebách trhu a potřebách spotřebitelů a již se neprodukuje komodity o něž není zájem a omezují se tak nadbytky. Další konkrétní změna se týkala odstranění vazby na produkci tzv. "**decoupling**", která zavedla jednotou platbu na farmu - zemědělec získává jednu

platbu namísto několika. Dále bylo zavedeno respektování standardů - požadavky na hospodaření a dobré zemědělské a ekologické podmínky. Zaveden byl také nově poradenský systém, který pomáhá zemědělským producentům při aplikaci standardů ve všech nově vzniklých oblastech. (eagri.cz)

V rámci SZP jsou vedeny tzv. **Cross Compliance** (dále jen CC) neboli Kontroly podmíněnosti, které jsou prováděny v ČR od 1.1. 2009. CC vznikly na základě tolik diskutovaného dopadu zemědělství na životní prostředí a krajinu, na které zemědělci hospodaří. V ČR dodržování pravidel týkající se CC sleduje Ústřední kontrolní a zkušební ústav zemědělský.

Cross Compliance se skládají ze dvou částí:

- splnění požadavků na hospodaření týkající se nezávadnosti rostlin a potravin, zdraví zvířat, životního prostředí a dobrých podmínek pro hospodářská zvířata,
- půda, na které zemědělec hospodaří i půda která není dlouho používána pro produkci musí být stále udržována v dobrých podmínkách, tato podmínka je známá pod zkratkou GAEC - Good Agricultural and Environmental Conditions

V případě, že žadatel podmínky nesplňuje, může mu být dotace snížena, v krajních případech i neposkytnuta. (Rodgers, 2012)

1.1.2 Program rozvoje venkova

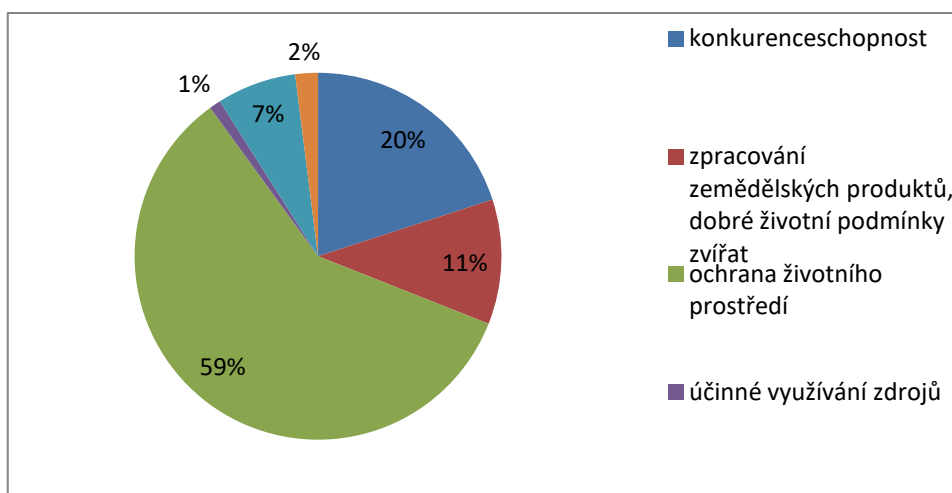
V návaznosti na SZP práce pokračuje v popisu tzv. **Programu rozvoje venkova** (dále jen PRV), který je dále v práci uveden jako konkrétní dotační program.

PRV byl přijat vládou ČR a spravuje ho Ministerstvo zemědělství. Dokument vznikl v důsledku SZP, aby české zemědělství mohlo čerpat dotační fondy EU. PRV je zpracováván vždy na 7 let dopředu, v roce 2017 je v platnosti "*Program rozvoje venkova na období 2014-2020*", který schválila vláda ČR dne 9.7. 2014 a posléze Evropská komise dne 26.5.2015. Schválením tak zajistila komise podporu z Evropského zemědělského fondu ve výši 84 miliard korun. Program si klade za hlavní cíl obnovu, zachování a zlepšení ekosystémů závislých na zemědělství a to především pomocí agroenvironmentálních opatření (např. stanovení maximální hranice dávky dusíku při hnojení, protierozní opatření, zařazování plodin zlepšující strukturu a složení půdy apod.). Dalšími cíly jsou např. zvýšení konkurenceschopnosti zemědělských podniků

a jejich inovace, stimulace mladých lidí k zájmu o zemědělství a následnému podnikání v něm či krajinná infrastruktura. (Fuchs, 2014)

Procentuální vyjádření alokace finančních prostředků do různých oblastí pak znázorňuje následující graf:

Obr. č. 1: Alokace finančních prostředků PRV



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017 dle eagri.cz, 2015

Z grafu je patrné, již výše zmiňované, že podpory plynoucí do zemědělství mají stále větší tendenci podporovat údržbu životního prostředí. To lze ukázat i na příkladu investic na podporu energie z obnovitelných zdrojů - stále rostoucí výstavby bioplynových stanic, kde jsou zvýhodňovány ty, jenž mají příznivější podmínky pro životní prostředí. Dalším podstatným faktorem, na který PRV klade důraz je konkurenceschopnost, ve které podle analýzy Česká republika silně zaostává, ačkoli předchozí programy k řešení situace značně přispěly. Velká část dotací plyne také do podpory zpracování zemědělských produktů a nově zařazené tzv. "welfare" - Dobré životní podmínky zvířat zaměřené na skot a prasata (např. zvýšení lehacího prostoru v chovu dojnic). (Program rozvoje venkova na období 2014-2020, 2014)

1.1.3 Zákon o zemědělství

Pokud se bude dotace řešit z pohledu České Republiky, tak podmínky poskytování dotace v zemědělství řeší **Zákon č. 252/1997, o zemědělství**. Účelem zákona je následující:

- zajištění předpokladů, aby české zemědělství bylo schopno vyprodukovat dostatečné množství základních potravin pro výživu obyvatel včetně potravinové bezpečnosti,
- podpora mimoprodukčních funkcí zemědělství, které slouží k ochraně životního prostředí - půdy, vody, ovzduší a udržování osídlené a kulturní krajiny,
- podpora fungování společné zemědělské politiky a politiky rozvoje venkova Evropské unie,
- zajistit jiné hospodářské činnosti a zvýšení kvality života na venkově a ve vesnicích.

Ve zmiňovaném zákoně je uvedeno, že dotace poskytuje Ministerstvo zemědělství nebo jiný příslušný orgán na základě žádosti za podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, popřípadě na základě mezinárodní smlouvy, kterou je Česká republika vázána. Důležitým dokladem pro zemědělce, který má zájem o poskytnutí dotace je tedy **žádost**, která musí obsahovat údaje na základě kterých bude posouzeno, zda jsou splněny podmínky k poskytnutí dotace. Podmínky jsou následující:

- označení žadatele, identifikační číslo, údaj zda jde o právnickou či fyzickou osobu s přiděleným identifikačním číslem nebo datem narození, v opačném případě tedy rodné číslo,
- účel, na který žadatel dotaci požaduje,
- bankovní spojení žadatele.

1.2 Poskytovatelé dotací v zemědělství

Poskytovatelem dotace je ústřední orgán státní správy nebo jiný subjekt určený zákonem, který může na základě zákona poskytnout dotaci nebo návratnou finanční pomoc. S ohledem na typ a účel dotace každý poskytovatel má za úkol vydávat podrobné pokyny pro žadatele o dotaci, jejichž součástí jsou i konkrétní vzory formulářů, které slouží jako žádost o dotaci. Poskytovatelé také kontrolují způsob využití dotace, podle vyúčtování, které jsou příjemci dotace povinni předkládat. V případě nenaplnění podmínek poskytnutí dotace stanovuje sankce. (Petrlíková, 2006)

V zemědělství existují 3 subjekty, které poskytují zemědělské dotace, a to jsou:

- Ministerstvo zemědělství,

- Státní zemědělský intervenční fondy,
- Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond.

Ministerstvo zemědělství

Ministerstvo zemědělství je zřízeno na základě zákona č 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR, který vymezuje základní působnost ministerstva. Zákon určuje v §15 odst. 1 Ministerstvo zemědělství (dále jen MZe) jako: *"ústřední orgán státní správy pro zemědělství, s výjimkou ochrany zemědělského půdního fondu, pro vodní hospodářství, s výjimkou ochrany přirozené akumulace vod, ochrany vodních zdrojů a ochrany jakosti povrchových a podzemních vod, a pro potravinářský průmysl. Je rovněž ústředním orgánem státní správy lesů, myslivosti a rybářství, s výjimkou území národních parků."* Dále paragraf pokračuje informací, že MZe vystupuje i jako ústřední orgán ve věcech komoditních burz (obchody např. se zbožím pocházejícím ze zemědělství). Další kompetencí MZe je řízení Státní zemědělské a potravinářské inspekce, Státní veterinární správy, Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského a České plemenářské inspekce. (Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR)

MZe ve spolupráci se Státním zemědělským intervenčním fondem provádí opatření společných organizací trhů EU, přímé platby, národní doplňkové platby k přímým podporám, programy strukturální podpory a programy rozvoje venkova. MZe si neklade za úkol dirigovat a koordinovat zemědělskou, lesnickou či potravinářskou výrobu, ale vydává příslušné zákony, které vedou k usměrňování podniků, které v těchto oblastech působí. MZe přitom vychází z vládní zemědělské politiky a z výše zmiňovaných PRV a SZP. (eagri.cz)

Je nutné dále zmínit, že MZe poskytuje dotace, ale jako administrátor vystupuje ve většině případů Státní zemědělský intervenční fond (viz dále).

Další dvě organizace, konkrétně fondy, byli již založeny přímo za účelem zajištění transferu finančních prostředků ze státního rozpočtu na podporu zemědělství.

Státní zemědělský intervenční fond

Státní zemědělský intervenční fond (dále jen SZIF) je zřízen, aby zabezpečil regulaci trhu a to s většinou produktů rostlinné a živočišné výroby (včetně prvovýroby)

a výrobky vzniklých zpracování těchto produktů. SZIF stabilizuje trh zemědělských komodit a zmírňuje dopady větších výkyvů v poptávce a v cenách komodit, u kterých přizpůsobení poptávky trvá delší dobu. (Peková a spol., 2012)

SZIF se řídí zákonem o Státním zemědělském intervenčním fondu č. 256/2000 Sb., a prováděcími právními předpisy ve formě nařízení vlády. Je akreditovanou platební agenturou - zprostředkovatel finanční podpory plynoucích z EU i z národních fondů. SZIF vznikl v roce 2000 z původního Státního fondu tržní regulace a působí pod Ministerstvem zemědělství. SZIF administruje podpory 1. a 2. pilíře SZP - přímé platby, tržní opatření a PRV, dalším úkolem je marketingová podpora a administrativa národní značky kvality KLASA a Regionální potravina. Fond spravuje ročně kolem 40 miliard Kč. (szif.cz)

Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond

Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond (dále jen PGRLF) převádí dotační prostředky ze státního rozpočtu ke konkrétním subjektům v zemědělství, lesnictví a potravinářství. PGRLF vyhlašuje dotační programy pro podnikatele, aby zmírnili nedostatek finančních zdrojů k financování provozu a investic. Hlavní činností je poskytování podpor ve formě dotací úroků a garancí části jejich jistiny úvěrů na ekonomicky návratné podnikatelské záměry. (Peková a spol., 2012)

Dotační programy PGRLF jsou připravovány ve spolupráci s Ministerstvem zemědělství s cílem zajistit dostatečnou konkurenceschopnost českého zemědělství, lesnictví a potravinářství, dále se snaží přispět k rozvoji venkova a podpořit zaměstnanost ve venkovských oblastech. V závislosti na konkrétním cíli pak PGRLF volí konkrétní, nejvhodnější variantu podpor, které nejefektivněji povedou k naplnění stanoveného cíle. (pgrlf.cz)

Investiční programy podpory podnikání jsou tedy zaměřené zejména na realizaci dlouhodobých investičních záměrů s ohledem na restrukturalizaci a zvýšení efektivnosti, modernizaci, snížení výrobních nákladů, zlepšení jakosti a další rozvoj zemědělských subjektů. Rozhodující činností Fondu je poskytování subvencí k úrokům z úvěrů a vydávání garancí za úvěry sjednané u komerčních bank nebo u jiných poskytovatelů. Výše vyplacené podpora za rok 2015 činila 490 mil. Kč. Kromě této oblasti poskytuje Fond podpory na eliminaci rizik zemědělského podnikání a v roce

2015 bylo vyplaceno na podporu pojištění 445 mil. Kč. (Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2015 – „Zelená zpráva“, 2016)

1.3 Zdroje čerpání dotací v zemědělství

Dotace v České republice lze čerpat z dvou základních zdrojů, prvním jsou evropské dotační programy, které jsou zaštiťovány Evropskou unií, ty jsou pak doplněny národními dotačními programy, které jsou plně hrazeny ze státního rozpočtu České republiky. (eagri.cz)

1.3.1 Dotace poskytované ze zdrojů Evropské unie

Dotace Evropské unie zásadním způsobem ovlivňují hospodaření zemědělců v České republice. Dotace z EU jsou poskytovány členskými státy v rámci SZP a plynou z následujících evropských fondů

- Evropský zemědělský záruční fond (EAGF),
- Evropský fond pro rozvoj venkova (EAFRD)
- Evropský námořní a rybářský fond (ENRF) - v rámci Společné rybářské politiky.

Podpory plynoucí ze zemědělských fondů jsou jednou z největších příjmových položek ČR, které čerpá z rozpočtu EU. Základem je společný zemědělský trh a systém cenových podpor a subvencí. V SZP lze vyčleňovat dva pilíře - první zahrnuje přímé platby a tržní nástroje a druhý pilíř je zaměřen na rozvoj venkova, konkrétní nástroje jsou pak popsány v kapitole 1.4 Zdroje dotací v zemědělství. (Vošta, 2010)

1.3.2 Dotace poskytované ze zdrojů České republiky

Veškeré dotace plynoucí ze státního rozpočtu ČR slouží jako doplňkové platby k platbám plynoucím z EU. Když Česká republika vstoupila do EU, došlo k restrukturalizaci dotačních programů, zůstaly dotace hrazené výhradně ze státního rozpočtu, které lze rozdělit do tří skupin:

- podpory ve formě Zásad,
- podpory pro lesní hospodářství
- podpory pro vodní hospodářství.

Vybranými dotačními programy se Česká republika snaží o udržení výrobního potenciálu zemědělství a jeho podílu na rozvoji venkovského prostoru. Velký důraz se klade na agroenvironmentální opatření, ale také na podporu ozdravování půdy nebo na podporu proti rozšiřování nebezpečných nákaz u hospodářských zvířat (např. Nákazový fond). Další složkou oblastí, kterou se snaží Česká republika pokrýt jsou programy jejichž zisk nelze přímo kvantifikovat, jedná se např. o podporu včelařství či udržování a zlepšování genetického potenciálu hospodářských zvířat. (eagri.cz)

1.4 Druhy dotací v zemědělství

Již bylo definováno, odkud dotace mohou plynout a kdo je může poskytovat, v rámci těchto aspektů jsou tedy dále definovány již konkrétní dotace, které zemědělské subjekty mohou čerpat. Agrární sektor a venkov v České republice je podporován prostřednictvím následujících dotačních nástrojů:

1.4.1 Dotace poskytované podle pravidel Společné zemědělské politiky EU

Do oblasti SZP, tedy financování ze strany EU patří tzv. **Přímé platby** jsou základními platbami pro konvenční zemědělce, jejichž prostřednictvím je vyplácen nejvyšší objem finančních prostředků. Jsou vypláceny ze zdrojů EU. Výše platby je vypočtena pro každý stát na základě zemědělské produkce. Představují vícesložkový model zaměřený především na podporu produkce. Přímé platby zemědělským podnikům a komoditní platby, podpora citlivých komodit a dobrovolná podpora vázaná na produkci a přechodné vnitrostátní podpory v roce 2014 činily celkem 24 544 mil. Kč. Pro rok 2015 je předpokládáno 23 771 mil. Kč. (Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2015 – „Zelená zpráva“, 2016)

V rámci Přímých plateb v roce 2016 bylo možné žádat o podpory, které jsou uvedeny v následující tabulce:

Tab. č. 1: Přímé platby

Přímé platby	Poskytovatel
Jednotná platba na plochu (SAPS)	SZIF
Platba pro mladé zemědělce	SZIF
Platba pro zemědělce dodržující zem. postupy příznivé pro klima a živ. prostředí (Greening)	SZIF
<i>Uhor s porostem využívaný v ekologickém zájmu</i>	SZIF
<i>Krajinné prvky v ekologickém zájmu</i>	SZIF
<i>Souvrat'</i>	SZIF
<i>Plochy s rychle rostoucími dřevinami pěstovanými ve výmladkových plantážích</i>	SZIF
<i>Zalesněné plochy</i>	SZIF
<i>Plochy s meziplodinami</i>	SZIF
<i>Plochy s plodinami, které vážou dusík</i>	SZIF
Dobrovolná podpora vázaná na produkci (VCS)	SZIF
<i>Podpora na produkci brambor určených pro výrobu škrobu</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci konzumních brambor</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci chmele</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci ovocných druhů s velmi vysokou pracností</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci ovocných druhů s vysokou pracností</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci zeleninových druhů s velmi vysokou pracností</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci zeleninových druhů s vysokou pracností</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci cukrové řepy</i>	SZIF
<i>Podpora na produkci bílkovinných plodin</i>	SZIF
<i>Podpora na chov telete masného typu</i>	SZIF
<i>Podpora na chov krávy chované v systému chovu s tržní produkcí mléka</i>	SZIF
<i>Podpora na chov bahnice nebo na chov kozy</i>	SZIF

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017, dle szif.cz

Podávání žádosti probíhá prostřednictvím Portálu farmáře SZIF, který umožňuje vytvoření formuláře žádosti i následující elektronické podání, stále však lze i vyplnit papírovou verzi formuláře a osobně ji podat na příslušném úřadě. (Příručka pro žadatele, 2016)

1.4.2 Dotace poskytované z národních zdrojů

Celkový objem národních podpor a opatření se v roce 2015 činil 13 960 mil. Kč, přičemž největší podíl zaujímají veřejné výdaje na agrární školství ve výši 4 072 mil. Kč, výplata vratky spotřební daně z minerálních olejů používaných pro zemědělskou prvovýrobu (vratka ze zelené nafty) ve výši 1 217 mil. Kč a podpora vybraných činností

proti rozšiřování nebezpečných nákaz (nákazový fond) ve výši 1 228 mil. Kč. (Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2015 – „Zelená zpráva“, 2016)

Dále je uvedena tabulka jenž obsahuje veškeré dotace, které jsou financovány ze státního rozpočtu.

Tab. č. 2: Dotace financované ze státního rozpočtu

Přechodná vnitrostátní podpora (PVP) k plabě SAPS	Poskytovatel
Zemědělská půda	SZIF
Krávy bez tržní produkce mléka	SZIF
Ovce, kozy	SZIF
Národní dotace	Poskytovatel
Podpora vybudování kapkové závlahy	SZIF
Podpora restrukturalizace ovocných sadů	SZIF
Udržování a zlepšování genetického potenciálu vyjmenovaných hospodářských zvířat	SZIF
Nákup plemenných zvířat	SZIF
Podpora ozdravování polních a speciálních plodin	SZIF
Genetické zdroje	SZIF
Nákazový fond	SZIF
Poradenství a vzdělávání	SZIF
Podpora zpracování zemědělských produktů	SZIF
Podpora mimoprodukčních funkcí rybníků	SZIF
Podpora mimoprodukčních funkcí rybářských revírů	SZIF
Podpora včelařství	SZIF
Podpora nadstandardní pohody zvířat	SZIF
Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond (PGRLF)	PGRLF
<i>Podpora pojištění</i>	PGRLF
<i>Podpora úroků</i>	PGRLF
<i>Program Zemědělec</i>	PGRLF
<i>Program „Podpora nákupu půdy“</i>	PGRLF
<i>Lesní hospodář</i>	PGRLF
<i>Zpracovatel dřeva</i>	PGRLF
<i>Lesní školkař</i>	PGRLF
<i>Program Zpracovatel</i>	PGRLF
<i>Úvěry a garance</i>	PGRLF
<i>Úvěry na nákup půdy</i>	PGRLF
<i>Podpora nákupu půdy – snížení jistiny úvěru</i>	PGRLF
<i>Sociální zemědělství</i>	PGRLF

Zdroj: Vlastní zpracování dle szif.cz a pgrlf.cz, 2017

Ministerstvo zemědělství podle zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, stanovilo podmínky pro poskytování dotací pro rok 2016 a osoby splňující podmínky pro přiznání

národních dotací a podmínky jednotlivých programů mohou žádat o podporu formou žádosti, která se podává samostatně za každý dotační program.

1.4.3 Dotace z rozpočtu EU spolufinancované národními zdroji

V rámci financování z obou zdrojů (jak z EU tak z národních zdrojů) existují 3 okruhy dotací:

- Program rozvoje venkova,
- Společná organizace trhu,
- Operační program rybářství.

Program rozvoje venkova ČR na období 2014 až 2020 je evropským zdrojem finančních prostředků kofinancovaných částečně ČR. Podpory jsou svým charakterem buď investiční, nebo plošné. Program rozvoje venkova ČR na období 2014–2020 navazuje na dřívější Program rozvoje venkova na období 2007–2013 v rámci něhož byly vyplaceny v roce 2015 podpory ve výši 14 371 mil. Kč, z toho z národních zdrojů 3 581 mil. Kč a z prostředků EU 10 790 mil. Kč. (Program rozvoje venkova na období 2014-2020, 2014)

Společná organizace trhu a podpora tržních cen zahrnují jak podpory cen výrobců, tak podpory cen spotřebitelů. Cílem je regulace nabídky výrobků tak, aby nedocházelo k jejímu kolísání. V roce 2015 bylo celkově vydáno na podporu cen a organizaci trhu 5 151 mil. Kč. Největší položkou byla podpora provozu bioplynových stanic poskytovaná formou výkupních cen a zelených bonusů vázaných na množství vyrobené elektrické energie. Tyto podpory jsou v gesci Energetického regulačního úřadu. Celková suma této podpory činila 4 557 mil. Kč. (Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2015 – „Zelená zpráva“, 2016)

Opatření v rámci podpor tržních cen a organizace trhu se mohou týkat organizace producentů, intervencí v rostlinné výrobě, v živočišné výrobě, záruk, licencí a propagace zemědělských produktů. V roce 2016 bylo možné prostřednictvím vyhlášených mimořádných opatření čerpat mimořádnou podporu na snížení produkce mléka, mimořádnou podpůrnou podporu pro producenty některého ovoce a zeleniny, mimořádnou podporu pro dojnice a prasnice a podporu na soukromé skladování vepřového masa. (szif.cz)

Operační program Rybářství na období 2014 až 2020 je rovněž evropským zdrojem finančních prostředků kofinancovaným částečně ČR. Podpora jsou svým charakterem investiční. Hlavní priority programu jsou mj. cíleny na zachování udržitelné produkce tržních ryb z tradiční akvakultury v ČR a na investování do recirkulačních zařízení za účelem zvýšení tuzemské produkce. V roce 2015 bylo v rámci tohoto operačního programu čerpáno 208 mil. Kč, z toho z národních zdrojů 52 mil. Kč. Nejvyšší čerpání 129 mil. Kč bylo na investice do akvakultury. Cíle operačního programu jsou naplňovány pomocí jednotlivých opatření. V roce 2016 bylo možné na základě vyhlášení výzev pro příjem žádostí o podporu žádat o podporu propagační kampaně, diverzifikace akvakultury, podpora nových chovatelů, investice do akvakultury, recirkulační zařízení a průtočné systémy s dočišťováním, investice do zpracování produktů a sledovatelnost produktů. (Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2015 – „Zelená zpráva“, 2016 a Průvodce Operačním programem Rybářství 2014-2020, 2016)

Jaké konkrétní dotace do všech tří oblastí patří zobrazuje následující tabulka:

Tab. č. 3: Dotace plynoucí z EU spolufinancované ze státního rozpočtu

1. Program rozvoje venkova	Poskytovatel
Zlepšení konkurenceschopnosti zemědělství a lesnictví	SZIF
<i>Modernizace zemědělských podniků</i>	SZIF
<i>Investice do lesů</i>	SZIF
<i>Přidávání hodnoty zemědělským a potravinářským produktům</i>	SZIF
<i>Pozemkové úpravy</i>	SZIF
<i>Další odborné vzdělávání a informační činnost</i>	SZIF
<i>Zahájení činnosti mladých zemědělců</i>	SZIF
<i>Předčasné ukončení zemědělské činnosti</i>	SZIF
<i>Využívání poradenských služeb</i>	SZIF
Zlepšování životního prostředí a krajiny	SZIF
<i>Platby za přírodní znevýhodnění poskytované v horských oblastech a platby poskytované v jiných znevýhodněných oblastech</i>	SZIF
<i>Platby v rámci NATURA 2000 na zemědělské půdě</i>	SZIF
<i>Ekologické zemědělství z AEO</i>	SZIF
<i>Agroenvironmentálně-klimatické opatření z AEO</i>	SZIF
<i>Zalesňování zemědělské půdy</i>	SZIF
<i>Platby v rámci NATURA 2000 v lesích</i>	SZIF
<i>Lesnicko-environmentální platby</i>	SZIF
<i>Obnova lesního potenciálu po kalamitách a podpora společenských funkcí lesů</i>	SZIF
Kvalita života ve venkovských oblastech a diverzifikace hospodářství venkova	SZIF
<i>Diverzifikace činností nezemědělské povahy</i>	SZIF
<i>Podpora zakládání podniků a jejich rozvoje</i>	SZIF
<i>Podpora cestovního ruchu</i>	SZIF
<i>Obnova a rozvoj vesnic, občanské vybavení a služby</i>	SZIF
<i>Ochrana a rozvoj kulturního dědictví venkova</i>	SZIF
<i>Získávání dovedností, animace a provádění</i>	SZIF
Leader	SZIF
<i>Místní akční skupina</i>	SZIF
<i>Realizace místní rozvojové strategie</i>	SZIF
<i>Realizace projektů spolupráce</i>	SZIF
Technická pomoc	SZIF
2. Společná organizace trhu	Poskytovatel
Mimořádná opatření 2016	SZIF
<i>Mimořádná podpora pro dojnice/prasnice</i>	SZIF
<i>Soukromé skladování vepřového masa</i>	SZIF
<i>Mimořádná podpůrná opatření pro producenty některého ovoce a zeleniny</i>	SZIF
<i>Mimořádná podpora na přizpůsobení</i>	SZIF
Podpora propagace zemědělských produktů	SZIF
<i>Propagace spotřeby mléka</i>	SZIF
<i>Propagace chráněných zeměpisných označení původu</i>	SZIF
<i>Propagace kvalitních evropských mléčných výrobků</i>	SZIF
3. Operační program rybařství	

Zdroj: Vlastní zpracování dle szif.cz, 2017

Prostředky na realizaci SZP jsou poskytovány Státnímu zemědělskému intervenčnímu fondu, který je jako agrární platební agentura vyplácí konečným příjemcům.

2. Účtování a vykazování dotací

Práce se dále bude zabývat účtováním a vykazováním dotací. Nejprve se objasní úprava dotací podle českých právních předpisů (kapitola 2.1) a poté se práce zaměří na Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS (kapitola 2.2).

2.1 Účtování a vykazování dle právních předpisů ČR

Dotace poskytované zemědělským podnikům jsou poskytovány na konkrétní účel. Proces schvalování, přidělování a poskytnutí dotací zemědělským podnikům je různorodý a zemědělské podniky musí přijmout rozhodnutí o způsobu správného zaúčtování. Nemohou se přitom opřít o obecně závazný předpis. Problém spočívá v tom, že dotace není poskytnuta (zemědělským podnikem přijata) v účetním období, ve kterém podnik vynaložil náklady na účel, který je předmětem dotace. (Máče, 2013)

Z účetního hlediska se dotace rozdělují na dotace poskytnuté na úhradu nákladů a na dotace na pořízení dlouhodobého majetku a jeho technického zhodnocení. Dotace na úhradu nákladů lze dále členit na provozní, tj. na úhradu provozních nákladů a finanční tj. na úhradu finančních nákladů. (Hinke, 2010)

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno následujícími základními právními předpisy:

- Zákonem č.563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli
- Českými účetními standardy 001 až 024 pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č 500/2002 Sb.

Samotné účetnictví upravené těmito předpisy je mj. založeno na akruálním principu. Akruální princip je jednou z důležitých vlastností účetnictví a znamená, že náklady a výnosy se mají účtovat časově rozlišené, tj. zásadně v tom účetním období, se kterým časově a věcně souvisejí bez ohledu na skutečný příjem či výdej peněžních prostředků. Další účetní zásadou je pravidlo přiřaditelnosti nákladů (tzv. matching princip) k výnosům či obráceně vztahující se k výkonům sledovaného účetního období. Dodržení těchto pravidel v případě dotací nemusí být úplně zřejmé a jednoznačné. (Müllerová, 2011)

Ve vztahu k dotacím je vhodné připomenutí následujících ustanovení uvedených předpisů:

Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví

§ 3, odstavec 1: Účetní jednotka je povinná evidovat podvojnými zápisy skutečnosti, které jsou klasifikovány jako účetní případy, do období s nímž časově a věcně souvisí. Pokud to není jinak možné, může účtovat i v účetním období, v němž došlo k identifikaci účetního případu. Účetní jednotky účtují v souladu s účetními metodami (§4 odst. 8), přičemž o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na jejich zaplacení nebo okamžiku přijetí.

§ 7, odstavec 1: Účetní jednotky musí vést svoje účetnictví takovým způsobem, aby byla schopna sestavit účetní závěrku srozumitelně a takovým způsobem, aby podávala poctivý a věrný obraz o jejím podnikání. Na základě účetní závěrky, by tedy měla být schopna osoba využívající účetní závěrku jakožto zdroj informací činit ekonomická rozhodnutí.

§ 19, odstavec 5: V běžném období musí být k rozvahovému dni zohledněn dopad událostí, které do rozvahového dne nastaly. To se týká i událostí, jež nastaly až mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky.

§ 25, odstavec 3: Ke konci rozvahového dne účetní jednotky při oceňování zahrnují pouze zisky, které byly do té doby dosaženy. Pokud jsou k rozvahovému dni známy jakákoliv předvídatelná rizika týkající se majetku nebo závazků, účetní jednotky je musí zohlednit, to samé platí i pro všechna snížení hodnoty, bez ohledu na to, zda účetní jednotka tvoří zisk nebo ztrátu..

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

§ 25: Vyhláška určuje, že do položky "Jiné provozní výnosy" patří následující: přijaté dary v provozní oblasti, smluvní pokuty a úroky z prodejní, výnosy z odepsaných pohledávek inventarizační rozdíly, dotace k úhradě nákladů nebo úhradě jiné ekonomické újmy, pojistná plnění a mimořádné provozní výnosy.

§ 47, odstavec 6: Dotace na pořízení majetku a na úhradu úroků zahrnutých do majetku, sníží ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení.

Český účetní standard pro podnikatele č. 017

Odstavec 3.7.: Standard pojednává o způsobu zaúčtování nezpochybnitelného právního nároku na dotaci. Dotace se zaúčtuje na vrub příslušného účtu ze skupiny 37 - Jiné pohledávky a závazky a ve prospěch účtu z účtové skupiny 34 - Zúčtování daní a dotací. Dále v případě použití dotace na příslušný účel účtuje účetní jednotka na vrub účtu ze skupiny 34 - zúčtování daní a dotací a ve prospěch ostatních provozních nebo finančních výnosů. Zaúčtování nákladů a výnosů musí být v souladu s věcnou a časovou souvislostí na stanovený účel. V případě použití dotace na úhradu úroků, které se nezahrnují do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení účtuje účetní jednotka do ostatních provozních výnosů. Naopak, dotace na úhradu úroků zahrnovaných do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení zahrne použití dotace ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 0 - Dlouhodobý majetek.

Problémem účtování dotací se rovněž zabývala Národní účetní rada. Tato nezávislá instituce tvorbou Interpretací usiluje o jednotné a vhodné používání zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Interpretace Národní účetní rady sice nejsou právně závazným stanoviskem, ale představují odborný názor na otázky, které nejsou účetními předpisy dostatečně řešeny nebo jejich aplikace je nejednotná. Snaží se tak pomoci účetním jednotkám správně účtovat a vykazovat specifické transakce. (Skálová, 2016)

Národní účetní rada vydala čtyři Interpretace týkající se problematiky účtování dotací.

V roce 2008 byla schválena Interpretace I – **14 Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace**, která vymezuje základní pravidla pro vykazování dotací. Základní problémem řešeným touto Interpretací je, zda a kdy se má vykázat dotace jako pohledávka a zda a kdy se má vykázat závazek v případě povinnosti jejího vrácení. Základní zásadou je dodržení věrného a poctivého zobrazování při vykázání dotace. Účetní jednotky musí dodržet aktuální princip s tím, že o dotaci účtují, kdy není pochybnost o jejím poskytnutí. Podmínkou pro dodržení zásady je přitom dále uvedená podmínka: *"pro vykázání dotace není důležité, kdy byla finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, v kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné."*

Z bodu 21 Interpretace pak vyplývá, že není jednotný návod na vykázání dotace a je na účetní jednotce aby podle jí dostupných informací a dokumentů posoudila veškeré okolnosti schvalování a poskytnutí dotace, přičemž:

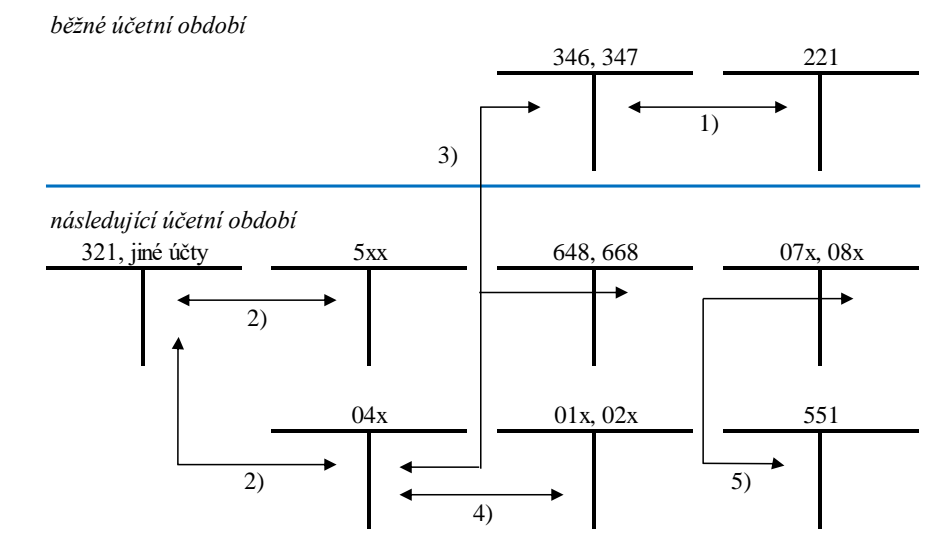
„... Správné vykázání dotace vyžaduje vždy individuální posouzení konkrétního případu účetní jednotkou. Zejména se jedná o posouzení pravděpodobnosti přijetí dotace a určení okamžiku a dokumentu, který vznik takového nároku zakládá. Hlavním kritériem při tomto posouzení je výše uvedená zásada věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů (akruální princip) a zásada věrného a poctivého obrazu s přihlédnutím k míře nejistoty poskytnutí dotace k rozvahovému dni.“

Z výše uvedeného lze tedy vyvodit následující východiska zachycení dotací v účetnictví:

- dotaci je nutno vykázat tak, aby byla zabezpečena zásada věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů (akruální princip) týkajících se dotace tak, aby nedošlo ke zkreslení výsledku hospodaření,
- pro vykázání dotace není důležité, kdy byla finančně vypořádána, ale rozhodující je okamžik, v kterém se proces jejího schvalování dostane do takové fáze, kdy je její poskytnutí nepochybné.
- pokud by se následně po vykázání pohledávky z titulu nároku na dotaci ukázalo, že původní předpoklad nebyl z důvodů tehdy nepředvídatelných naplněn, a dotace bude nižší, upraví se účtování o dotaci v období, ve kterém se tato skutečnost stala jistou. Jedná se o nový účetní případ a neprojeví se zpětně,
- pokud účetní jednotka nesplní či poruší podmínky poskytnutí dotace tak, že jí vznikne povinnost zcela nebo částečně dotaci vrátit, pak vykáže k datu, kdy vznik této povinnosti zjistila, závazek vrácení dotace. Taková operace se považuje za nový účetní případ a neprojevuje se zpětně. (nur.cz)

Následuje názorná ukázka účtování dotací:

Obr. č. 2: Postup účtování dotace přijaté před realizací účelu



Zdroj: Vlastní zpracování, dle Interpretací Národní účetní rady, 2017

Při účtování dotace, kterou účetní jednotka obdrží před realizací stanoveného účelu vyplývají následující účetní případy:

Běžné účetní období:

- 1) Obdržení dotace na běžný účet

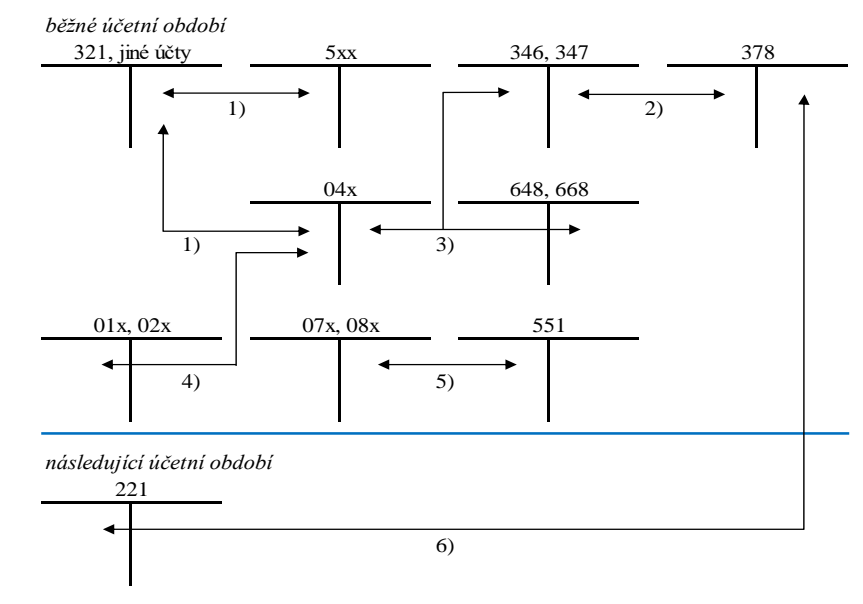
Následující účetní období:

- 2) Vynaložení nákladů, pořízení dlouhodobého majetku
- 3) Zúčtování dotace podle účelu
- 4) Zařazení dlouhodobého majetku – snížená pořizovací cena
- 5) Odpis dlouhodobého majetku ze snížené pořizovací ceny

Druhým případem je skutečnost, kdy účetní jednotka obdrží dotaci po realizaci účelu.

Názorné účtování je uvedeno pomocí následujícího obrázku:

Obr. č. 3: Postup účtování dotace přijaté po realizaci účelu



Zdroj: Vlastní zpracování, dle Interpretací Národní účetní rady, 2017

Vznikají následující účetní případy:

Běžné účetní období:

- 1) Vynaložení nákladů, pořízení dlouhodobého majetku
- 2) Nezpochybnitelný nárok na dotaci
- 3) Zúčtování dotace podle účelu
- 4) Zařazení dlouhodobého majetku - snížená pořizovací cena
- 5) Odpis dlouhodobého majetku ze snížené pořizovací ceny

Následující účetní období:

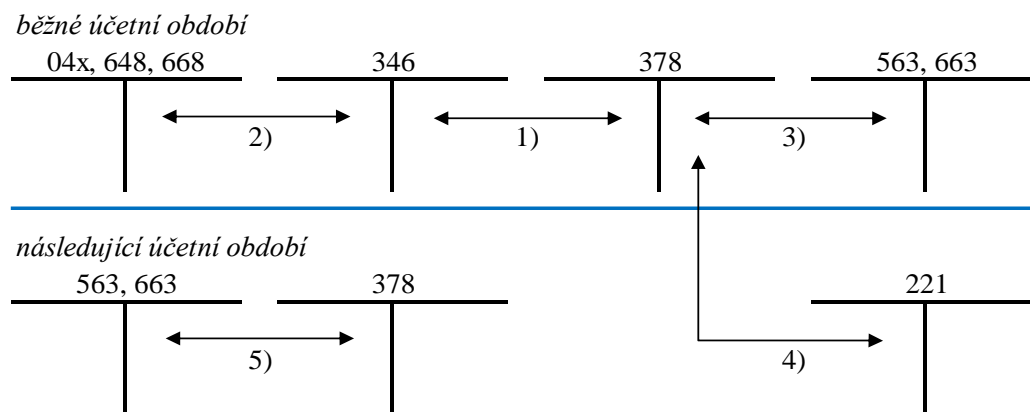
- 6) Obdržení dotace na běžný účet

Dodatek Interpretace I – 14 pak popisuje a vysvětluje řešení některých problémů při účtování dotací. Ve vztahu k dotacím na pořízení dlouhodobého majetku jde o případy, kdy dotace sníží pořizovací hodnotu dlouhodobého majetku pod hranici stanovenou účetní jednotkou pro jeho zařazení a kdy by dotace byla vyšší, než je pořizovací cena dlouhodobého majetku. Ve vztahu k dotacím na provozní náklady je řešen vztah dotace na ocenění výrobků a nedokončené výroby a způsob účetního zachycení případů, kdy dochází k vrácení dotace. Dále je popsán postup přepočtu pohledávky na poskytnutí dotace a přepočtu nákladů vynaložených na dotační tituly v případě poskytnutí takové

dotace a nákladů v cizí měně. Otázky související s dotací v cizí měně a vzniku kurzového rozdílu vedly ke vzniku Interpretace I – 22.

Interpretace I – 22 Dotace v cizí měně poskytuje účetní jednotce návod na účtování případů souvisejících s dotací v cizí měně a vzniku a způsobu účtování kurzového rozdílu případech přijetí dotace zaúčtované jako nezpochybnitelný nárok, kdy je v každém okamžiku použit jiný kurz, přijetí dotace v jiné než nárokové výši a vrácení dotace v případě nedodržení stanovených podmínek nebo nečerpání. Účtování je uvedeno pomocí následujícího obrázku:

Obr. č. 4: Zobrazení východisek Interpretace týkající se dotací v cizí měně



Zdroj: Vlastní zpracování, dle Interpretací Národní účetní rady, 2017

Při účtování dotací v cizí měně vznikají následující účetní operace:

Běžné účetní období:

- 1) Nezpochybnitelný nárok na dotaci, přepočten kurzem platným v okamžiku účetního případu
- 2) Použití dotace dle jejího účelu, nevznikají kurzové rozdíly, zúčtovává se korunová hodnota
- 3) Přepočten pohledávky k rozvahovému dni kurzem k rozvahovému dni (pro větší názornost je uvažováno s kurzovou ztrátou)

Následující účetní období:

- 4) Příjem dotace ve výši zaúčtovaného nároku kurzem platným v okamžiku účetního případu

5) Kurzový rozdíl ke dni úhrady (pro větší názornost je uvažováno s kurzovým ziskem)

Dalším tématem, které se týká dotací je případ, kdy účetní jednotka nesplní podmínky nebo nevyčerpá celou dotaci a musí ji vrátit.

Pokud má účetní jednotka povinnost vrátit celou dotaci na úhradu nákladů nebo dotaci na pořízení dlouhodobého majetku, zaúčtuje se závazek vůči poskytovateli dotace souvztažně jako storno výnosů v účetním období zúčtování dotace nebo na vrub nákladů v následujících účetních obdobích po zúčtování dotace. Pokud se jedná o dotaci na pořízení dlouhodobého majetku, zaúčtuje se závazek jako zvýšení pořizovací ceny majetku. Korunová částka na účtu 346 - zúčtování dotace je v tomto případě stejná jako částka, která byla při použití dotace zúčtována. Závazek z titulu vrácení dotace se zaúčtuje v aktuálním nebo pevném kursu s vyčíslením kursového rozdílu. (Kraftová, 2012)

Obdobný postup platí při částečném vrácení dotace. V případě povinnosti vrátit dotaci z důvodu jejího nečerpání se zůstatek na účtu 346 - zúčtování dotace přeúčtuje v korunové výši ve prospěch závazku vůči poskytovateli dotace. Závazek se již vyjádří v aktuálním nebo pevném kursu s vyčíslením kursového rozdílu. Po vrácení dotace se vyrovná závazek z běžného nebo devizového účtu zaúčtováním příslušného kurzového rozdílu, který vznikl na účtu závazku mezi kursem v okamžiku zaúčtování povinnosti vrátit dotaci a kursem při platbě tohoto závazku. Pokud mezi těmito okamžiky nastane rozvahový den, je nutné vyčísřit vzniklý kurzový rozdíl k tomuto okamžiku a zaúčtovat ho jako kurzový zisk/ztrátu. (Interpretace I - 14)

Interpretace I – 27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek řeší případy účtování v těch případech, kdy účetní jednotka pořídila dlouhodobý majetek sice se záměrem jeho spolufinancování z dotace, ale majetek zařadí do užívání před přiznáním dotace a začne jej odpisovat. Úmyslem tedy bylo využít investiční dotaci, která však byla získána až v některém z následujících účetních období.

Pokud účetní jednotka není schopna prokázat, že postupovala správně, když nezaúčtovala nárok na dotaci se současným snížením pořizovací ceny dlouhodobého majetku na základě nezpochybnitelného nároku na ni v roce pořízení (zařazení) majetku, jedná se o chybu, kterou je třeba v následujícím období opravit. Opravy významných účetních chyb se přitom účtují retrospektivně proti vlastnímu kapitálu, a to

jako snížení pořizovací ceny o částku dotace a adekvátně i oprávek. Když nezaúčtování nároku na dotaci v roce pořízení (zařazení) majetku bylo dle tehdy dostupných informací správné, tak se následné získání dotace vykáže jako změna odhadu jako účetní případ běžného účetního období. V získání dotace se o ni sníží pořizovací cena dlouhodobého majetku a adekvátně se sníží i oprávkový náklad na výši, která by byla, kdyby se odpisovalo ze snížené pořizovací ceny již od pořízení majetku. Výsledný rozdíl se zaúčtuje jako snížení odpisů a majetek se od tohoto okamžiku nadále odpisuje ze snížené pořizovací ceny.

Interpretace I – 28 Následné vrácení dotace na dlouhodobý majetek řeší postup účtování v případě, že účetní jednotka pořídila dlouhodobý majetek s pomocí dotace, o níž snížila jeho pořizovací cenu, a zahájila jeho odpisování, a následně z důvodu porušení podmínek v dalším období dotaci nebo její část vrací.

Pokud účetní jednotka nemůže prokázat, že se o povinnosti vrátit dotaci dozvěděla až po sestavení účetní závěrky za období obdržení dotace, jedná se o chybu, kterou je třeba opravit proti vlastnímu kapitálu. Když účetní jednotka může prokázat, že se o povinnosti vrátit dotaci dozvěděla až po účetní závěrce za období obdržení dotace, tak se nejedná o účetní chybu, ale jedná se o účetní operaci nového účetního období. Bez ohledu na to, zda je následné vrácení dotace opravou chyby nebo operací běžného období, musí účetní jednotka v důsledku vrácení dotace upravit pořizovací cenu a oprávkový náklad daného aktiva tak, aby po úpravě byly ve výši, ve které by byly vykázány v případě, že by dotace nikdy nebyla přijata.

2.2 Účtování a vykazování dotací dle IAS/IFRS

Dotace jako takové Mezinárodní účetní standardy řeší pod standardem IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Ale z důvodu specifčnosti zemědělství je vykazování dotací v zemědělství řešeno odděleně pod standardem IAS 41 - Zemědělství. Existují však i výjimky (viz dále).

Důvodem pro separaci Zemědělství od ostatních oborů podnikání byla nutnost oddělit odlišné přístupy k oceňování biologických aktiv, ale i hojnost národních úprav v zemědělství. Stěžejní vlastnost biologických aktiv je jejich přirozená přeměna, které je v zemědělství účelně využíváno. Důsledky biologické přeměny je téměř nemožné zachytit při využití tradičních účetních modelů např. pomocí modelů založených na historických nákladech. (Dvořáková, 2011)

Pro lepší pochopení proč mezinárodní standardy vyloučily zemědělské dotace je dále provedeno přiblížení standardu IAS 41.

2.2.1 IAS 41 - Zemědělství

Standard byl vytvořen na základě rozhodnutí Výboru pro mezinárodní účetní standardy v roce 1994, ale až v roce 2000 byla schválena jeho konečná verze. Podniky, které musí sestavovat účetní závěrku s ohledem na IAS 41 musely takto poprvé učinit od období 1.1.2003. (Dvořáková, 2014)

V samotném standardu je uveden následující cíl: *"stanovit účetní řešení a zveřejnění související se zemědělskou činností"*. Standard se vztahuje na následující oblasti:

- biologická aktiva,
- zemědělská produkce v okamžiku sklizně,
- státní dotace.

Naopak předmětem IAS 41 nejsou pozemky spjaté se zemědělskou činností a nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností. (IAS 41 - Zemědělství)

V samotném standardu jsou pro lepší názornost uvedeny následující příklady jednotlivých výše uvedených složek standardu:

Tab. č. 4: Příklady složek patřících do IAS 41

Biologická aktiva	Zemědělská produkce	Výrobky, které jsou výsledkem dalšího zpracování po sklizni
Ovce	Vlna	Vlněná příze, koberec
Stromy v pěstěném lese	Pokácené stromy	Kmeny, stavební dříví
Rostliny	Bavlna	Příze, oblečení
Dojnice	Sklizená cukrová třtina	Cukr
Prasata	Mléko	Sýr
Keře	Poražené kusy	Párky, uzená šunka
Réva	Listy	Čaj, zpracovaný tabák
Ovocné stromy	Hrozny	Víno
	Sklizené ovoce	Zpracované ovoce

Zdroj: Vlastí zpracování dle IAS 41

Standard dále řeší důležité definice spjaté se zemědělstvím, aby nedocházelo k záměně termínů. Vybrané definice jsou následující:

- **Biologická přeměna:** "*procesy růstu, degenerace, produkce a rozmnožování, které způsobují kvalitativní nebo kvantitativní změny v biologickém aktivu.*"

Biologická přeměna znamená jeden z následujících výsledků:

- Přeměna aktiva způsobená růstem (přírůstek rostlin, váhy zvířete), rozmnožování (přírůstek nových telat), ale i degenerace (snížení kvality rostlin).
- Tvorba nového zemědělského produktu (mléko, zrna).

Právě biologická přeměna je hlavní činností nesoucí užitek v zemědělství. (Dvořáková, 2014)

- **Zemědělská činnost:** "*účetní jednotkou řízená biologická přeměna a sklizeň biologických aktiv určených k prodeji nebo k přeměně na zemědělskou produkci nebo na další biologická aktiva.*" (IAS 41 - Zemědělství)

Zemědělská činnost tedy zahrnuje mnoho druhů aktivit, které mohou být např. chov dobytka, pěstování ovocných sadů, produkce mléka nebo zpracování cukrové třtiny do podoby cukru a mnoho dalšího. Pro odlišení od nezemědělských aktivit existují tři základní podmínky, jež musí aktivity splňovat, aby mohly být uznány jakožto zemědělská činnost:

- *Schopnost přeměny* - zemědělská činnost se týká biologických aktiv - živých zvířat, rostlin, které mají schopnost se měnit,
- *Řízení přeměny* - podnik musí ovlivňovat schopnost přeměny biologických aktiv pomocí úprav podmínek, ve kterých přeměna probíhá. V praxi se může jednat například o úpravu teploty ve stájích, hnojení apod.
- *Měřitelnost přeměny* - musí být monitorovány změny, které byly zaznamenány v průběhu přeměny biologických aktiv. Příkladem může být např. váha zvířete, obvod pěstovaných stromů apod.

Z těchto podmínek tedy vyplývá, že např. využití zdrojů, které vznikly volně v přírodě nelze klasifikovat jako zemědělskou činnost. (Burton, 2015)

- **Biologické aktivum:** *"živé zvíře nebo rostlina"*, biologické aktivum může být řízeno také jako skupina, kde do skupiny podnik zařadí homogenní aktiva, na která jsou kladeny stejné požadavky.
- **Sklizeň:** *"oddělení produktu od biologického aktiva neb přerušeni životních procesů biologického aktiva."* (IAS41 - Zemědělství)

Dále je ve standardu řešeno oceňování biologických aktiv, což je stěžejní důvod separace zemědělských dotací. Standard vyžaduje ocenění aktiv ve **fair value** snížené o odhadnuté náklady prodeje a to již od prvotního zachycení účetního případu. Základna pro fair value je kótovaná cena na aktivním trhu s biologickým aktivem nebo zemědělskou produkcí - v případě existence trhu. Předpokladem fair value je tedy její spolehlivá měřitelnost. V případě absence trhu oceňuje podnik aktivum současnou hodnotou očekávaných budoucích čistých peněžních toků z daného aktiva diskontovanou běžnou tržní úrokovou sazbou před zdaněním. (Dvořáková, 2014)

Nejbližším českým ekvivalentem pro pojem fair value je reálná hodnota, ale výrazy nejsou zcela identické, proto bude dále v práci využíváno pouze pojmu fair value.

Státní dotace dle IAS 41

Oddělení zemědělských dotací od ostatních tedy vyplývá z definicí uvedených výše, kterými se standard zabývá. Ocenění ve fair value by nemělo smysl při snížení hodnoty aktiva o dotace jak je tomu řešeno v IAS 20. Nespornou výhodou vykazování dotace podle IAS 41 je tedy, že výnosy plynoucí z dotace nezasáhnou do fair value biologického aktiva a fair value zůstane zachována.

Pro přesnost, IAS 41 je aplikován pouze pro případy, kdy:

- státní dotace na biologická aktiva jsou oceňována ve fair value,
- státní dotace jsou podmíněná nevykonáváním určité zemědělské aktivity (např. zemědělec nevyužívá část svojí půdy k pěstování, ale ponechá ji po určitý časový úsek jako pastvinu) (Drábková, 2009)

Pokud se tedy bude jednat o dotaci související s biologickým aktivem oceněným ve fair value IAS41 řeší vykazování pro následující 2 druhy dotací:

- **Nepodmíněná státní dotace:** souvisí s biologickým aktivem oceňovaným ve fair value a je identifikována jako výnos až v **okamžiku, kdy je podniku přiznána**. Podnik nemůže snižovat hodnotu aktiva o přijatou dotaci.

- **Podmíněná státní dotace:** také souvisí s biologickým aktivem oceněným ve fair value, ale rozdíl je v okamžiku identifikování dotace jako výnos. Dotace je uznána jako výnos v momentě, kdy podnik splní podmínky spojené s obdržением státní dotace. Podmíněná dotace se týká případu nevykonávání určité zemědělské činnosti. (Dvořáková, 2014)

Dotace oceněné ve fair value jsou sníženy o tzv. **prodejní náklady**. Standard definuje prodejní náklady následovně: *"přírůstkové náklady, které se vztahují přímo k vyřazení aktiva, kromě nákladů na financování a daně ze zisku."* V praxi se pak může jednat např. o platby zprostředkovatelům, regulačním institucím apod. (IAS 41 - Zemědělství)

Podmínky a lhůty se u dotací liší podle konkrétního druhu. Názorným příkladem uvedeným v IAS 41, týkajícího se poměrné části připadající účetní jednotce je podmínka týkající se hospodaření v určité lokalitě po dobu pěti let. Dotace nebude uznána jako výnos dokud neuplyne doba pěti let. Hospodaří-li účetní jednotka na území po dobu kratší než je pět let, a podmínky dotace to umožňují, může si zahrnout dotaci do výnosů v poměrné výši, odpovídající časovému úseku. (IAS 41 - Zemědělství)

Dotaci týkající se biologických aktiv oceňovaných v nákladech pořízení jehož hodnota by se snižovala o oprávkky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty, podnik vykazuje podle standardu IAS 20, který je předmětem následující kapitoly.

2.2.2 IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

Dotaci týkající se biologických aktiv oceňovaných v nákladech pořízení jehož hodnota by se snižovala o oprávkky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty, podnik vykazuje podle standardu IAS 20. Dále podle standardu IAS 20 vykazuje ostatní zemědělské dotace, které se netýkají biologických aktiv.

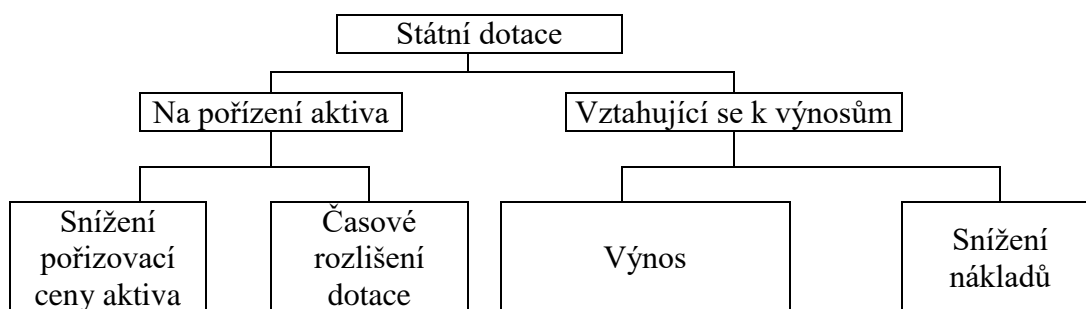
IAS 20 definuje státní dotaci následovně: *"podpora státu ve formě převodu prostředků ve prospěch účetní jednotky výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek týkajících se provozní činnosti účetní jednotky."* Dále vylučuje ze státních dotací formy podpory u kterých není přiměřeně stanovitelná cena a transakce se státem, které nelze odlišit od obchodních transakcí. (IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory)

Státní dotace se ve výši jejich reálné hodnoty nevykazují, dokud neexistuje přiměřené jistota, že podnik splní podmínky s dotacemi spojené a nebo dotace budou přiděleny.

Standard připouští stejné vyúčtování dotace ať už byla přijata peněžně, nebo formou snížení závazku. (Drábková, 2009)

Nastínění jakým způsobem IAS 20 řeší dotace je uvedeno v následujícím schématu:

Obr. č. 5: Dotace podle IAS 20



Zdroj: Vlastní zpracování, dle Mahutova, 2015

Ze schématu vyplývá, že jako první musí identifikovat účetní jednotka zda se jedná o státní dotaci na pořízení aktiva nebo státní dotaci vztahující se k výnosům.

Dotace vztahující se k aktivům jsou určeny k výstavbě, pořízení nebo koupi dlouhodobých aktiv. Získání dotace může být doprovázeno určitými podmínkami - např. povaha, využití nebo umístění aktiva. Dotace vztahující se k aktivům bude vykázána ve výkazu o finanční situaci. Dotace vztahující se k výnosům jsou všechny ostatní dotace, které jsou určeny pro vývoj či zlepšení podnikatelské činnosti. (Pkf Internatonal, 2015)

Pro dotace na pořízení aktiv umožňuje dva možné přístupy k vykazování:

- Snížení pořizovací ceny aktiva - dotace snižuje výši odpisů aktiva
- Časové rozlišení aktiva - dotace je přiřazena postupně do jednotlivých období, ve kterých je účtováno o odpisech, tzn. je účtována jako výnos příštích období. (Dvořáková, 2014)

Dotace vztahující se k výnosům jsou pak definovány jako všechny ostatní dotace, které neslouží k pořízení aktiv. IAS 20 opět připouští dva možné přístupy k vykazování dotací:

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

Oba přístupy jsou pro vykazování dotací přípustné, ale je nutné vždy vykázat účinek dotace na výnosové nebo nákladové položky. (Bohušová, 2008)

V případě, že společnost bude muset dotaci vrátit, postupuje v souladu s IAS 8 - Účetní pravidla, změny a v účetních odhadech a chyby. Dotace vztahující se k výnosům se uplatní proti jakémukoliv neodepsanému výnosu příštích období vykázaném v souvislosti s dotací. Pokud vratka výnos příštího období překročí, nebo takový výnos neexistuje účetní jednotka o přebývajícím hodnotu upraví přímo v zisku nebo ztrátě. Vratka dotace vztažená k aktivu se projeví jako navýšení hodnoty příslušného aktiva nebo snížením zůstatku výnosů příštích období o splatnou částku. Dodatečný odpis, který vznikl navýšením hodnoty aktiva se vykáže v zisku nebo ztrátě okamžitě. (Krupová, 2009)

Účetní jednotka používající pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy se řídí zachycováním skutečností vzniklých ve vztahu k ní příslušnými účetními standardy. IFRS se účtováním však nezabývá, podle standardů se nesestavuje "účetní závěrka" nýbrž "finanční výkazy". Žádné účty, předpisy ani náležitosti účetních dokladů nepředepisuje, přesto účtování nezakazuje, účetní jednotka musí účtovat v souladu s jednotlivými standardy. (Mladek, 2011)

3. Komparace účtování a vykazování dotací dle IAS/IFRS a českých právních předpisů

Následující kapitola se bude zabývat rozdíly v účtování a vykazování dotací podle českých předpisů a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Cílem kapitoly je podat jasný a srozumitelný pohled na odlišnou právní úpravu v oblasti dotací a poukázat na největší rozdílnosti.

Dotace v podobě finančních transferů z různých zdrojů plynou do zemědělských podniků, kde se v zásadě přeměňují na majetek či kompenzují náklady. V zemědělství se musí zohlednit povaha podnikání, kdy v majetku společností mohou být zahrnuta i biologická aktiva. Dotace jsou poskytnuty za různých podmínek a podle zvláštních právních předpisů (např. zákon o rozpočtových pravidlech, zákon o zemědělství nebo zákony plynoucí z Evropské unie). Všechny uvedené skutečnosti sleduje a eviduje účetnictví, které může mít na různých úrovních i různá řešení.

Předpisy jimiž se účetní jednotky řídí by měli zajišťovat důvěryhodné, věrné, objektivní a srozumitelné informace. Na základě věrného zachycení hospodaření účetní jednotky v účetnictví se již objevuje první rozdíl mezi českými předpisy a mezinárodními účetními standardy.

Prvním, zásadním rozdílem, který se netýká jenom dotací, nýbrž celého rámce vykazování je tedy, že mezinárodní účetní standardy se nezabývají účtováním a nesnaží se o sestavení účetní závěrky, nýbrž o sestavení finančních výkazů. IFRS nestanovuje žádné účty, postupy a formality. Finanční výkazy neslouží valné hromadě při rozdělování zisku ani k účelům státu pro zjišťování daňové povinnosti jako je tomu u českých předpisů, hlavním účelem je umožnit rozhodování investorům. Samozřejmě se podle IFRS účtovat může, jen při bližším pohledu je na první pohled patrné, že to bude složitější.

S účtováním dotací vznikají v praxi mnohé problémy, jedním z nich je i **okamžik uskutečnění účetního případu** zejména pro vykazání nároku na přijetí nebo vrácení dotace.

Účetní jednotky musí volit účetní období, ve kterém vykáže pohledávku resp. snížení pohledávky, výnos resp. snížení výnosu nebo úpravu účetní hodnoty dlouhodobého majetku - otázkou je tedy zda a kdy vykazovat.

Následuje tedy porovnání řešení účtování dotací podle obou předpisů:

Řešení podle ČÚP:

Při řešení výše uvedeného problému může účetní jednotka čerpat ze zákona o účetnictví, českých účetních standardů, ale zejména z Interpretace Národní účetní rady I-14, která vymezuje základní zásady pro okamžik vykazování nároku na přijetí nebo vrácení dotace.

Účetní jednotka musí v první řadě dodržet aktuální princip - o dotaci je účtováno až v okamžiku kdy je nezpochybnitelné, že dotace bude poskytnuta. Z toho vyplývá, že není podstatný okamžik, kdy bude dotace přijata, nýbrž jistota poskytnutí dotace poskytovatelem. Účetní jednotky, tedy na základě informací a dokumentů, které obdržela od poskytovatele posuzuje veškeré události týkající se schválení a následného poskytnutí dotace.

Nastane-li jistota poskytnutí dotace, zaúčtuje účetní jednotka pohledávku z titulu nároku na přijetí dotace na účet z účtové skupiny 34, zároveň účtuje do výnosů na účet skupiny 64, popř. snížení hodnoty dlouhodobého majetku (účtová skupina 04 nebo 02).

Může však nastat situace, kdy v běžném účetním období účetní jednotka obdrží rozhodnutí o schválení dotace, které však neznamená právní nárok na obdržení dotace. Definitivní rozhodnutí o právním nároku přichází až v následujícím období a dochází v návaznosti na zásadu opatrnosti rozhodování jak v této situaci dále pokračovat. Jako vhodné řešení se jeví vytvořit dohadnou položku v běžném období ve výši, kterou stanoví podle individuálního názoru účetní jednotka.

Dojde-li k úhradě dotace v jiné částce resp. nižší než bylo předpokládáno, zaúčtuje účetní jednotka snížení pohledávky, resp. výnosů, opět v tom období, kdy si je změnou jista. Dalším možným řešením je vytvoření opravné položky k vykázané pohledávce. V období zjištění změny bude docházet i k ovlivnění výsledku hospodaření a hodnotu aktiv u účelové dotace, tím dojde i k ovlivnění základu daně.

V případě porušení podmínek pro poskytnutí dotace po jejím obdržení, účetní jednotka účtuje snížení hodnoty pohledávky.

Nesoulad mezi obdobím vykázání a obdobím přijetí dotace vysvětluje účetní jednotka v příloze k účetní závěrce včetně ostatních informací jako je např. poskytovatel dotace, účel dotace apod.

Řešení podle IAS/IFRS:

IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory řeší podrobněji stanovení okamžiku vykázání dotace ve vazbě na jistotu obdržení dotace v budoucnosti, dále popisuje přiřazování nákladů související s výnosy, ocenění dotací, metody účetního zachycení dotace dle jejich typů a zveřejnění informací o státních podporách.

Státní dotace se nevykazují, dokud neexistuje přiměřená jistota, že podnik bude plnit s nimi spojené podmínky a dotace budou přiděleny. Nestačí tedy pouze přiměřená jistota obdržení dotace, nýbrž i jistota plnění podmínek spojených s obdržáním dotace.

IAS 20 vyžaduje výnosový přístup (vyjma účelových dotací na pořízení dlouhodobého majetku). Dotace jsou zahrnovány do výnosů jednoho či více účetních období, jako získané výnosy se porovnají s náklady, k jejichž kompenzaci jsou určeny. Pokud je dotace poskytnuta na pořízení aktiva, vykáže se jako výnos příštích období a následně je v jednotlivých letech rovnoměrně rozpuštěna do výsledovky, pod dobu životnosti aktiva.

Vrácení státní dotace se vyúčtuje jako oprava účetního odhadu. Postupuje se tedy podle IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. Dotace vztahující se k výnosům se nejprve vykáže tak, že se zruší položka výnosů příštích období a následně se rozdíl mezi vrácenou částkou a výnosy příštích období zaúčtuje jako náklad. Dotace, která se vztahuje k aktivům, se zaúčtuje jako zvýšení účetní hodnoty příslušného aktiva, popřípadě snížení výnosů příštích období a následně dodatečný odpis, který by byl účtován jako součást nákladů v případě, že by dotace neexistovala.

V podmínkách zemědělství je však nutno i připomenout, že dlouhodobá biologická aktiva se takto řešit nemohou. Ocenění biologických aktiv ve fair value by totiž nemělo smysl při snížení hodnoty o příslušnou dotaci.

IAS 41 - Zemědělství také řeší okamžik vykázání dotace, je zde však rozdíl pokud se jedná o podmíněnou nebo nepodmíněnou dotaci.

U podmíněných dotací je výnos přiznán v okamžiku splnění podmínek pro přidělení dotace. Výnos je evidován tedy v okamžiku, kdy podnik splní podmínky, ovšem existují případy, kdy podmínky mohou také podmiňovat přiznání dotace až po určitém časovém rozmezí, kdy jsou tyto podmínky dodržovány. Pokud by se jednalo o takovýto případ,

účetní jednotka časově rozliší celkový výnos právě na období kdy jsou podmínky splněny.

Nepodmíněné dotace jsou řešeny podobně jako u českých předpisů - výnos vykázán v okamžiku přiznání dotace.

Z výše uvedeného je patrné, že účetní řešení dotací bývá pro příjemce dotace složitým účetním procesem, aby byla zajištěna transparentnost přijetí dotace. Největší problém nastává při posuzování kdy a zda dotaci vykázat.

Mezinárodní účetní standardy se ve srovnání s českými předpisy v principu neliší, ale lépe a důsledněji řeší podmínky vykázání.

Následující tabulka přehledně zobrazuje další rozdíly týkající se obou přístupů vykazování dotací:

Tab. č. 5: Rozdíly zobrazení dotací dle ČÚP a IAS/IFRS

	IAS/IFRS	ČÚP
Dotace na biologická aktiva	V případě ocenění ve fair value - řeší zvlášť, podrobněji v IAS 41 - podmíněné a nepodmíněné dotace	Řeší všechny dotace stejně, není podrobněji řešeno
Právní úprava dotací	Biologická aktiva ve fair value: IAS 41 Ostatní: IAS 20	Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro podnikatele, Interpretace Národní účetní rady
Vykázání dotací na úhradu nákladů souvisejícími s biologickými aktivy oceňované ve fair value	Výnosový přístup, akruální princip	Výnosový přístup, akruální princip
Vykázání dotací na úhradu nákladů souvisejícími s aktivy (zahrnuje i biologická aktiva oceňována PC)	Výnosový přístup, matching princip	Výnosový přístup, akruální princip
Vykázání dotací na pořízení biologických aktiv oceňované ve fair value	Výnosový přístup	Reprodukční PC - pokud nelze stanovit výše nákladů, snižuje VC
Vykázání dotací na pořízení aktiv (zahrnuje i biologická aktiva oceňována PC)	Snížení vstupní ceny nebo časové rozlišení	Snižuje vstupní cenu

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Nejvíce zásadní rozdíl v oblasti dotací v zemědělství vychází z faktu, že podle IFRS musí být zemědělská aktiva oceněna při výchozím zachycení a ke každému rozvahovému dni ve fair value sniženou o odhadované finalizační a odbytové náklady. Všechny změny ve fair value musí být vykázány ve výkazu zisku a ztráty v období jejich vzniku.

Dle ČÚP neexistuje specifická úprava, používá se obecná úprava účtování. Zvířata se klasifikují jako zásoby nebo dlouhodobý hmotný majetek a jsou oceňována v souladu s touto klasifikací. Není možné ocenění reálnou hodnotou nad úroveň pořizovacích nákladů.

V návaznosti na to, oddělily mezinárodní účetní standardy zemědělství do samostatného standardu, kde jsou zvlášť řešeny i dotace. České předpisy pohlíží na dotace na biologická aktiva stejně jako na všechny ostatní.

Dalším rozdílem mohou být samotné předpisy. Mezinárodní účetní standardy mají pro dotace dva standardy - biologická aktiva oceněná ve fair value se řeší v IAS 41 - Zemědělství a IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory, řeší všechny ostatní dotace.

Podle ČÚP neexistuje právní úprava zabývající se přímo dotacemi, ale účetní jednotka se musí řídit předpisy, které v České republice platí a to jsou zejména: Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro podnikatele a Interpretace Národní účetní rady.

Vykázání jednotlivých dotací je pak vidět v tabulce. To lze shrnout následovně:

Řešení dle ČÚP:

- Dotace na úhradu nákladů se účtují pouze ve prospěch výnosů.
- Dotace na pořízení dlouhodobého majetku se účtují pouze jako snížení účetní hodnoty daného majetku.

Dotace jsou účtovány do výnosů v souvislosti s náklady, na které byla dotace poskytnuta. Pokud slouží dotace k pořízení dlouhodobého majetku, pak snižuje jeho pořizovací cenu, popř. náklady na aktiva vytvořená vlastní činností. Pokud slouží k úhradě částky v plné výši, účtuje se majetek na podrozvahových účtech. Účtovat dotaci jako výnos příštích období není povoleno.

Řešení dle IAS/IFRS:

- Dotace na úhradu nákladů se vykazují samostatně jako výnos, nebo jako snížení příslušných nákladů.
- Dotace vztahující se k aktivům se vykazují buď jako výnosy příštích období, nebo odečtením dotace při stanovení účetní hodnoty aktiva.

- Podmíněná dotace související s biologickými aktivy oceňované ve fair value
Dotace je uznána jako výnos v momentě, kdy podnik splní podmínky spojené s obdržáním státní dotace.

- Nepodmíněná dotace související s biologickými aktivy oceňované ve fair value
výnos až v okamžiku, kdy je podniku přiznána. Podnik nemůže snižovat hodnotu aktiva o přijatou dotaci.

Pokud byla dotace poskytnuta na úhradu nákladů, je vykazována v ostatních výnosech ve výši nákladů, na které byla poskytnuta v jednotlivých letech. Dotace poskytnutá na pořízení aktiva se vykazují jako výnos příštích období a následně je v jednotlivých letech rovnoměrně rozpuštěna do nákladů po dobu životnosti aktiva.

Státní dotace na pořízení biologických aktiv oceňovaných ve fair value, jsou dle standardu IAS 41 - Zemědělství rozlišovány na podmíněné a nepodmíněné dotace (řešení vykazování viz výše)

4. Analýza čerpání dotací zemědělských podniků v Plzeňském kraji

Následující kapitola je zaměřená na zmapování dotací, které čerpají zemědělské podniky v Plzeňském kraji.

Veškeré údaje o výši čerpaných dotací jsou čerpány z webových stránek MZe eagri.cz, kde je pro veřejnost přístupný registr příjemců dotací. Registr je spravován v souladu s národní a evropskou legislativou pro zveřejňování údajů o příjemcích dotací. Dále seznam příjemců dotací a údaje o společnostech jsou zveřejněny na stránkách SZIF. Uvedené dva zdroje jsou hlavním pramenem informací pro následující kapitolu.

Údaje jsou čerpány z roku 2015, protože v době zpracování diplomové práce nebyly přístupné zcela kompletní informace o výši čerpání dotací z roku 2016.

Při výzkumu bylo vybráno 100 podniků ze všech okresů Plzeňského kraje, které mají podobné charakteristiky. Bylo abstrahováno od soukromých podnikatelů, obcí, lesnických společností, mysliveckých spolků a nezemědělských podniků, které také přijímají zemědělské dotace.

Ve výsledku byly zkoumány obchodní společnosti typu:

- akciová společnost, dále jen a.s.,
- družstvo,
- společnost s ručeným omezením, dále jen s.r.o.

V Plzeňském kraji se nachází 7 následujících okresů:

- Domažlice
- Klatovy
- Plzeň-jih
- Plzeň-město
- Plzeň-sever
- Rokycany
- Tachov

Vybrané podniky byly generovány náhodně, bez jakéhokoliv systému.

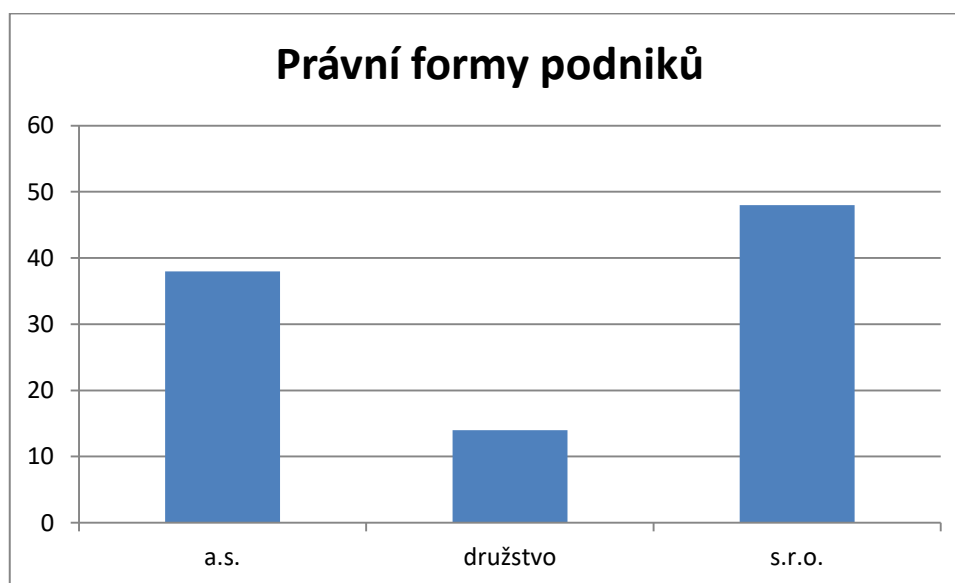
4.1 Celkové čerpání dotací v Plzeňském kraji

V první řadě budou analyzovány celkové výsledky, které byly zjištěny mapováním dotací. Tedy celkový pohled na výsledky, bez ohledu na okresy Plzeňského kraje.

Jak již bylo zmíněno, bylo vybráno náhodnou generací 100 obchodních společností - právnických osob.

Struktura právních forem podnikání je následující:

Obr. č. 6: Právní formy podniků vybraných společností



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Ve vzorku zemědělských společností je zastoupeno nejvíce společností s právní formou podnikání s.r.o. (celkový počet 48 podniků), které představují tedy 48% z celkové části. Následují a.s., které jsou zastoupeny počtem 38 podniků (38%) a nejméně zastoupenou formou jsou družstva - 14 podniků (14%).

Při hlubší analýze bylo zjištěno, že veškeré dotace plynoucí do vybraných podniků je poskytováno ze 100% Státním zemědělským intervenčním fondem, který je v České republice hlavním poskytovatelem zemědělských dotací a přebírá i administrativu od Ministerstva zemědělství, které také poskytuje zemědělské dotace. Od třetího poskytovatele, tedy Podpůrného a garančního lesnického fondu nebyly v roce 2015 ve vzorku podniků evidovány žádné vyplacené dotace.

Další oblastí zkoumání bylo z jakého zdroje dotace plynou. Z literární rešerše je zřejmé, že jsou 3 možnosti - čerpání ze zdrojů České republiky, Evropské unie nebo z Evropské unie, spolufinancované národními zdroji.

Výsledky analýzy jsou uvedené v následující tabulce:

Tab. č. 6: Výše dotací podle zdrojů čerpání

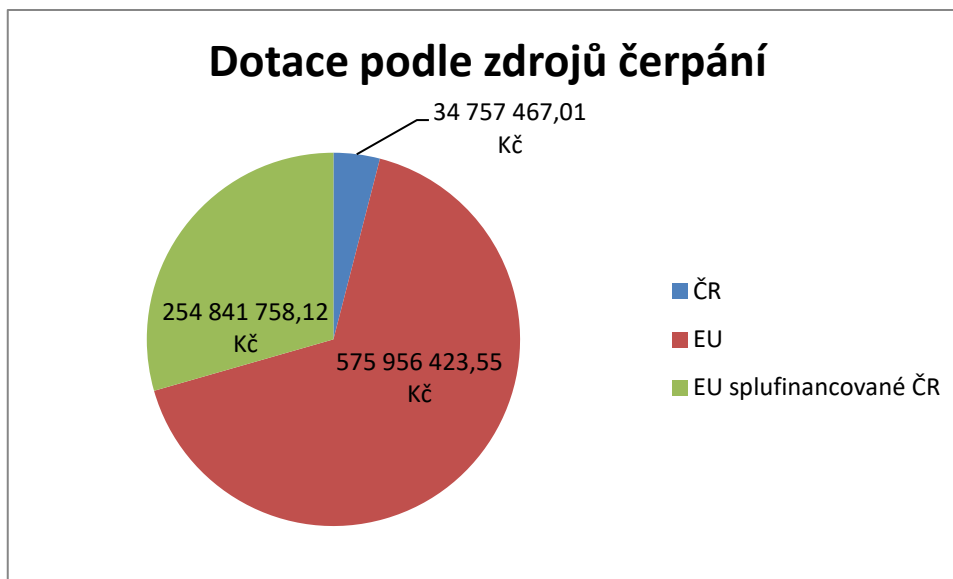
Zdroj čerpání	Výše dotací
ČR	34 757 467,01 Kč
EU	575 956 423,55 Kč
EU spolufinancované ČR	254 841 758,12 Kč
- z toho ČR	70 357 775,13 Kč
- z toho EU	184 483 982,99 Kč
Celkem	865 555 648,68 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Celkem za zkoumaných 100 podniků bylo evidováno 865 555 648,68 Kč vyplacených dotací a to ze všech zdrojů. Výhradně z národních zdrojů bylo čerpáno 35 mil Kč, z evropských zdrojů 576 mil Kč a ze zdrojů EU spolufinancovaných Českou republikou 255 mil Kč, z této částky plynulo ze zdrojů ČR 70,5 mil Kč a z EU 184,5 mil Kč.

Pro lepší znázornění jsou dále výsledky uvedeny graficky:

Obr. č. 7: Výše dotací podle zdrojů čerpání



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Jak je patrné, tak největší část z celkových příjmů plynoucích z titulu dotací tvoří zdroj z Evropské unie, konkrétně je to 576 mil Kč, což představuje 67%. 255 mil Kč pak plyne ze zdrojů, které jsou financované jak Evropskou unií, tak národními zdroji a zaujímají tak podíl 29% z celkové částky. Ze zdrojů Evropské unie spolufinancovanými národními zdroji plyne opět větší část z Evropské unie - 185 mil

Kč a z národních zdrojů je to 70 mil Kč. Nejmenší část z celkového objemu dotací plyne čistě ze zdrojů České republiky, konkrétně je to 35 mil Kč (4%).

Následuje již rozbor konkrétních dotací, které jsou podniky čerpány. Celkem za rok 2015 bylo ve vybraných podnicích čerpáno 14 různých dotací. Výčet všech dotací a kolik podniků jich čerpalo zobrazuje následující tabulka:

Tab. č. 7: Konkrétní dotace čerpané v Plzeňském kraji

Druh dotace	Počet podniků čerpajících dotaci
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	24
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	59
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	4
Brambory pro výrobu škrobu	4
Dojnice	52
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	83
Ekologické zemědělství	12
Modernizace zemědělských podniků	25
Natura 2000	3
Přechodná vnitrostátní podpora	98
Přidávání hodnoty zemědělským a potravinářským produktům	1
SAPS - jednotná platba na plochu	100
Tele masného typu	51
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	25

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Jeden z hlavních důvodů, proč z výše uvedených výsledků vyplývá, že zemědělci v Plzeňském kraji čerpají nejvíce z fondů Evropské unie je fakt, že 100% podniků čerpají z programu SAPS - jednotná platba na plochu, která plyne právě výhradně z fondů Evropské unie. Na druhé straně, druhou nejhojněji využívanou podporou je vnitrostátní podpora, která naopak plyne ze státních zdrojů České republiky. Další hojně využívanou dotací je EAFRD LFA, která se zaměřuje na méně příznivé oblasti a využívá jich celkem 83 podniků.

Z výše uvedeného je však pouze patrný přehled dotací a kolik podniků je vyžívá. Pro hlubší analýzu je tedy třeba rozvést konkrétní výše dotace podle druhů dotací.

Následující tabulka již zobrazuje kolik Kč bylo v roce 2015 čerpáno analyzovanými podniky a to podle konkrétní zdroje dotace a dále podle zdrojů čerpání:

Tab. č. 8: Výše čerpání dotací podle konkrétních dotačních programů

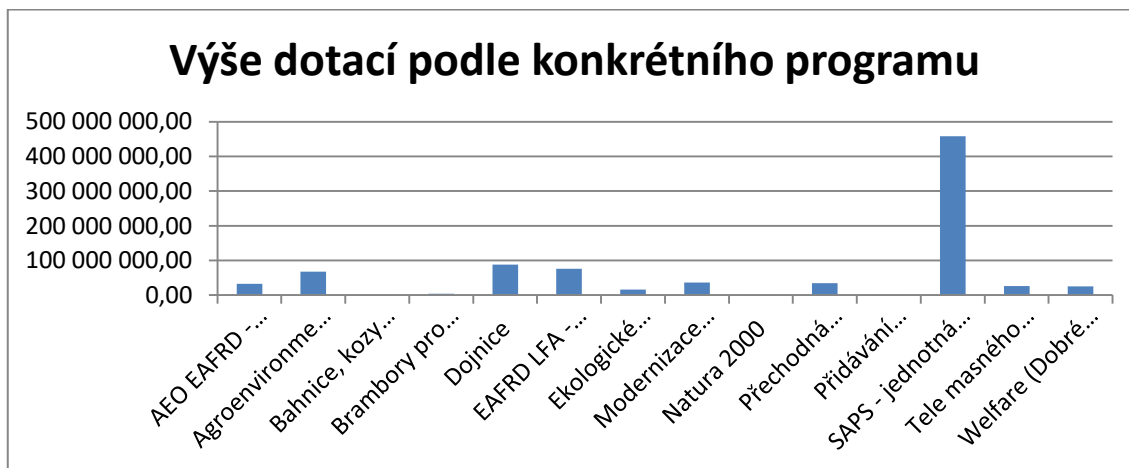
	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	8 181 980,90	24 560 924,11	32 742 905,01
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	17 091 965,91	50 324 774,30	67 416 740,21
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	0,00	169 573,57	169 573,57
Brambory pro výrobu škrobu	0,00	3 789 714,87	3 789 714,87
Dojnice	0,00	88 180 080,15	88 180 080,15
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	19 066 704,68	57 304 926,82	76 371 631,50
Ekologické zemědělství	3 960 188,70	11 880 558,59	15 840 747,29
Modernizace zemědělských podniků	9 031 503,00	27 094 480,00	36 125 983,00
Natura 2000	5 008,93	15 026,80	20 035,73
Přechodná vnitrostátní podpora	34 757 467,01	0,00	34 757 467,01
Přidávání hodnoty zemědělským a potravinářským produktům	267 765,00 Kč	803 292,00 Kč	1 071 057,00
SAPS - jednotná platba na plochu	0,00	457 910 381,33	457 910 381,33
Tele masného typu	0,00	25 906 673,63	25 906 673,63
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	12 752 658,01	12 500 000,37	25 252 658,38
Celkem	105 115 242,14	760 440 406,54	865 555 648,68

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Nejen podle počtu podniků využívající dotace, ale i podle konkrétní peněžní částky se potvrdil největší zájem i největší částkou čerpání jako nejvíce využívaný program SAPS - jednotná platba na plochu.

Opět následuje grafický doprovod tabulky kde je převažující částka čerpání z programu SAPS více než patrná:

Obr. č. 8: Výše dotací podle konkrétního programu v Kč za rok 2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Za nejvíce vypovídající znázornění stěžejní části kapitoly týkající se výše konkrétní dotace je zvoleno procentuelní vyjádření:

Tab. č. 9: Výše dotací podle konkrétního programu v % za rok 2015

Dotační program	
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	3,78%
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	7,79%
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	0,02%
Brambory pro výrobu škrobu	0,44%
Dojnice	10,19%
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	8,82%
Ekologické zemědělství	1,83%
Modernizace zemědělských podniků	4,17%
Natura 2000	0,01%
Přechodná vnitrostátní podpora	4,02%
Přidávání hodnoty zemědělským a potravinářským produktům	0,12%
SAPS - jednotná platba na plochu	52,89%
Tele masného typu	2,99%
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	2,92%
Celkem	100,00%

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Nejdominantnější zastoupení tvořící přes 50% z celkové částky jsou tedy platby SAPS plynoucí z fondů Evropské unie, konkrétní výše je 458 mil Kč. Naopak druhý nejhojněji využívaný druh dotace - Přechodná vnitrostátní podpora tvoří pouze 4% z celkové částky.

Další hojně využívanou dotací jsou dotace na Dojnice, tedy program, který je financován jak ze zdrojů Evropské unie tak z národních zdrojů, tedy 88 mil Kč (10%).

Z dalších více využívaných dotačních programů stojí za zmínku EAFRD LFA - méně příznivé oblasti, které tvoří 9% z celkové částky (76 mil Kč) a Agroenvironmentálně-klimatické opatření tvořící 8% (67 mil Kč).

Kolem 3% z celkové částky pak tvoří dotace: AEO EAFRD - Žádost o dotaci, Modernizace zemědělských podniků, Přejídná vnitrostátní podpora, Tele masného typu a Welfare (Dobré životní podmínky zvířat).

Nejmenší částky dotací plynou z programů: Bahnice, kozy pasené na travních porostech, Brambory pro výrobu škrobu, Ekologické zemědělství, Natura 2000 a Přidávání hodnoty zemědělským a potravinářským produktům.

4.2 Čerpání dotací v Plzeňském kraji podle okresů

Vzorek podniků byl čerpán ze sedmi, výše zmiňovaných okresů. Počet jednotlivých podniků a jejich právní formu zobrazuje následující tabulka:

Tab. č. 10: Počet podniků v jednotlivých krajích podle právní formy podnikání

Okres	Právní forma	Počet podniků	Celkem
Domažlice	a.s.	9	15
	Družstvo	1	
	s.r.o.	5	
Klatovy	a.s.	3	15
	Družstvo	6	
	s.r.o.	6	
Plzeň-jih	a.s.	4	15
	Družstvo	5	
	s.r.o.	6	
Plzeň-město	a.s.	4	14
	Družstvo	0	
	s.r.o.	10	
Plzeň-sever	a.s.	12	15
	Družstvo	1	
	s.r.o.	2	
Rokycany	a.s.	5	11
	Družstvo	0	
	s.r.o.	6	
Tachov	a.s.	1	15
	Družstvo	1	
	s.r.o.	13	

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Jak je vidět, tak v každém okrese se poměr právních forem liší. Přesto, že se jedná pouze o vzorek náhodně generovaných podniků, tento fakt může mít souvislosti se zvyklostmi a zkušenostmi v jednotlivých okresech.

Právní forma v podobě akciové společnosti je nejvíce zastoupena v okrese Plzeň-sever, kde z celkového počtu 15 podniků je akciových společností 12. Naopak nejméně je akciových společností v okrese Tachov (1 z 15). Družstva mají nejvíce zástupců v okrese Klatovy (6 z 15) a nejméně v okresech Rokycany a Plzeň-město, kde není ani jeden podnik s právní formou podnikání družstvo. Nejpočetnější skupinu tvoří s.r.o., které dominují nejvíce v okrese Tachov (13 z 15) a nejmenší koncentrace je v okrese Plzeň-sever (2 z 15).

Výše uvedené podniky celkově čerpali v roce 2015 865 555 648,68 Kč dotací. Kolik jednotlivé okresy čerpali peněz z Evropské unie a kolik z fondů České republiky zobrazuje následující tabulka:

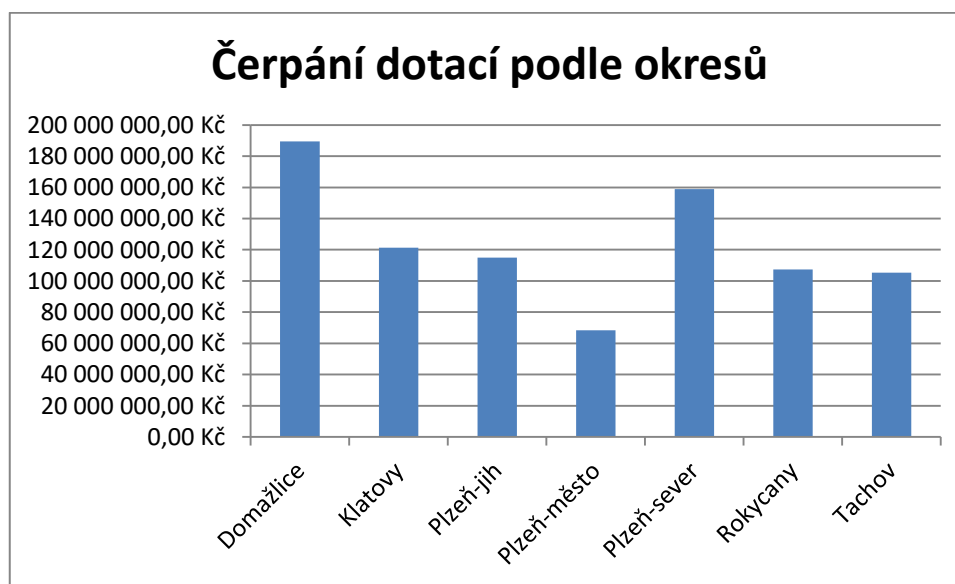
Tab. č. 11: Výše dotací v Kč podle okresů Plzeňského kraje za rok 2015

Okres	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Celkem
Domažlice	22 243 018,33 Kč	167 238 961,40 Kč	189 481 979,73 Kč
Klatovy	16 931 726,71 Kč	104 407 758,50 Kč	121 339 485,21 Kč
Plzeň-jih	12 223 929,80 Kč	102 793 326,76 Kč	115 017 256,56 Kč
Plzeň-město	7 439 021,37 Kč	60 929 308,55 Kč	68 368 329,92 Kč
Plzeň-sever	18 677 012,16 Kč	140 129 620,87 Kč	158 806 633,03 Kč
Rokycany	11 085 849,38 Kč	96 233 048,76 Kč	107 318 898,14 Kč
Tachov	16 514 684,42 Kč	88 708 381,80 Kč	105 223 066,22 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Celkový objem peněžních prostředků podle jednotlivých krajů je dále uveden v grafické podobě:

Obr. č. 9: Výše dotací v Kč podle okresů Plzeňského kraje za rok 2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Nejvíce finančních prostředků získaných z dotací bylo zjištěno v okrese Domažlice, kde se z vybraných 15ti podniků čerpalo celkem 189 mil Kč, což tvoří 22% z celkové částky. Dalším okresem, který čerpá výrazněji více než ostatní je Plzeň-sever, kde podniky čerpali 159 mil Kč, tedy 18%.

Vyrovnané výsledky analýzy byly v okrese Klatovy, kde se čerpalo 121 mil Kč (14%), Plzeň jih - 115 mil Kč (13%), Tachov (12%) a Rokycany 107 mil Kč (12%).

Výrazně méně pak čerpali podniky v okrese Plzeň-město, kde hodnoty celkového objemu dotací nedosáhli ani poloviny výsledných hodnot v okrese Domažlice, konkrétně je to 68 mil Kč, což tvoří 8% z celkového zjištěného objemu dotací.

Následuje tabulka čerpání dotací v okrese Domažlice:

Tab. č. 12: Výše dotací v Kč v okrese Domažlice za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	4	54 413,70	163 240,93	217 654,63
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	12	5 074 910,68	15 224 715,41	20 299 626,09
Brambory pro výrobu škrobu	1	0,00	256 506,86	256 506,86
Dojnice	12	0,00	25 024 155,37	25 024 155,37
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	14	4 150 144,68	12 452 450,20	16 602 594,88
Modernizace zemědělských podniků	6	1 886 565,00	5 659 691,00	7 546 256,00
Přechodná vnitrostátní podpora	15	7 333 797,62	0,00	7 333 797,62
SAPS - jednotná platba na plochu	15	0,00	100 587 949,65	100 587 949,65
Tele masného typu	6	0,00	4 201 402,07	4 201 402,07
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	7	3 743 004,65	3 668 849,94	7 411 854,59
Celkem		15 397 970,68	167 238 961,43	189 481 979,73

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Z celkové částky 189 mil Kč zaujímá v okrese Domažlice největší částku SAPS - jednotná platba na plochu, která tvoří 55%. Větší část z celku zaujímá dále dotace na dojnice (14%) nebo Agroenvironmentálně-klimatické opatření (11%).

Dalším okresem je okres Klatovy:

Tab. č. 13: Výše dotací v Kč v okrese Klatovy za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	3	394 055,95	1 182 165,78	1 576 221,73
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	9	1 837 420,50	5 512 249,94	7 349 670,44
Brambory pro výrobu škrobu	3	0,00	3 533 208,01	3 533 208,01
Dojnice	11	0,00	11 291 090,27	11 291 090,27
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	15	3 901 399,70	11 706 398,58	15 607 798,28
Modernizace zemědělských podniků	3	2 305 101,00	6 915 301,00	9 220 402,00
Přechodná vnitrostátní podpora	15	6 664 049,83	0,00	6 664 049,83
SAPS - jednotná platba na plochu	15	0,00	57 333 608,85	57 333 608,85
Tele masného typu	10	0,00	5 140 306,94	5 140 306,94
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	5	1 829 699,73	1 793 429,13	3 623 128,86
Celkem		16 931 726,71	104 407 758,50	121 339 485,21

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

V okrese Klatovy opět nejvyšší podíl na celkové částce 121 mil Kč zabírá SAPS - jednotná platba na plochu a to téměř polovinu - 47,25%. Za druhou nejvýznamnější položku pak lze označit EAFRD LFA - méně příznivé oblasti, ze které čerpalo 15 podniků okrese Klatovy 16 mil Kč tedy 13% z celkové částky.

Dalším zkoumaným okresem je Plzeň-jih:

Tab. č. 14: Výše dotací v Kč v okrese Plzeň-jih za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	3	117 091,57	351 274,60	468 366,17
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	10	2 641 183,73	6 972 486,31	9 613 670,04
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	1	0,00	13 763,20	13 763,20
Dojnice	7	0,00	11 425 247,13	11 425 247,13
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	11	1 566 623,09	4 099 872,80	5 666 495,89
Ekologické zemědělství	1	252 454,19	757 360,78	1 009 814,97
Modernizace zemědělských podniků	3	1 444 139,00	4 332 411,00	5 776 550,00
Přechodná vnitrostátní podpora	14	4 768 169,11	0,00	4 768 169,11
SAPS - jednotná platba na plochu	15	0,00	71 356 050,24	71 356 050,24
Tele masného typu	8	0,00	2 079 003,65	2 079 003,65
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	3	1 434 269,11	1 405 857,05	2 840 126,16
Celkem		12 223 929,80	102 793 326,76	115 017 256,56

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Nejvíce využívaná dotace SPAS - jednotná platba na plochu v okrese Plzeň-jih zaujímá 62% z celkové částky. Dále podniky čerpají v hojně míře dotace na Dojnice za rok 2015 tomu bylo 11 mil Kč (10%) za 15 podniků. 10 mil Kč bylo čerpáno z dotací Agroenvironmentálně-klimatické opatření, tato částka tvoří téměř 10% z celkové částky.

Dalším okresem je Plzeň-město:

Tab. č. 15: Výše dotací v Kč v okrese Plzeň-město za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	1	39 871,70	119 615,06	159 486,76
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	4	1 882 044,65	5 646 126,42	7 528 171,07
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	1	0,00	20 086,58	20 086,58
Dojnice	3	0,00	6 024 590,54	6 024 590,54
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	7	1 494 694,92	4 484 084,43	5 978 779,35
Ekologické zemědělství	2	438 946,35	1 316 837,51	1 755 783,86
Modernizace zemědělských podniků	1	47 966,00	143 895,00	191 861,00
Natura 2000	2	3 887,91	11 663,66	15 551,57
Přechodná vnitrostátní podpora	13	2 544 734,85	0,00	2 544 734,85
SAPS - jednotná platba na plochu	14	0,00	39 792 589,62	39 792 589,62
Tele masného typu	5	0,00	2 402 491,90	2 402 491,90
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	1	986 874,99	967 327,83	1 954 202,82
Celkem		7 439 021,37	60 929 308,55	68 368 329,92

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

V okrese Plzeň-město bylo za vybraných 14 podniků čerpáno celkem 68 mil Kč dotací. SAPS - jednotná platba na plochu zabírá v celkové částce 58%, tedy téměř 40 mil Kč. kolem 9% pak plynou příjmy z EAFRD LFA - méně příznivé oblasti a dotace na Dojnice.

Další okres v Plzeňském kraji je Plzeň-sever:

Tab. č. 16: Výše dotací v Kč v okrese Plzeň-sever za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	2	1 280 075,55	3 855 220,20	5 135 295,75
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	8	1 540 213,88	4 620 634,32	6 160 848,20
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	1	0,00	124 866,18	124 866,18
Dojnice	11	0,00	15 229 793,88	15 229 793,88
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	13	3 082 135,46	9 246 413,88	12 328 549,34
Ekologické zemědělství	1	1 371 878,64	4 115 634,07	5 487 512,71
Modernizace zemědělských podniků	5	2 014 170,00	6 042 504,00	8 056 674,00
Přechodná vnitrostátní podpora	15	5 956 393,65	0,00	5 956 393,65
Přidávání hodnoty zemědělským a potravinářským produktům	1	267 765,00 Kč	803 292,00 Kč	1 071 057,00
SAPS - jednotná platba na plochu	15	0,00	87 940 003,10	87 940 003,10
Tele masného typu	8	0,00	5 049 572,45	5 049 572,45
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	7	3 164 379,98	3 101 687,29	6 266 067,27
Celkem		18 677 012,16	140 129 621,37	158 806 633,53

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

55% z celkové částky tvoří SAPS - jednotná platba na plochu, dále kolem 10% z celkové částky zabírají dotace EAFRD LFA - méně příznivé oblast a Dojnice.

Následuje okres Rokycany:

Tab. č. 17: Výše dotací v Kč v okrese Rokycany za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	3	225 489,24	676 467,25	901 956,49
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	7	2 478 116,07	7 434 336,81	9 912 452,88
Bahnice, kozy pasené na travních porostech	1	0,00	10 857,61	10 857,61
Dojnice	4	0,00	15 609 232,42	15 609 232,42
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	9	1 247 086,07	4 441 847,90	5 688 933,97
Ekologické zemědělství	1	376 917,14	1 130 750,31	1 507 667,45
Modernizace zemědělských podniků	4	1 136 457,00	3 409 368,00	4 545 825,00
Přechodná vnitrostátní podpora	11	4 323 003,10	0,00	4 323 003,10
SAPS - jednotná platba na plochu	11	0,00	61 513 364,90	61 513 364,90
Tele masného typu	5	0,00	733 766,00	733 766,00
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	1	1 298 780,76	1 273 057,56	2 571 838,32
Celkem		11 085 849,38	96 233 048,76	107 318 898,14

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

V největší míře se vyskytující dotace SAPS - jednotná platba na plochu se podílí v okrese Rokycany 57% na celkové částce. 15% pak zaujímají Dojnice a 10% Agroenvironmentálně-klimatické opatření.

Posledním okresem v Plzeňském kraji je Tachov:

Tab. č. 18: Výše dotací v Kč v okrese Tachov za rok 2015

Dotační program	Počet podniků čerpajících program	Čerpáno z ČR	Čerpáno z EU	Čerpáno celkem
AEO EAFRD - Žádost o dotaci	8	6 070 983,19	18 212 940,29	24 283 923,48
Agroenvironmentálně-klimatické opatření	9	1 638 076,40	4 914 225,22	6 552 301,62
Dojnice	4	0,00	3 575 971,04	3 575 971,04
EAFRD LFA - méně příznivé oblasti	14	3 624 620,83	10 873 859,03	14 498 479,86
Ekologické zemědělství	7	1 519 992,38	4 559 975,92	6 079 968,30
Modernizace zemědělských podniků	3	197 105,00	591 310,00	788 415,00
Natura 2000	1	1 121,05	3 363,14	4 484,19
Přechodná vnitrostátní podpora	15	3 167 136,78	0,00	3 167 136,78
SAPS - jednotná platba na plochu	15	0,00	39 386 814,97	39 386 814,97
Tele masného typu	9	0,00	6 300 130,62	6 300 130,62
Welfare (Dobré životní podmínky zvířat)	1	295 648,79	289 791,57	585 440,36
Celkem		16 514 684,42	88 708 381,80	105 223 066,22

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Nejžádanější dotace SAPS - jednotná platba na plochu v okrese Tachov činí 39 mil Kč, což tvoří 37% z celkové částky. V okrese Tachov je další nejvyšší položku, co do objemu peněžních prostředků EAFRD LFA - méně příznivé oblasti, která tvoří 23%, dále pak EAFRD LFA - méně příznivé oblasti (14%).

V závěru analýzy mapování dotací v Plzeňském kraji se přímo nabízí rozbor nejvýrazněji převažující dotace, kterou vybrané podniky v roce 2015 čerpaly. Jedná se o SAPS - jednotná platba na plochu.

Platba je jednou z přímých plateb poskytovaných pouze ze zdrojů Evropské unie. O dotaci je v zemědělství veliký zájem, nejspíše z důvodu existence jednoduchých podmínek, které musí zemědělec pro získání získat. Téměř každý zemědělský podnik obhospodařuje půdu (minimálně 1 ha), na kterou může dotaci čerpat.

V následující tabulce je uveden přehled v Kč kolik peněz všech 100 podniků čerpaly z jednotné platby na plochu:

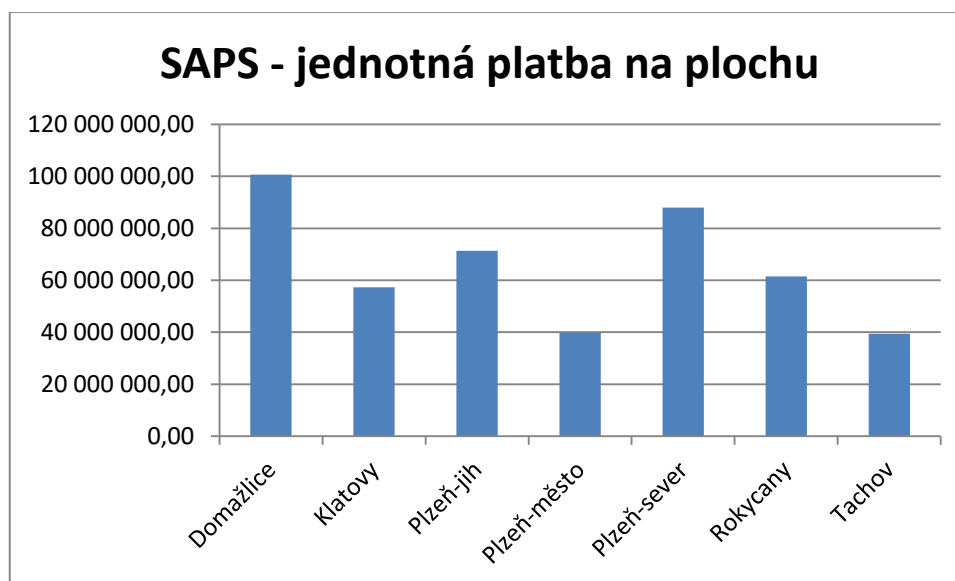
Tab. č. 19: Výše čerpání dotace SAPS - jednotná platba na plochu v Kč za rok 2015

Okres	Čerpáno Kč
Domažlice	100 587 949,65
Klatovy	57 333 608,85
Plzeň-jih	71 356 050,24
Plzeň-město	39 792 589,62
Plzeň-sever	87 940 003,10
Rokycany	61 513 364,90
Tachov	39 386 814,97

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z eagri.cz, 2017

Následuje grafické zobrazení pro názornější porovnání:

Obr. č. 10: Výše čerpání dotace SAPS - jednotná platba na plochu v Kč za rok 2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Celková částka, která byla čerpána z titulu SAPS - jednotná platba na plochu za všech 7 okresů vybranými 100 podniky činí 457 910 381,33 Kč. Nejvíce čerpal z těchto plateb okres Domažlice, kde za 15 podniků bylo zjištěno výše čerpání přes 100 mil Kč (22%).

Následuje okres Plzeň-sever, který z celkové částky čerpal 88 mil Kč (19%).

Dále podniky čerpaly dotaci v následujícím pořadí: Plzeň-jih - 72 mil Kč (16%), Rokycany - 62 mil Kč (14%), Klatovy 57 mil Kč (12%), a téměř stejně dotaci čerpaly podniky v okrese Plzeň-město - 40 mil Kč (9%) a Tachov 39 mil Kč (8%).

5. Vliv různého vykazování na hospodaření podniku

V následující kapitole bude na modelovém podniku demonstrován vliv různého vykazování, které bylo předmětem předchozích kapitol, na výsledek hospodaření, bilanční sumu a základní ukazatele finanční analýzy.

Protože v reálných podmínkách neexistuje podnik, který by splňoval veškeré podmínky pro zpracování analýzy různého vykazování, bude se jednat o smyšlený podnik ABC, údaje o výši dotací jsou uváděny na základě statistických veličin získaných z průzkumu v kapitole 4 - Analýza čerpání dotací zemědělských podniků v Plzeňském kraji.

5.1 Vykazování dotace na pořízení aktiva

Prvním účetním případem je přijetí dotace vztahující se k aktivům. U těchto dotací je podmínkou nákup, získání, postavení dlouhodobého aktiva, či jeho jiného nabytí.

V prostředí zemědělských podniků v Plzeňském kraji byla zaevidována dotace na aktivum v podobě Modernizace zemědělských podniků. Dotace pro demonstraci vlivů odlišností vykazování byla vybrána z důvodu, že se jedná o jedinou dotaci určenou čistě na investiční činnost zemědělských podniků.

Dotace je čerpána ze zdrojů EU a spolufinancována národními zdroji a patří do Programu rozvoje venkova.

Celkem z obou zdrojů bylo čerpáno 36 125 983 Kč a to za 25 podniků. Průměr v čerpání dotace na modernizaci vychází na 1 445tis Kč.

Dotace ve formě modernizace zemědělských podniků plyne tam, kde jsou nedostatečné investice do staveb i technologií, zejména z důvodu zastaralosti technologického vybavení, které pak brání v konkurenceschopnosti a dochází k narušování životního prostředí. Z tohoto popisu vyplývá následující příklad:

Př. 1: Podnik ABC používá v rostlinné výrobě zemědělský stroj, který je již zastaralý a nesplňuje již emisní požadavky. Při nákupu nového stroje požádal o dotaci Modernizace zemědělských podniků. Stroj byl pořízen nákupem na fakturu a jeho pořizovací cena činila 3 500 000 Kč. Dotace byla podniku poskytnuta ve výši 1 445 000 Kč. Společnost se rozhodla odepisovat dlouhodobý majetek rovnoměrně po dobu 5ti let.

První řešení účetního zachycení dotace je zvoleno v souladu s národními předpisy v podmínkách České republiky.

Účtování v souladu s českou právní úpravou v soustavě podvojného účetnictví vypadá následovně:

Tab. č. 20: Postup účtování dotací na pořízení aktiva podle českých předpisů, v tis Kč

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	PFA	Pořízení zemědělského stroje - nákup	3 500	042	321
2	VBÚ	Úhrada faktury za zemědělský stroj	3 500	321	221
3	VÚD	Zaúčtování nároku na poskytnutou dotaci	1 445	378	346
4	VÚD	Použití dotace na pořízení zemědělského stroje	1 445	346	042
5	VBÚ	Úhrada dotace na bankovní účet	1 445	221	378
6	VÚD	Zařazení zemědělského stroje do užívání	2 055	022	042
7	VÚD	Odpis zemědělského stroje	411	551	082

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dle českých předpisů podnik ABC dotaci na pořízení zemědělského stroje zachycuje správně pokud sníží pořizovací cenu stroje. Účtování probíhá následovně:

- 1) V prvním kroku proběhne nákup stroje, kdy podnik obdrží fakturu od dodavatele na pořízení majetku (pro účely práce se nezohledňuje DPH, které nikterak neovlivní účtování dotací), zaúčtování na vrub účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a ve prospěch 321 - Dodavatelé, jako v klasickém případě nákupu.
- 2) Podnik uhradí fakturu - sníží se závazek vůči dodavateli a ubudou peníze na účtu.
- 3) Další krok se již týká dotace - podnik obdrží nezpochybnitelný nárok na dotaci a zaúčtuje ho ve výši přiznané dotace jako pohledávku za příslušnou institucí a na účet 346 - Dotace ze státního rozpočtu.
- 4) Podnik ve výši dotace sníží pořizovací cenu zemědělského stroje
- 5) Příjem peněžních prostředků na bankovní účet zaznamená podniku tak zaniká pohledávka a zároveň přibývají peníze na bankovním účtu
- 6) Zařazení proběhne v pořizovací ceně snížené o dotaci ($3\,500\text{tis} - 1\,445\text{tis} = 2\,055\text{tis}$ Kč)
- 7) Výše ročního odpisu se vypočte následovně: $2\,055\text{tis} / 5 = 411\text{tis}$ Kč, v této výši se zaúčtuje do nákladů příslušného účetního období.

Dle mezinárodních účetních standardů existují dvě alternativy vykázání dotací vztahující se k aktivům:

A) uvedení dotace jako výnos příštích období,

B) odečtení dotace od účetní hodnoty aktiva - shodná s českými předpisy.

Následuje tedy účtování podle varianty A, kdy podnik přizná dotaci poměrně k odpisům prostřednictvím výnosů příštích období:

Tab. č. 21: Postup účtování dotací na pořízení aktiva IAS/IFRS, v tis Kč

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	PFA	Pořízení zemědělského stroje - nákup	3 500	042	321
2	VBÚ	Úhrada faktury za zemědělský stroj	3 500	321	221
3	VÚD	Zaučtování nároku na poskytnutou dotaci	1 445	378	346
4	VÚD	Použití dotace na pořízení zemědělského stroje	1 445	346	384
5	VBÚ	Úhrada dotace na bankovní účet	1 445	221	378
6	VÚD	Zařazení zemědělského stroje do užívání	3 500	022	042
7	VÚD	Odpis zemědělského stroje	700	551	082
8	VÚD	Rozpuštění poměrné části dotace do výnosů	289	384	648

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Účtování dotace podle IAS/IFRS vztahující se k odpisovaným k aktivům se obvykle uznávají jako výnos v období a proporcích, v jakých jsou účtovány odpisy aktiva a to následovně:

Kroky 1 - 3 jsou shodné jako v řešení účtování podle českých právních předpisů. (viz tabulka č. 20)

4) Podnik vykáže výši dotace ve prospěch účtu 384 - Výnosy příštích období.

5) Příjem peněžních prostředků na bankovní účet zaznamená podniku tak zaniká pohledávka a zároveň přibývají peníze na bankovním účtu.

6) Zařazení proběhne v celkové výši pořizovací ceny, tedy 3 500tis Kč.

7) V důsledku zařazení zemědělského stroje v jiné výši, než je tomu u českého řešení, vznikne i odlišná výše odpisů. Výpočet ročního odpisu je následovný: $3\,500\text{tis} / 5 = 700\text{tis}$ Kč. V této výši se začne účtovat do nákladů příslušného období.

8) Poměrnou část dotace musí podnik ještě rozpustit do výnosů souvisejícího období. Výpočet je následující: $1\,445\text{tis} \text{ Kč} / 5 = 289\text{tis}$ Kč.

Po zaúčtování modelového příkladu lze sestavit rozvahu společnosti ABC k 31.12. běžného roku následovně:

Obr. č. 10: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle českých předpisů

Zemědělský stroj	2 055tis Kč	Výsledek hospodaření	-411tis Kč
Oprávky	- 411tis Kč		
Peníze	- 2 055tis Kč		
Aktiva celkem		Pasiva celkem	
	-411tis Kč		-411tis Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dalším výkazem k sestavení a potřebným k analýze vlivu specifík je výkaz zisku a ztráty společnosti ABC k 31.12. běžného roku:

Obr. č. 11: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle českých předpisů

Odpis	411tis Kč	
Výsledek hospodaření	-411tis Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dle českých předpisů zobrazuje podnik ABC zemědělský stroj v účetnictví v hodnotě sníženou o přijatou dotaci.

Z toho vyplývá i fakt, že snížená pořizovací cena tj. 3 500tis Kč - 1 445 tis Kč = 2 055tis Kč ovlivňuje i výši ročních odpisů, které podnik vykáže ve výši 411tis Kč. Dotace se do výsledku hospodaření tedy promítá prostřednictvím nižších odpisů, což znamená snížení nákladů.

V rozvaze je pak stroj opět zobrazen v pořizovací ceně snížené o dotaci, což vede k snížení vypovídací schopnosti rozvahy. Na sníženou vypovídací schopnost by společnost měla reagovat v příloze účetní závěrky, kde by měla vliv důkladně popsat.

Jak již bylo uvedeno, podle mezinárodních standardů má podnik výši dotace možnost vykazovat dvojitým způsobem. První je shodný s českými předpisy a druhý používá k zobrazení časové rozlišení. Možnost volby však nemusí být příliš přívětivá pro praxi, kdy může docházet k nesrovnatelnosti účetních výkazů jednotlivých společností.

Rozvaha společnosti ABC při využívání postupů v souladu s mezinárodními standardy a variantou, která využívá časové rozlišení, by vypadala následovně:

Obr. č. 12: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle mezinárodních standardů

Rozvaha - řešení podle IAS/IFRS			
Zemědělský stroj	3 500tis Kč	Výsledek hospodaření	-411tis Kč
Oprávky	- 700tis Kč	Výnosy př. období	1 156tis Kč
Peníze	-2 055tis Kč		
Aktiva celkem	745tis Kč	Pasiva celkem	745tis Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC je sestaven následovně:

Obr. č. 13: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle mezinárodních standardů

Výkaz zisku a ztráty - řešení podle IAS/IFRS			
Odpis	700tis Kč	Ostatní provozní výnosy	289tis Kč
Výsledek hospodaření	-411tis Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Varianta zachycení dotace souběžně s odpisy, které se zachycují v průběhu let používání znamená zařazení stroje do rozvahy ve výši pořizovací ceny aniž by se snížila o poskytnutou dotaci.

Způsob účtování pomocí účtu 384 - Výnosy příštích období zajišťuje dodržení akruálního principu, tzn. výnosy jsou vztaženy k nákladům se kterými souvisejí.

V rozvaze je vykázán stroj v jeho skutečné hodnotě. Z hlediska vykazování se tedy tento způsob vykazování dá označit za vhodnější. Stroj je zařazen v rozvaze v pořizovací ceně, tudíž není podhodnocen a je odepisován do nákladů ve výši

odpovídající skutečné pořizovací ceně. Dotace je pak zachycena výnosovým přístupem v příslušném období.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že bilanční suma při rozdílném vykazování bude zásadním rozdílem ovlivněna. Při vykazování podle českých předpisů vychází nižší bilanční suma (- 411tis Kč) oproti vykazování podle IAS/IFRS (745tis Kč).

Výsledek hospodaření zůstává v obou případech stejný, tj. 411tis Kč. Přesto je zde rozdíl ve výši vykázaných nákladů a výnosů. Podle českých předpisů je dotace vykazována kapitálově, tudíž neovlivní nikterak výnosy a do výsledku hospodaření se promítne pouze pomocí nižších odpisů. Na druhé straně vykázání dotace pomocí mezinárodních standardů probíhá výnosově. Odpisy jsou počítány z opravdové pořizovací ceny a jsou tudíž zahrnuty do výsledku hospodaření prostřednictvím nákladů v plné výši, na druhé straně dotace se pomocí výnosů příštích období rozpouští do výnosů ve věcné a časové souvislosti.

5.2 Vykázání dotace na úhradu nákladů

Typickým příkladem dotací na úhradu nákladů jsou dotace spojené s udržováním životního prostředí. Na přelomu tisíciletí se životní prostředí začalo řešit více a více a to především ve spojitosti s udržováním půdy, proto byla zařazena dotace tohoto typu do následujícího rozboru. Z předcházejícího výzkumu byla zjištěna dotace zaměřená na údržbu životního prostředí, hojně využívaná podniky v Plzeňském kraji - Agroenvironmentálně-klimatické opatření.

Agroenvironmentálně-klimatické opatření čerpalo v Plzeňském kraji celkově 59 podniků z celkových 100. Opět se jedná o dotaci financovanou ze zdrojů Evropské unie spolufinancovanou národními zdroji. Celkem bylo čerpáno 67 416 740,21 Kč, průměr vychází na 1 143tis Kč.

Př. 2: Podnik ABC hospodaří na území České republiky na 400ha půdy. Podnik se rozhodl na jejich neproduktivních plochách zavést tzv. Biopásky, které ovlivňují rozvoj živočišných druhů, podle všech podmínek splnila společnost ABC veškeré podmínky pro přidělení dotace Agroenvironmentálně-klimatické opatření. Náklady na provedení opatření činily 2 000 000 Kč, dotace byla přiznána podniku ve výši 1 143 000 Kč.

Podle české úpravy by podnik ABC výše uvedený účetní případ zaúčtoval následovně:

Tab. č. 22: Postup účtování dotací na úhradu nákladů podle českých předpisů, v tis Kč

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	VBÚ	Přijetí dotace na BÚ	1 143	221	346
2	PFA	Vynaložení nákladů	2 000	5xx	321
3	VBÚ	Úhrada fa	2 000	321	221
4	VÚD	Zaúčtování nároku na poskytnutou dotaci	1 143	346	648

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Výše uvedené zaúčtování vychází z toho, že podnik obdržel dotaci před realizací účelu. Prvním krokem je tedy zaúčtování příjmu dotace na běžný účet, oproti přírůstku na pasivním účtu 346 - Dotace ze státního rozpočtu.

Podnik pak dále vynaloží různé náklady - může se jednat např. o služby (účet 518) nebo nákup materiálu (účet 501) apod. Úhrada těchto nákladů proběhne klasickým způsobem, kdy ubudou peníze na účtu a sníží se závazek za dodavatelem. V posledním kroku účtování proběhne zaznamenání nároku na poskytnutou dotaci. Podnik tento typ dotace účtuje jako provozní výnos a zároveň dojde k vyrovnání účtu 346.

Podle mezinárodních standardů se dotace související s výnosy, neboli dotace kompenzující náklady promítají do výsledku hospodaření v období v němž podnik vykazuje související náklady, které mají dotace kompenzovat. Uvedený způsob řešení, tedy promítnutí do účetnictví pomocí výnosů je opět shodný s řešením podle českých předpisů.

Existuje opět i druhá možnost, kdy dotace kompenzují náklady, tento způsob by vypadal následovně:

Tab. č. 23: Postup účtování dotací na úhradu nákladů podle IAS/IFRS, v tis Kč

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	VBÚ	Přijetí dotace na bankovní účet	1 143	221	346
2	PFA	Vynaložení nákladů	2 000	5xx	321
3	VBÚ	Úhrada přijaté faktury	2 000	321	221
4	VÚD	Zaúčtování nároku na poskytnutou dotaci	1 143	346	395
5	VÚD	Kompenzace nákladů	-1 143	5xx	395

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Postup účtování je v prvních třech krocích shodný jako v předcházejícím případě. Rozdíl spočívá v kompenzování nákladů, namísto vykazování dotace jako výnos.

Zaučtování probíhá ve dvou krocích pomocí spojovacího účtu 395, kdy se sníží o příslušnou částku související náklady.

Jelikož se jedná o dotaci spojenou s náklady, rozdílné vykazování nikterak neovlivní rozvahu, tudíž ani bilanční sumu podniku ABC.

Jak ovlivní rozdílné vykazování výkaz zisku a ztráty je uvedeno v následujících obrázcích:

Obr. č. 14: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k výnosům podle českých předpisů

Výkaz zisku a ztráty - řešení podle ČÚP			
Různé náklady	2 000tis Kč	Ostatní provozní výnosy	1 143tis Kč
Výsledek hospodaření	-857tis Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Příjem dotace je zaúčtován do výnosů prostřednictvím účtu 648, dotace tedy zvyšuje výsledek hospodaření. Zároveň jsou v účetnictví zachyceny náklady spojené s účelem poskytnutí dotace, které naopak výsledek hospodaření snižují.

Obr. č. 15: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k výnosům podle mezinárodních standardů

Výkaz zisku a ztráty - řešení podle IAS/IFRS			
Různé náklady	857tis Kč		
Výsledek hospodaření	-857tis Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V druhé variantě vykazování dotací podle mezinárodních účetních standardů dochází pouze ke snižování příslušných nákladů, které byla na účel poskytnutí dotace vynaloženy. Vynaložené náklady snížené o dotaci poskytnutou jsou zaznamenány ve výkazu zisku a ztráty jako náklad, který snižuje výsledek hospodaření.

Výsledný efekt na výsledek hospodaření je v obou případech vykazování stejný, ovšem opět dochází k rozdílné výši nákladů a výnosů. V prvním případě, kdy je dotace

zaznamenána do výnosů zajistí oddělené sledování nákladů a výnosů a tím tak usnadní porovnání s ostatními náklady neovlivněnými dotací. Ve prospěch druhé metody by se dalo argumentovat tím, že náklady by podnik nevynaložil kdyby dotaci neobdržel.

Opět je vhodné v obou případech vykazování zveřejnit dopad do výsledku hospodaření v příloze k účetní závěrky.

5.3 Vykázání dotace vztahující se k biologickým aktivům

V podmínkách zemědělství jsou důležité i podpory plynoucí na biologická aktiva. Jednou z nejhojněji využívanější dotací je dotace na dojnice, jež je plně financována ze zdrojů Evropské unie. V Plzeňském kraji byla dotace na dojnice využívána nejvíce ze všech dotací vztahujících se k biologickým aktivům, proto byla zařazena do následujícího rozboru.

Z průzkumu vyplynulo, že ze 100 podniků dotaci Dojnice čerpalo celkem 52 podniků a celkově zaznamenaly příjem ve výši 88 180 080,15 Kč. Průměrná částka připadající na jeden podnik je tedy 1 696tis Kč.

Př.3: Podnik ABC se zabývá chovem skotu, mimo jiné i chovem krav tzv. dojnic - krávy s tržní produkcí mléka. Evropská unie vypsalala dotace na tento typ zvířat a podnik dotaci obdržel. Pořízení dojnic proběhlo ve výši 3 000 000 Kč, dotaci obdrželi ve výši 1 696 000 Kč. Podnik odepisuje dojnice rovnoměrně po dobu 5 let.

Podle české právní úpravy není dotace na biologické aktivum nikterak zvlášť řešeno. Vykazuje se jako všechny ostatní dotace:

Tab. č. 24: Postup účtování dotací na pořízení biologického aktiva podle ČÚP, v tis Kč

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	PFA	Nákup dojnic	3 000	042	321
2	VBÚ	Úhrada faktury za dojnice	3 000	321	221
3	VÚD	nárok na dotaci na dojnice	1 696	378	346
4	VÚD	Použití dotace na pořízení dojnic	1 696	346	042
5	VBÚ	Příjem dotace na bankovní účet	1 696	221	378
6	VÚD	Převod zvířat do dlouhodobého majetku	1 304	026	042
7	VÚD	Odpis dospělých zvířat	261	551	086

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Podle českých předpisů probíhá zaúčtování stejně jako v případě pořízení aktiva, které bylo vysvětleno pod tabulkou č. 20.

Jak již bylo uvedeno dotace týkající se pořízení biologických aktiv se podle mezinárodních standardů rozlišují na podmíněné a nepodmíněné dotace.

Případ účtování nepodmíněné dotace na biologické aktivum by bylo zaúčtováno následovně:

Tab. č. 25: Postup účtování dotací na pořízení biologického aktiva podle IAS/IFRS, v tis Kč

Číslo	Doklad	Popis účetního případu	Částka	MD	D
1	PFA	Nákup dojníc	3 000	042	321
2	VBÚ	Úhrada faktury za dojnice	3 000	321	221
3	VÚD	Nárok na dotaci na dojnice	1 696	378	346
4	VÚD	Použití dotace na pořízení dojníc	1 696	346	648
5	VBÚ	Příjem dotace na bankovní účet	1 696	221	378
6	VÚD	Převod zvířat do dlouhodobého majetku	3 000	026	042
7	VÚD	Odpis dospělých zvířat	600	551	086

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Nepodmíněná státní dotace vztahující se k biologickému aktivu, které je oceněno ve fair value, je evidována jako výnos až v okamžiku, kdy je podniku dotace přiznána. Hodnota biologického aktiva není snižována o dotaci neboť ocenění ve fair value by již nedávalo smysl.

U podmíněných dotací by to bylo podobně, s tím rozdílem, že podnik si může uplatnit výnos až tehdy, pokud splní veškeré podmínky související s dotací.

Rozvaha společnosti ABC po zaúčtování dotace na biologická aktiva vypadla následovně:

Obr. č. 16: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle českých předpisů

Rozvaha - řešení podle ČÚP			
Dospělá zvířata	1 304tis Kč	Výsledek hospodaření	-261tis Kč
Oprávký	- 261tis Kč		
Peníze	- 1 304tis Kč		
Aktiva celkem	-261tis Kč	Pasiva celkem	-261tis Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Dále je uveden i výkaz zisku a ztráty:

Obr. č. 17: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle českých předpisů

Odpisy	261tis Kč	
Výsledek hospodaření	-261tis Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Podle českých předpisů se promítne dotace do bilanční sumy již ve snížené hodnotě o příslušnou dotaci, tím ovlivní i velikost odpisů, které jsou nižší.

Následuje zobrazení rozvahy společnosti ABC, pokud by se řídila při vykazování mezinárodními účetními standardy:

Obr. č. 18: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle mezinárodních standardů

Dospělá zvířata	3 000tis Kč	Výsledek hospodaření	1 096tis Kč
Oprávkky	- 600tis Kč		
Peníze	- 1 304tis Kč		
Aktiva celkem	1096tis Kč	Pasiva celkem	1096tis Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Výkaz zisku a ztráty by vypadal následovně:

Obr. č. 19: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle mezinárodních standardů

Odpisy	600tis Kč	Ostatní provozní výnosy	1 696tis Kč
Výsledek hospodaření	1 096tis Kč		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Podle mezinárodních standardů jsou pořízené dojnice zobrazeny v rozvaze v jejich reálné hodnotě, která se podle potřeby přeceňuje. Proto není možné dotaci odečítat od jejich hodnoty. Velikost odpisů a oprávek je vypočtena z té samé hodnoty, jsou tudíž vyšší než je to v případě českých předpisů. Dotace se pak promítne do výsledku hospodaření v plné výši v okamžiku přiznání nároku na dotaci, kdy jeho hodnotu zvyšuje.

5.4 Vliv různého vykazování na finanční analýzu

Různé vykazování bude mít ve všech třech případech samozřejmě i vliv na hodnocení finanční situace podniku. Při zkoumání výkazů bude finanční analýza ovlivněna především různou vykazovanou částkou hodnoty aktiva a zahrnutí dotací do výnosů.

Pro porovnání je uvedena tabulka, která znázorňuje konkrétní výši bilanční sumy, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření podle různého vykazování. Z důvodu vypočítací schopnosti finanční analýzy bylo potřeba přidat do výkazů v případě dotace vztažené k pořízení aktiva na stranu aktiv i pasiv dodatečný majetek/zdroj, jelikož v předchozí kapitole byl kvantifikován čistě vliv dotací na vykazování a vyšla tak bilanční suma záporná (v reálu nemůže existovat) a finanční analýza by tak nedávala smysl.

Tab. č. 26: Výše bilanční sumy, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření podle různého vykazování v tis Kč

	Dotace na pořízení aktiva	Dotace na úhradu nákladů	Dotace na biologická aktiva
Bilanční suma podle ČÚP	89	x	-261
Bilanční suma podle IAS/IFRS	1245	x	1096
Výnosy podle ČÚP	500	1143	0
Náklady podle ČÚP	411	2000	261
Výnosy podle IAS/IFRS	789	0	1696
Náklady podle IAS/IFRS	700	857	600
VH podle ČÚP	89	-857	-261
VH podle IAS/IFRS	89	-857	1096

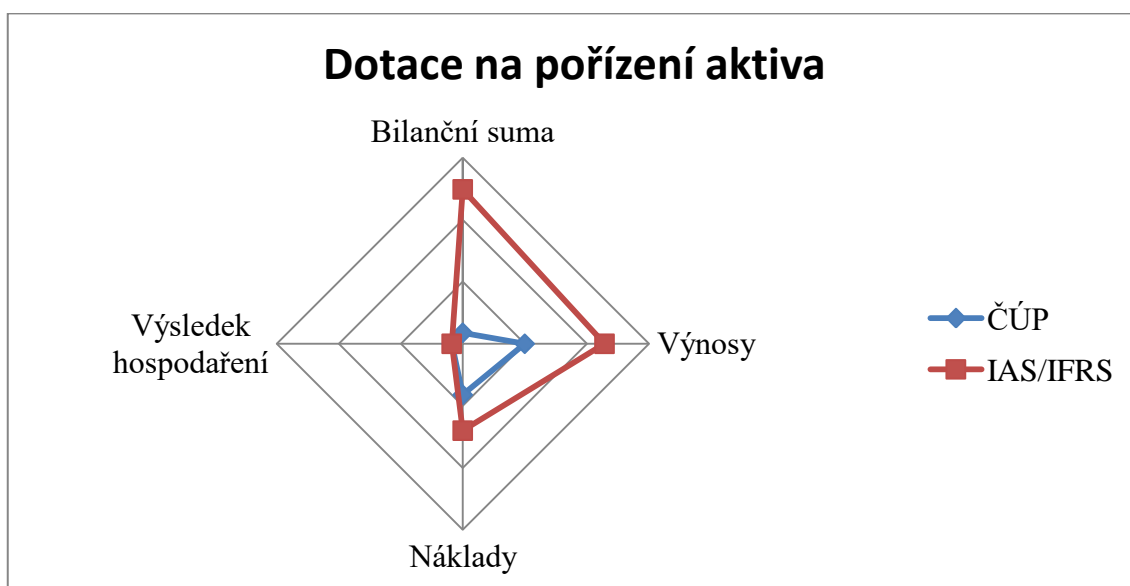
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Největší vliv bude v případě vykazování dotací vztažené k aktivu. Na tom bude i vliv na finanční analýzu dále demonstrován. Výše zmíněný dodatečný přírůstek bilanční sumy je 500 tis Kč, jakožto navýšení výsledku hospodaření (předpoklad výnosů z jiné činnosti) a dalších aktiv.

Je zde zásadní rozdíl v hodnotě majetku, v níž je zařazena do užívání a tak i vykázána v rozvaze. Rozdíl v bilanční sumě je 1 156tis Kč kde vyšší hodnotu vykazuje účetní jednotka při použití mezinárodních standardů. Rozdíl ve výsledku hospodaření žádný není - vychází zcela totožně, ale poměr nákladů a výnosů se opět liší.

Grafické znázornění jednotlivých veličin následuje:

Obr. č. 20: Výše bilanční sumy, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření - dotace na pořízení aktiva



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z grafu je na první pohled patrný rozdíl v rozdílném vykazování a to především v celkové bilanční sumě, kdy podle českých předpisů došlo k podhodnocení aktiva v rozvaze.

Pro posouzení, které ukazatele finanční analýzy jsou odlišným způsobem vykazování ovlivněny, je třeba provést přehled dat, které jsou využívána v ukazatelích finanční analýzy. Jedná se o následující veličiny:

- Celková aktiva
- Dlouhodobá aktiva
- Náklady
- Odpisy
- Výnosy
- Ostatní provozní výnosy

Z toho lze odvodit, že v první řadě zde bude vliv na vertikální analýzu rozvahy, kdy se budou lišit poměry jednotlivých složek majetku, protože bude vykázána jiná bilanční suma. Praktická aplikace však na modelovém podniku nelze kvůli malému objemu dat provést.

V poměrových ukazatelích bude tedy zásadním způsobem ovlivněna rentabilita aktiv. A to následovně:

Tab. č. 27: Rentabilita aktiv

	ČÚP	IAS/IFRS
Výsledek hospodaření	89	89
Bilanční suma	89	1245
ROA	1	0,07149

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Podle české úpravy, se vykáže nižší hodnota aktiv, tudíž rentabilita bude vyšší než je tomu v případě vykazování podle mezinárodních standardů. Může se na první pohled zdát, že podnik v případě vykazování podle české úpravy hospodaří efektivněji a vytváří větší zisk.

Ukazatele likvidity nebudou nikterak ovlivněny, jelikož vliv se nevztahuje na žádné oběžné aktivum.

Sleduje-li se schopnost podniku využívat majetek (aktiva) bude z obrátových ukazatelů ovlivněn obrát aktiv, který se v českých předpisech bude opět zvyšovat.

Co se týká nákladů a výnosů, bude zde zásadní rozdíl ve vertikální analýze, kde různá výše nákladů a výnosů v poměru k tržbám bude procentuelně odlišná.

Jelikož se nejedná o reálný podnik veškeré konkrétní výpočty by se pohybovali pouze na úrovni teoretické bázi, proto byl v konkrétní výši pro demonstraci vybrán výše uvedený případ.

6. Shrnutí problematiky dotací

V práci byly analyzovány dotace, především se zaměřením na zemědělské podniky. Byly zjištěny následující fakty:

Problematiku vykazování dotací řeší jak česká právní úprava, tak mezinárodní účetní standardy. Každý z těchto přístupů ovšem nabízí jiný přístup. Rozdíly byly zkoumány a vyhodnoceny.

Zásadním rozdílem je fakt, že v české právní úpravě lze naléznout i způsob účtování dotací, na druhé straně podle mezinárodních účetních standardů se účtovat taky dá, jen nelze nikde naléznou přesný postup.

Dalším rozdílem je, že česká právní úprava nemá pro dotace speciální předpis ani zákon a jsou tak součástí základních předpisů, kterými se musí všechny podniky při vykazování řídit. V mezinárodních standardech lze nalézt dva standardy zabývající se dotacemi - IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory a v případě biologických aktiv je to IAS 41 - Zemědělství.

Z předchozího faktu již vyplývá další rozdíl - v české právní úpravě není nikterak zvlášť přistupováno jedná-li se o biologická aktiva. Mezinárodní účetní standardy řeší zvlášť biologická aktiva z důvodu jejich specifického oceňování pomocí fair value.

Existují základní dva druhy dotací - dotace vztahující se k aktivům a dotace na úhradu nákladů.

Podle českých předpisů se účtují dotace vztahující se k aktivům jako snížení účetní hodnoty majetku, dotace na úhradu nákladů se účtují pouze ve prospěch výnosů.

Mezinárodní standardy připouští více způsobů vykazování výše zmíněných dotací. Dotace vztahující se k aktivům může vykazovat jako výnos příštích období nebo snížit o částku dotace účetní hodnotu aktiva. Možnost volby existuje i v případě dotací vztahující se k výnosům. Účetní jednotky mohou vykazat dotaci jako výnos nebo snížit o příslušnou částku příslušné náklady.

Zvláštním případem, hovoříme-li na úrovni mezinárodních standardů jsou dotace na biologická aktiva oceňované ve fair value, které se dělí na podmíněné a nepodmíněné dotace.

Podmíněné dotace jsou uznány jako výnos v okamžiku, kdy splní podmínky pro obdržení dotace. Nepodmíněné dotace jsou uznány jako výnos v okamžiku kdy je jim dotace přiznána.

Dále bylo zjištěno jaké dotace v Plzeňském kraji čerpají podniky. Podniky byly vybrány rovnoměrně ze všech sedmi okresů a data byla brána z roku 2015. Průzkum byl proveden na 100 podnicích z nichž mělo právní formu s.r.o. 48 podniků, a.s. 38 podniků a družstvo 14 podniků.

Podniky nejvyšší částku čerpají ze zdrojů Evropské unie, kde všech 100 podniků čerpalo celkem 576 mil Kč, dále dotace plynoucí z EU spolufinancované národními zdroji - 255 mil Kč a nejméně čerpaly podniky z národních zdrojů - 35 mil Kč.

Celkem bylo zaznamenáno 14 různých dotací, které poskytuje Státní zemědělský intervenční fond. Nejvíce žádaná dotace je SAPS - jednotná platba na plochu, kterou obdrželo všech 100 zkoumaných podniků, přičemž čerpaná částka byla také největší tj. 458 mil Kč. Další nejvíce zastoupenou dotací jsou Přejícné vnitrostátní podpory, které čerpalo 98 podniků, dotace plynoucí čistě z fondů České republiky ovšem není v celkové výši až příliš vysoká - celkem bylo za rok 2015 čerpáno 35 mil Kč. Druhou nejvyšší částku vyčerpaly podniky opět ze zdrojů Evropské unie a to prostřednictvím dotací Dojnice, kterou získalo celkem 52 podniků.

Další zkoumanou oblastí je vliv různého vykazování dotací na hospodaření podniku. V případě vykazování dotací vztahující se k aktivu bude dle českých předpisů nižší celková bilanční suma, ale výsledek hospodaření zůstává stejný, přestože se náklady a výnosy liší. Podle české úpravy ovlivní dotace jen výši nákladů a to ve formě snížených odpisů. Podle mezinárodních standardů bude odpis vypočten z pořizovací ceny aktiva, tudíž bude vyšší, ale na druhé straně se vykáže dotace jako výnos.

Dotace na úhradu nákladů bude mít vliv jen na výkaz zisku a ztráty, kde opět neovlivňuje celkový výsledek hospodaření, ale podle českých předpisů se náklady v reálně výši zobrazí i ve výkazu a výsledek hospodaření navýší vykázaná dotace jakožto výnos. Podle mezinárodních standardů lze dotací kompenzovat příslušné náklady, které tak zůstanou jedinou položkou ovlivňující výsledek hospodaření.

U dotací na biologická aktiva je podobný vliv jako u dotace na aktivum, s rozdílem absence časového rozlišení.

Závěr

Tato diplomová práce se zabývá komparací přístupů k vykazování dotací. Komparace probíhá mezi právní úpravou používanou v České republice a úpravou, která je mezinárodně uznávaná a známá ve světě jako Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví IAS/IFRS. Pro reálnější obraz výše čerpání dotací a jaké dotace se v zemědělství vykazují nejvíce byl proveden výzkum zmapování dotací v Plzeňském kraji.

Oba přístupy se zabývají problematikou dotací, ale v české úpravě je zakomponováno řešení v oblasti klasických právních předpisů, kterými se řídí každá účetní jednotka - Zákon o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy a Interpretace Národní účetní rady. Mezinárodní účetní standardy věnují dotacím samostatný standard IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Specifická problematika zemědělství, kde je řešeno především oceňování hodnoty biologických aktiv ve fair value a v návaznosti na to rozdílné vykazování dotací je věnován standard IAS 41 - Zemědělství. V České republice není nijak specificky řešena dotace na biologická aktiva a vyazuje se stejně jako všechny ostatní. Podle mezinárodních standardů nesnižují hodnotu aktiva a vykazují se v okamžiku kdy je dotace podniku přiznána nebo splní podmínky pro její přidělení.

Rozdílný přístup pak nejvíce zasáhne do oblasti vykazování dotací souvisejícími s pořízením aktiv. Podle české úpravy celková výše dotace sníží hodnotu pořízeného aktiva a vykáže se v rozvaze s nižší pořizovací cenou, tím se sníží vypovídací schopnost jak výkazů, tak i její následná analýza. Dotace se do výsledku hospodaření promítá prostřednictvím nižších odpisů a žádný výnos z dotace není evidován.

Mezinárodní účetní standardy naopak vyžadují výnosový přístup vykázání dotace a kladou důraz na věrné zobrazení majetku evidovaného účetní jednotkou. Pořízený majetek se vykáže do rozvahy v ceně pořízení, odpisy jsou z jeho hodnoty počítány a dotace se vykáže v souladu s akruálním principem jako výnos příštích období a následně je rozpouštěna v souvislosti s příslušnými náklady.

Dotace na úhradu nákladů se účtují podle českých předpisů pouze ve prospěch výnosů. Mezinárodní standardy připouštějí vykazovat dotace na úhradu nákladů samostatně jako výnos, nebo jako snížení příslušných nákladů.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Přímé platby

Tab. č. 2: Dotace financované ze státního rozpočtu

Tab. č. 3: Dotace plynoucí z EU spolufinancované ze státního rozpočtu

Tab. č. 4: Příklady složek patřících do IAS 41

Tab. č. 5: Rozdíly zobrazení dotací dle ČÚP a IAS/IFRS

Tab. č. 6: Výše dotací podle zdrojů čerpání

Tab. č. 7: Konkrétní dotace čerpané v Plzeňském kraji

Tab. č. 8: Výše čerpání dotací podle konkrétních dotačních programů

Tab. č. 9: Výše dotací podle konkrétního programu v % za rok 2015

Tab. č. 10: Počet podniků v jednotlivých krajích podle právní formy podnikání

Tab. č. 11: Výše dotací v Kč podle okresů Plzeňského kraje za rok 2015

Tab. č. 12: Výše dotací v Kč v okrese Domažlice za rok 2015

Tab. č. 13: Výše dotací v Kč v okrese Klatovy za rok 2015

Tab. č. 14: Výše dotací v Kč v okrese Plzeň-jih za rok 2015

Tab. č. 15: Výše dotací v Kč v okrese Plzeň-město za rok 2015

Tab. č. 16: Výše dotací v Kč v okrese Plzeň-sever za rok 2015

Tab. č. 17: Výše dotací v Kč v okrese Rokycany za rok 2015

Tab. č. 18: Výše dotací v Kč v okrese Tachov za rok 2015

Tab. č. 19: Výše čerpání dotace SAPS - jednotná platba na plochu v Kč za rok 2015

Tab. č. 20: Postup účtování dotací na pořízení aktiva podle českých předpisů, v tis Kč

Tab. č. 21: Postup účtování dotací na pořízení aktiva IAS/IFRS, v tis Kč

Tab. č. 22: Postup účtování dotací na úhradu nákladů podle českých předpisů, v tis Kč

Tab. č. 23: Postup účtování dotací na úhradu nákladů podle IAS/IFRS, v tis Kč

Tab. č. 24: Postup účtování dotací na pořízení biologického aktiva podle ČÚP, v tis Kč

Tab. č. 25: Postup účtování dotací na pořízení biologického aktiva podle IAS/IFRS, v tis Kč

Tab. č. 26: Výše bilanční sumy, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření podle různého vykazování v tis Kč

Tab. č. 27: Rentabilita aktiv

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Alokace finančních prostředků PRV

Obr. č. 2: Postup účtování dotace přijaté před realizací účelu

Obr. č. 3: Postup účtování dotace přijaté po realizaci účelu

Obr. č. 4: Zobrazení východisek Interpretace týkající se dotací v cizí měně

Obr. č. 5: Dotace podle IAS 20

Obr. č. 6: Právní formy podniků vybraných společností

Obr. č. 7: Výše dotací podle zdrojů čerpání

Obr. č. 8: Výše dotací podle konkrétního programu v Kč za rok 2015

Obr. č. 9: Výše dotací v Kč podle okresů Plzeňského kraje za rok 2015

Obr. č. 10: Výše čerpání dotace SAPS - jednotná platba na plochu v Kč za rok 2015

Obr. č. 11: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle českých předpisů

Obr. č. 12: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle mezinárodních standardů

Obr. č. 13: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k aktivu podle mezinárodních standardů

Obr. č. 14: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k výnosům podle českých předpisů

Obr. č. 15: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k výnosům podle mezinárodních standardů

Obr. č. 16: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle českých předpisů

Obr. č. 17: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle českých předpisů

Obr. č. 18: Rozvaha společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle mezinárodních standardů

Obr. č. 19: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABC, při vykazování dotace vztahující se k biologickému aktivu podle mezinárodních standardů

Obr. č. 20: Výše bilanční sumy, výnosů, nákladů a výsledku hospodaření - dotace na pořízení aktiva

Seznam použitých zkratk

a. s.	Akciová společnost
CC	Cross compliance
ČR	Česká republika
ČÚP	České účetní předpisy
D	Strana "dal" účtu
EU	Evropská unie
MD	Strana "má dáti" účtu
MZe	Ministerstvo zemědělství
PFA	Přijatá faktura
PGRLG	Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond
PRV	Program rozvoje venkova
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
SZIF	Státní zemědělský a intervenční fond
SZP	Společná zemědělská politika
VBÚ	Výpis bankovního účtu
VÚD	Vnitřní účetní doklad

Literatura

Knižní zdroje:

BEČVÁŘOVÁ, Věra, JUŘICA, Alois. *Koncepce pilířů I a II SZP v dotační politice ČR*. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 2008. ISBN 978-80-7375-252-1.

BLECHOVÁ, Beata a Jana JANOUŠKOVÁ. *Podvojně účetnictví v příkladech*. 12., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-80-247-4185-7.

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

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. *Daně a účetnictví*. ISBN 978-80-265-0149-7.

HINKE, Jana a BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. Praha: Grada, 2010, 231 s., ISBN 978-80-247-3516-0.

KÖNIG, Petr. *Rozpočet a politiky Evropské unie: příležitost pro změnu*. 2., aktualiz. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-011-9.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. *Účetnictví* (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. vyd. Praha: Grada, 2014. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4.

NOVOTNÍKOVÁ, Helena. *Dotační receptář: všechny dotace pohromadě v otázkách a odpovědích*. Vyd. 1. Praha: LexisNexis CZ, 2005. ISBN 80-86920-03-8.

PEKOVÁ, Jitka, Jaroslav PILNÝ a Marek JETMAR. *Veřejný sektor - řízení a financování*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-936-4.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2016*. Vyd. 22. Praha: Grada, 2016-. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.

VALDER, Antonín. *Účetnictví pro podnikatele v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2008, 392 s., ISBN 978-80-735-3388-1.

Právní předpisy:

České účetní standardy

IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

IAS 41 - Zemědělství

Interpretace Národní účetní rady

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 252/1997, o zemědělství

Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy ČR

Elektronické zdroje:

DRÁBKOVÁ, Zita. *ÚČTOVÁNÍ DOTACÍ* [online]. 2009 [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: <https://www.taxart.cz/files/%C3%9A%C4%8Dtov%C3%A1n%C3%AD%20dotac%C3%AD%20CAS%20x%20IFRS.pdf>

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *IFRS a jejich aplikace v zemědělství: Biologická aktiva užívaná k zemědělské činnosti (IAS 41)*. *Ucetnikavarna.cz* [online]. 2011 [cit. 2017-03-01]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d40629v50878-ifrs-a-jejich-aplikace-v-zemedelstvi/>

FUCHS, Jiří. *Program rozvoje venkova v novém programovém období 2014-2020. Dotační noviny* [online]. 2014 [cit. 2016-10-16]. Dostupné z: <http://dotacni-noviny.cz/program-rozvoje-venkova-v-novem-programovem-obdobi-2014-2020/>

KRAFTOVÁ, Ivana. *Dotace pro podnikatele a nevýdělečné organizace: odlišnosti v účtování dokončení*. *Ucetnikavarna.cz* [online]. 2012 [cit. 2017-03-08]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36726v46615-dotace-pro-podnikatele-a-nevydelece-organizace-odlisnosti-v/>

MLADEK, Robert. *Účtování podle IFRS*. *Ucetnikavarna.cz* [online]. 2011 [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/blog/detail-prispevku/articleid-870-uctovani-podle-ifrs/>

PETRLÍKOVÁ, Blažena. *Dotace ze státního rozpočtu a z rozpočtů územních samosprávných celků*. *Ucetnikavarna.cz* [online]. 2006 [cit. 2016-10-19]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8907v11723-dotace-ze-statniho-rozpocet-a-z-rozpocet-uzemnich-samosprav/?search_query=%24issue%3D34116

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Dotace v účetnictví*. *Danarionline.cz* [online]. 2011 [cit. 2017-03-06]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35801v45496-dotace-v-ucetnictvi/>

Internetové stránky organizací:

eagri.cz - Ministerstvo zemědělství

nur.cz - Národní účetní rada

pgrlf.cz - Podpůrný a garanční lesnický fond

szif.cz - Státní zemědělský a intervenční fond

uohs.cz - Úřad pro ochranu hospodářské soutěže

Zahraniční:

BURTON, F. Greg. a Eva K. JERMAKOWICZ. *International financial reporting standards: a framework-based perspective*. Routledge, 2015. ISBN 978-0-415-82762-1

MAHUTOVA, Silvia. *How to Account for Government Grants (IAS 20)* [online]. 2015 [cit. 2017-03-05]. Dostupné z: <http://www.ifrsbox.com/ias-20-government-grants/>

PKF INTERNATIONAL LTD. *Wiley IFRS 2015: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. United States: John Wiley & Sons, 2015. ISBN 978-1-118-88955-8.

RODGERS, C. P. *The law of nature conservation: property, environment, and the limits of law*. First edition. Oxford, United Kingdom: Oxford University Press, 2013. ISBN 0199543135.

Odborné časopisy:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Klasifikace biologických aktiv v účetnictví zemědělských podniků. *Účetnictví, daně a právo v zemědělství*. Praha: ASPI, 2009, XI, 2/2009. ISSN 1212-9453.

VOŠTA, Milan. Společná zemědělská politika EU a její aplikace v České republice. *Současná Evropa*, 2010. 2/2010, Praha: Oeconomica, ISSN 1804-1280.

Další:

Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2015 – „Zelená zpráva“, Ústav zemědělské ekonomiky a informací pod gescí Ministerstva zemědělství, 2016

Příručka pro žadatele 2016, Státní zemědělský intervenční fond, www.szif.cz, 2016

Program rozvoje venkova na období 2014-2020

Průvodce Operačním programem Rybářství 2014-2020

Abstrakt

Majorová, Jana. *Komparace přístupů k vykazování dotací*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 87 s., 2017.

Klíčová slova: dotace, specifika vykazování, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká právní úprava

Předložená diplomová práce je zaměřena na deskripci účtování a vykazování dotací a to především v podmínkách zemědělských podniků.

Práce se v teoretické části zabývá především způsobem jakým se dotace vykazují podle českých právních předpisů a posléze podle mezinárodně uznávaných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Praktická část zahrnuje analýzu rozdílů vykazování dotací mezi českou právní úpravou a mezinárodními standardy. Dále je proveden výzkum mapující dotační tituly využívané zemědělskými podniky v Plzeňském kraji. Další oblastí je demonstrace vlivu odlišného vykazování dotací na výsledek hospodaření, bilanční sumu a finanční analýzu.

Abstract

Majorová, Jana. *Comparison of approaches to reporting subsidies*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Plzeň, 87 pages, 2017.

Keywords: subsidy, reporting specifics, International Financial Reporting Standards, Czech legislation

The diploma thesis is focused on description of the accounting and reporting of subsidies, especially in the conditions of agricultural business.

In the theoretical part this thesis mainly concerns with the way in which subsidies are reported according to Czech legislation and then according to International Financial Reporting Standards IAS/IFRS. Practical part includes analysis of differences in reporting of subsidies between Czech legislation and International Financial Reporting Standards. Follows research which study subsidies used by agricultural companies in Pilsen Region. Another area is description of the effects of different reporting of subsidies on the profit, balance sheet and financial analysis.