

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

# **BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

2018

Adéla Swaczynová

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

**Fakulta financí a účetnictví**

katedra finančního účetnictví a auditingu

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



**Přijaté dotace v cizí měně a jejich  
zobrazení v účetnictví**

|                           |                     |
|---------------------------|---------------------|
| Autor bakalářské práce:   | Adéla Swaczynová    |
| Vedoucí bakalářské práce: | Ing. Tereza Gluzová |
| Rok obhajoby:             | 2018                |

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Přijaté dotace v cizí měně a jejich zobrazení v účetnictví“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 8. 5. 2018

.....

Adéla Swaczynová

## **Poděkování**

Chtěla bych poděkovat své vedoucí bakalářské práce Ing. Tereze Gluzové za odborné vedení, za pomoc a rady při zpracování této práce. Dále bych ráda poděkovala své rodině za jejich podporu při studiu.

## **Abstrakt**

Bakalářská práce se zabývá přijatými dotacemi v cizí měně a jejich zobrazení v účetnictví podnikatelských subjektů. V práci je popsáno, jak dotace fungují a jaké skutečnosti nastanou v účetnictví. Práce se zaměřuje na kurzové rozdíly, vznik nezpochybnitelného nároku na dotaci a povinnost dotaci vrátit. Dále se zaměřuje na způsoby zaúčtování dotace na provozní náklady a způsoby zaúčtování dotace na dlouhodobý majetek a jeho technické zhodnocení.

### **Klíčová slova**

Dotace, EU, interpretace, kurzové rozdíly, účetnictví

## **Abstract**

This bachelor's thesis deals with received subsidies in foreign currency and their interception in the accounting for entrepreneurs. It describes how subsidies work and which facts occur in accounting. It focuses on exchange rate differences, unquestionable entitlement to the subsidy and obligation to return the subsidy. It also focuses on the method of accounting for subsidy against operating costs and for subsidy related to long-term assets and their technical appreciation.

### **Keywords**

Subsidy, EU, interpretations, foreign exchange, accounting

# Obsah

|                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ÚVOD .....</b>                                                             | <b>1</b>  |
| <b>1 DOTACE V CIZÍ MĚNĚ .....</b>                                             | <b>2</b>  |
| 1.1 DOTACE POSKYTNUTÉ Z FONDŮ EU .....                                        | 3         |
| 1.1.1 <i>Jednotlivé ESI fondy a alokace prostředků</i> .....                  | 3         |
| 1.1.2 <i>Kontrola</i> .....                                                   | 5         |
| 1.2 ROZDĚLENÍ DOTACÍ .....                                                    | 6         |
| <b>2 ZACHYCENÍ TRANSAKČÍ V CIZÍ MĚNĚ V ÚČETNICTVÍ ČR .....</b>                | <b>7</b>  |
| 2.1 MĚNOVÝ KURZ.....                                                          | 7         |
| 2.1.1 <i>Kurz ČNB</i> .....                                                   | 7         |
| 2.1.2 <i>InforEuro kurz</i> .....                                             | 8         |
| 2.2 KURZOVÉ ROZDÍLY .....                                                     | 9         |
| 2.2.1 <i>Realizované a nerealizované kurzové rozdíly</i> .....                | 11        |
| <b>3 ZACHYCENÍ DOTACÍ V CIZÍ MĚNĚ V ÚČETNICTVÍ ČR .....</b>                   | <b>12</b> |
| 3.1 NEZPOCHYBNITELNÝ NÁROK NA PŘIJETÍ DOTACE.....                             | 12        |
| 3.1.1 <i>Vznik povinnosti vrátit dotaci</i> .....                             | 13        |
| 3.2 ČERPÁNÍ DOTACE V CIZÍ MĚNĚ.....                                           | 14        |
| 3.2.1 <i>Povinnost vrátit dotaci v cizí měně</i> .....                        | 15        |
| 3.3 DOTACE NA DLOUHODOBÝ MAJETEK V CIZÍ MĚNĚ .....                            | 17        |
| 3.4 DOTACE V CIZÍ MĚNĚ PŘIJATÁ NA VÍCE NEŽ JEDNO ÚČETNÍ OBDOBÍ .....          | 20        |
| <b>4 PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>                                                 | <b>22</b> |
| 4.1 SEZNÁMENÍ S DOTAČNÍM PROGRAMEM A ÚČETNÍ JEDNOTKOU.....                    | 22        |
| 4.1.1 <i>Klaster XYZ, z. s.</i> .....                                         | 23        |
| 4.1.2 <i>Měnové kurzy</i> .....                                               | 23        |
| 4.2 PŘÍKLAD NA ÚČTOVÁNÍ PROVOZNÍ DOTACE PŘIJATÉ NA VÍCE ÚČETNÍCH OBDOBÍ ..... | 25        |
| 4.3 PŘÍKLAD NA ÚČTOVÁNÍ PROVOZNÍ DOTACE PŘIJATÉ NA JEDNO ÚČETNÍ OBDOBÍ .....  | 28        |
| 4.4 PŘÍKLAD NA ÚČTOVÁNÍ DOTACE NA DLOUHODOBÝ MAJETEK .....                    | 30        |
| <b>ZÁVĚR .....</b>                                                            | <b>32</b> |
| <b>LITERATURA .....</b>                                                       | <b>34</b> |
| <b>SEZNAM GRAFŮ, SCHÉMAT A TABULEK.....</b>                                   | <b>36</b> |
| <b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>                                                     | <b>38</b> |

# Úvod

Tato bakalářská práce se věnuje problematice dotací v cizí měně a jejich účtování pro podnikatelské subjekty. Cílem bakalářské práce je představit problematiku dotací v cizí měně, přiblížit jejich chování a ukázat způsoby jejich zaúčtování.

Nejčastější poskytnutí dotace v cizí měně je určitě dotace z prostředků Evropské unie (dále jen EU). Z tohoto důvodu je úvodní část práce věnována právě fondům EU a stručně seznamuje s fungováním jejich systému.

Problematiku účtování o dotaci v cizí měně doprovází několik otazníků. Jedním z nich je právě ona cizí měna a vznik kurzových rozdílů. Celá druhá kapitola se zabývá právě kurzy a kurzovými rozdíly, které mohou v účetnictví nastat.

Druhým otazníkem je, kdy přesně začít o dotaci účtovat. Život dotace začíná již v naší hlavě, kde se zrodí nápad. Ten dále začneme rozvíjet, vytvářet k němu projekt a hledat zdroj prostředků. Avšak samotné vypracování projektu neznamená, že dotaci získáme. K jakému okamžiku tedy nastane moment, kdy musíme o dotaci účtovat? K problému byla vytvořena interpretace Národní účetní rady. V této práci se nachází ve třetí kapitole. Třetí kapitola se dále zabývá samotným účtováním dotace, jejím čerpáním a povinností dotaci vrátit, ať už se jedná o vrácení celé dotace nebo jen určité části.

Stěžejním tématem, kterému se v práci věnuji, je způsob zaúčtování. Na dotace v cizí měně byla vytvořena interpretace Národní účetní rady I-22. Interpretace se zabývá pouze jednou z možností účtování a to tak, že je závazek z dotace považován za korunový zdroj. V této interpretaci v části připomínek se Komora daňových poradců ČR domnívá, že i závazek z dotace by měl být považován za cizoměnový. Na tuto problematiku jsem narazila rovněž v knize RNDr. Petra Beránka, která následně posloužila jako jeden ze zdrojů ke zpracování bakalářské práce.

V poslední kapitole je na konkrétním příkladu ukázáno zaúčtování dotace provozní a zaúčtování dotace na dlouhodobý majetek oběma způsoby. Dále je porovnána situace, kdy kurz koruny posiluje nebo oslabuje.

# 1 Dotace v cizí měně

Slovo dotace pochází z latiny a znamená v překladu opatřit věnem či darem (Samuelson a Nordhaus, 2007).

Co se týče legislativy, pojem dotace je vysvětlen v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) (dále „zákon o rozpočtových pravidlech“) § 3 písm. a) takto: „(...) *peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel.*“

Pokud jde o účetnictví, nachází se vysvětlení dotace ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v § 47 odst. 6 v souvislosti s dlouhodobým majetkem: „(...) *Za dotaci se považují bezúplatná plnění, která se poskytují přímo nebo zprostředkovaně podle zvláštních právních předpisů ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, Národního fondu, ze státních fondů, z rozpočtů územních samosprávných celků na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění na stanovený účel ze zahraničí z prostředků Evropské unie nebo z veřejných rozpočtů cizího státu a granty poskytnuté podle zvláštního právního předpisu. Dotací se rovněž rozumí prominutí části poplatků, pokud to právní předpis umožňuje a příslušný orgán stanovil prominutou část poplatků za dotaci.*“

Další vymezení je ve vyhlášce č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. § 27 odst. 1 formuluje dotaci téměř stejně jako předchozí vyhláška. Vymezení je dále ještě rozšířeno a za dotaci se považuje zaniklý dluh, kdy o zániku rozhodl příslušný orgán.

Jestliže účetní jednotka obdrží dotaci v cizí měně, je povinna o ní účtovat podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále „zákon o účetnictví“).



## **1.1 Dotace poskytnuté z fondů EU**

Pokud subjekt získá dotaci v cizí měně, je s největší pravděpodobností poskytnuta z fondů Evropské unie. Česká republika, jelikož je členským státem EU od roku 2004, má možnost čerpat dotace z fondů EU (Vilamová, 2005).

Pravidla a možnosti čerpání souvisí s daným programovým obdobím. Pro programové období 2014–2020 je vyčleněno pět fondů, tzv. Evropské strukturální a investiční fondy (dále „ESI fondy“). Každý fond sponzoruje určitou oblast a snaží se o její rozvoj. Prostředky jsou subjektům poskytnuty, pokud vypracují kvalitní projekt, který je v souladu s cíli jednotlivých programů a pokud splňují všeobecné podmínky (Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, 2015a).

### **1.1.1 Jednotlivé ESI fondy a alokace prostředků**

Evropský fond pro regionální rozvoj (EFRR) – Z tohoto fondu jsou poskytovány dotace na vývoj, modernizaci, konkurenceschopnost a růst. Dále pak inovace a podpora podnikání nebo vytváření nových pracovních míst. Fond také financuje programy Evropské územní spolupráce (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015b).

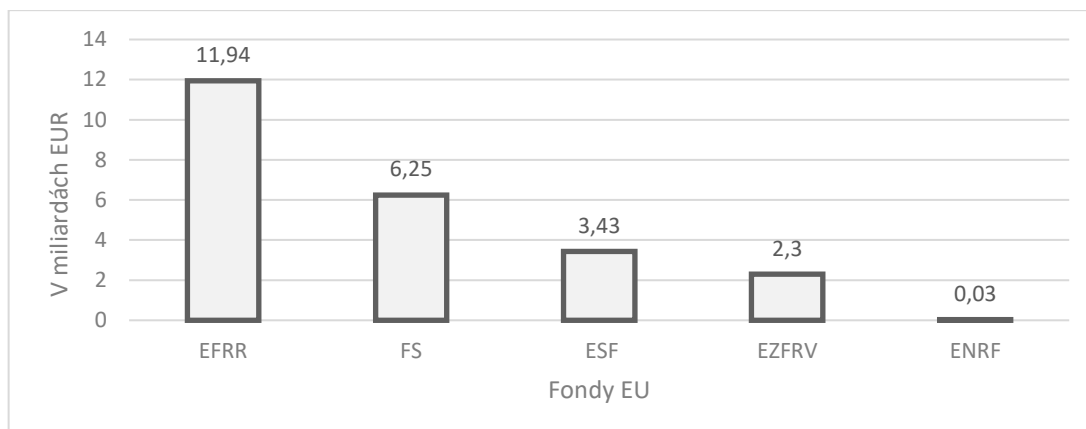
Fond soudržnosti (FS) – Fond podporuje zlepšení životního prostředí, například snížení energetické náročnosti, reagování na změnu klimatu nebo boj se znečištěným ovzduším. Velká část prostředků je také věnována pro zkvalitnění dopravy a stavbu silnic, dálnic, železnic atd. (Ministerstvo pro místní rozvoj 2015b).

Evropský sociální fond (ESF) – Cílem fondu je zvýšit zaměstnanost a vytvářet nová pracovní místa. Dalšími cíli jsou lepší úroveň vzdělání, vytváření nových studijních oborů a přizpůsobení se současné situaci na trhu práce (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015b).

Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova (EZFRV) – Účelem fondu je rozvíjet venkov, zlepšovat životní prostředí na venkově a zvýšit konkurenceschopnost zemědělství (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015b).

Evropský námořní a rybářský fond (ENRF) – V tomto fondu se nachází nejméně peněžních prostředků. Fond se snaží podporovat rybáře a rybolov (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015b).

Graf 1: Finanční prostředky pro programové období 2014-2020 a alokace do jednotlivých fondů



Zdroj: vlastní zpracování na základě Evropské strukturální a investiční fondy 2014-2020 v kostce

Dohromady získala Česká republika z fondů skoro 24 miliard eur. Z grafu č. 1 je patrné, že nejvíce peněžních prostředků bylo přiděleno fondu pro regionální rozvoj (EFRR), asi polovina celkové částky, téměř 12 miliard. Nejméně prostředků se pak nachází v námořním a rybářském fondu (ENRF) (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015b).

Za účelem efektivního využívání ESI fondů a naplňování strategie Evropa 2020<sup>1</sup> byla vytvořena tzv. Dohoda o partnerství. Tato dohoda analyzuje současnou situaci ČR, její rozvojové priority, potenciál, cíle a zobrazuje podrobné informace o přerozdělení finančních prostředků ESI fondů (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015a).

V následující tabulce jsou sepsány cíle EU. Tyto cíle jsou zařazeny do jednotlivých ESI fondů.

<sup>1</sup> Strategie EU, díky které se má Evropa stát nejvyspělejším hospodářským územím.

Tabulka 1: Tematické cíle EU a jejich zařazení do jednotlivých fondů

| Cíle                                                                                                                       | Fondy                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| 1. Posilování výzkumu, technologického rozvoje a inovací                                                                   | EFRR, EZFRV           |
| 2. Zlepšení přístupu k ICT, využití a kvality ICT                                                                          | EFRR                  |
| 3. Zvyšování konkurenceschopnosti malých a středních podniků                                                               | EFRR, EZFRV, ENRF     |
| 4. Podpora posunu směrem k nízkouhlíkovému hospodářství ve všech odvětvích                                                 | EFRR, EZFRV, FS       |
| 5. Podpora přizpůsobení se změně klimatu, předcházení rizikům a jejich řízení                                              | EFRR, EZFRV, FS       |
| 6. Zachování a ochrana životního prostředí a podpora účinného využívání zdrojů                                             | EFRR, ENRF, EZFRV, FS |
| 7. Podpora udržitelné dopravy a odstraňování překážek v klíčových síťových infrastrukturách                                | EFRR, FS              |
| 8. Podpora udržitelné a kvalitní zaměstnanosti a podpora mobility pracovních sil                                           | EFRR, EZFRV, ESF      |
| 9. Podpora sociálního začleňování a boj proti chudobě a diskriminaci                                                       | EFRR, EZFRV, ESF      |
| 10. Investice do vzdělávání, odborného vzdělávání, včetně odborné přípravy pro získání dovedností a do celoživotního učení | EFRR, EZFRV, ESF      |
| 11. Zvyšování institucionální kapacity veřejných orgánů a zúčastněných subjektů a zlepšování účinnosti veřejné správy      | EFRR, ESF             |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Evropské strukturální a investiční fondy 2014-2020 v kostce

V programovém období 2014-2020 byly stanoveny pro ČR tyto cíle a programy:

Tabulka 2: Operační programy 2014-2020 a cíle ČR

| Cíl I: Investice pro růst a zaměstnanost                     | Cíl II: Evropská územní spolupráce |
|--------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| Operační program Doprava                                     | Programy přeshraniční spolupráce   |
| Integrovaný regionální operační program                      | Programy nadnárodní spolupráce     |
| Operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost | Programy meziregionální spolupráce |
| Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání                  |                                    |
| Operační program Životní prostředí                           |                                    |
| Program rozvoje venkova                                      |                                    |
| Operační program Zaměstnanost                                |                                    |
| Operační program Technická pomoc                             |                                    |
| Operační program Praha – pól růstu                           |                                    |
| Operační program Rybářství                                   |                                    |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Evropské strukturální a investiční fondy 2014-2020 v kostce

### 1.1.2 Kontrola

Získání dotace doprovází její pečlivá kontrola. Účelem je zajistit, aby prostředky byly spotřebovány podle daných podmínek a správně. Veškeré výdaje musí

být vykázány v účetních dokladech. Kontrolu realizace projektu a finanční kontrolu provádí řídicí orgány (Vilamová, 2005).

Další povinností příjemců dotace je řádná publicita projektu. Náklady na publicitu se zahrnují do rozpočtu. Dále musí být projekt udržitelný na vymezenou dobu po jeho realizaci, většinou v rozmezí 5–10 let (Ministerstvo pro místní rozvoj, 2015a).

V případě, kdy příjemce nesplní dané podmínky, nemá právo na dotaci a bude povinen ji vrátit. Také může nastat situace, kdy nebudou spotřebovány veškeré finanční prostředky. V tomto případě musí subjekt vrátit nespotřebovanou část prostředků (Beránek, 2017).

## **1.2 Rozdělení dotací**

Jak vyplývá ze zákona o rozpočtových pravidlech, dotaci lze získat na stanovený účel. Podle účelu jejího využití se dělí do těchto kategorií (Děrgel, 2011):

- *Dotace na pořízení či technické zhodnocení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (investiční dotace)*
- *Dotace na provozní náklady (provozní dotace)*
- *Dotace na úhradu úroků, které se nezahrnují do pořízení nebo technického zhodnocení dlouhodobého majetku (finanční dotace)*

## 2 Zachycení transakcí v cizí měně v účetnictví ČR

Podle zákona o účetnictví musí účetní jednotky účtovat v peněžních jednotkách české měny. Pokud se jedná o položku, která je vyjádřena v cizí měně, účetní jednotka o ní musí účtovat v české měně a pokud zákon nařizuje, tak i v měně cizí. Zda o položce musí či nemusí být účtováno i v cizí měně, vysvětluje konkrétně § 4 odst. 12. Jednotlivé povinné položky jsou vypsány zde:

- *Pohledávky a závazky v cizí měně*
- *Podíly na obchodních korporacích v cizí měně*
- *Práva z cenných papírů a zaknihované cenné papíry v cizí měně*
- *Deriváty v cizí měně*
- *Ceniny v cizí měně*
- *Cizí měna*
- *Opravné položky a rezervy k majetku a závazkům, které jsou v cizí měně*

Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se v účetnictví použije konkrétní kurz v souladu se zákonem o účetnictví.

### 2.1 Měnový kurz

Účetní jednotky použijí u cizoměnových položek pro přepočítání na českou měnu kurz vyhlášený Českou národní bankou podle zákona o účetnictví.

V rámci dotací v cizí měně, konkrétně poskytnutých z fondů EU, se při vyúčtování nákladů použije kurz vyhlášený Evropskou centrální bankou tzv. InforEuro kurz (Beránek, 2017).

#### 2.1.1 Kurz ČNB

Česká národní banka vyhláší dva typy kurzů, podle zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance (Česká národní banka, nedatováno):

- *Kurz devizového trhu*
- *Kurz ostatních měn*

Kurz devizového trhu je vyhlášen každý pracovní den vždy po 14:30 hodině. Kurz ostatních měn se vyhláší poslední pracovní den kalendářního měsíce. Oba typy kurzů mají jinou metodiku výpočtu (Česká národní banka, nedatováno).

Zákon o účetnictví v § 24 určuje, jakým způsobem přepočítávat majetek a závazky v cizí měně na měnu českou. Níže jsou možnosti, které zákon povoluje.

Podle § 24 odst. 2 má ocenění probíhat k datu uskutečnění účetního případu. Použije se tedy kurz devizového trhu přímo v den, kdy nastal účetní případ. Tomuto kurzu se říká denní kurz.

Co se týče nákupu či prodeje cizí měny za českou měnu, § 24 odst. 6 umožňuje použít kurz, za který byl realizován nákup či prodej této měny.

Některé účetní jednotky mohou využít tzv. pevný kurz podle § 24 odst. 7. Pevný kurz si účetní jednotka stanoví svým vnitřním předpisem. Přesná pravidla pro určení kurzu jsou vymezena v zákoně. Nelze například použít vymyšlený kurz účetní jednotkou nebo použít kurz z minulého roku vyhlášený ČNB. Pevný kurz je použit na určité období, které ale nesmí přesáhnout účetní období. Pokud bude pevný kurz stanoven na kalendářní rok, pak se použije kurz vyhlášený ČNB pro první den v roce, což je 1. 1., avšak kvůli svátku, kdy se kurzy nevyhlašují, bude použit kurz z 31. 12. minulého roku. Při stanovení pevného kurzu na období jeden měsíc, bude každý první den v měsíci určen kurzem podle ČNB. Takový kurz bude po celý měsíc neměnný. „(...) Při používání pevného kursu může účetní jednotka tento kurs změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby; v případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být pevný kurs změněn vždy.“

Může nastat situace, kdy se k dané měně denní kurz nevyhlašuje. Situaci řeší § 24 odst. 9. V tomto případě se použije poslední známý kurz vyhlášený ČNB (např. kurz ostatních měn vyhlašovaný jednou za měsíc), nebo se nejdříve přepočítá hodnota na dolary či eura pomocí kurzu mezibankovního převodu a potom na českou měnu podle kurzu ČNB.

K datu účetní závěrky mají účetní jednotky povinnost použít denní kurz ČNB. Přitom nezáleží, zda byl v průběhu účetního období použit kurz pevný nebo denní.

### **2.1.2 InforEuro kurz**

InforEuro kurz je kurz vyhlašovaný Evropskou centrální bankou. Jedná se o kurz eura, kterým se přepočítávají výdaje při vyúčtování v souvislosti s dotacemi z EU. V případě, že budou výdaje z dotace hrazeny v jiné měně než eurech, musí být

přepočítány na eura tímto kurzem. Kurz je vyhlášován měsíčně vždy předposlední pracovní den v daném měsíci (Evropská komise, 2017).

Účetní jednotka získá dotaci v eurech, která se do účetnictví dostane přepočtem podle kurzu ČNB na koruny. Výdaje jednotka vede v korunách. Při vyúčtování výdajů se musí prostředky uvedené v účetnictví převést zpět na eura. V tento moment bude použit pro přepočet InforEuro kurz. V účetnictví se tento kurz neobjeví, tento přepočet slouží pouze poskytovateli dotace a zjišťuje, zda byli veškeré finanční prostředky z dotace použity. Jak píše Beránek (2017, s. 41): „*Tento kurz nesouvisí s účetnictvím a ani v případě, kdy náklady budou původně v eurech a v účetnictví budou přepočítávány na české koruny, se neobjeví.*“

## 2.2 Kurzové rozdíly

U majetku v cizí měně (např. pohledávky, ceniny, cenné papíry atd.) a závazků v cizí měně, které jsou popsány v § 4 odst. 12 zákona o účetnictví, vznikají kurzové rozdíly. Děje se tak na konci rozvahového dne v souvislosti s účetní závěrkou nebo v jiný okamžik, pokud se sestavuje účetní závěrka. Na příkladu cizoměnové pohledávky je níže uvedeno účtování kurzových rozdílů k rozvahovému dni.

Tabulka 3: Účtování cizoměnové pohledávky ke dni sestavení účetní závěrky

| Č. | Operace                                                | MD  | D   |
|----|--------------------------------------------------------|-----|-----|
| 1. | Počáteční zůstatek pohledávky                          | 31x |     |
| 2. | Kurzová ztráta vzniklá ke dni sestavení účetní závěrky | 563 | 31x |
| 3. | Kurzový zisk vzniklý ke dni sestavení účetní závěrky   | 31x | 663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Z tabulky vyplývá, pokud vznikne kurzový zisk, zaúčtuje se ve prospěch účtu 663 finanční výnosy proti účtu pohledávky 31x. Při vzniku kurzové ztráty se účtuje na vrub účtu 563 finanční náklady proti účtu 31x (Vyhláška č. 500/2000 Sb.).

Dále kurzové rozdíly vznikají i v průběhu účetního období, kdy se použije pro jeden konkrétní majetek či závazek více přepočítání. To platí pro jednotky, které používají denní kurz nebo pokud použijí kurz pevný, například pro období jednoho měsíce. Pohledávka vznikne v lednu, ale k jejímu splacení dojde až v březnu. Příkladem může být pohledávka v cizí měně. Ta se v okamžiku jejího vzniku přepočítá aktuálním kurzem na českou měnu. Splacení pohledávky však nastane až za nějakou

dobu, kdy už bude kurz jiný. Při splacení dojde k přepočítání novým kurzem. Díky tomu vznikne účetní jednotce ztráta nebo zisk. Účtování je zobrazeno v tabulce.

Tabulka 4: Účtování cizoměnové pohledávky v průběhu účetního období

| Č. | Operace                                              | MD  | D   |
|----|------------------------------------------------------|-----|-----|
| 1. | Vznik pohledávky k datu x                            | 31x | 60x |
| 2. | Splacení pohledávky k datu y (přepočet novým kurzem) | 221 | 31x |
| 3. | Kurzová ztráta vzniklá v průběhu účetního období     | 563 | 31x |
| 4. | Kurzový zisk vzniklý v průběhu účetního období       | 31x | 663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Kdy konkrétně v průběhu období rozdíly vznikají a kdy ne, definuje Český účetní standard pro podnikatele č. 006 Kursové rozdíly. Podle bodu 2.2. vznikají při:

- *Inkasu pohledávky a splnění peněžitého dluhu*
- *Postoupení a vkladu pohledávky*
- *Vzájemném započtení pohledávek*
- *Převzetí dluhu*
- *Úhradě úvěru nebo zápůjčky novým úvěrem nebo zápůjčkou*
- *Převodem záloh a závdavků na úhradu pohledávek a dluhů*

Podle bodu 2.3. Českého účetního standardu č. 006 nevznikají kurzové rozdíly při:

- *Oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele, pokud za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný*
- *Dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků, s výjimkou změny na Kč*
- *Splacení peněžitých vkladů do obchodních korporací*

V závislosti na poklesu či vzrůstu kurzu během účetního období bude vznikat kurzová ztráta či kurzový zisk. Stejná skutečnost bude mít jiný dopad na pohledávku a jiný na závazek. Pokud bude kurz CZK růst, na straně pohledávky vznikne kurzový zisk, kdežto u závazku vznikne kurzová ztráta. Při poklesu kurzu CZK nastane opačná situace. U pohledávky vznikne ztráta, u závazku vznikne zisk.



### **2.2.1 Realizované a nerealizované kurzové rozdíly**

Kurzové rozdíly, které v účetnictví vznikají, jsou buď realizované nebo nerealizované.

Za nerealizovaný kurzový rozdíl se považuje zisk či ztráta, např. z neuhrazené pohledávky či závazku, která vznikla přepočtem ke dni účetní závěrky. Realizovaným kurzovým rozdílem je např. zisk či ztráta z uhrazené pohledávky nebo závazku.

Základní myšlenkou tohoto dělení je podle Nejvyššího správního soudu (2012) v judikátu čj. 5 Afs 45/2011-94, zda vznikl kurzový rozdíl pouze přepočtem nebo vznikl skutečně. Pokud ještě nevznikl, není ani součástí daně z příjmu podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Ke zdanění má dojít, až když je zisk či ztráta zrealizována. Avšak výsledkové účtování nerealizovaných zisků je správné a je v souladu se zákonem o účetnictví.

Od 1. ledna 2014 došlo ke změně v zákoně o dani z příjmů konkrétně v § 23 odst. 1. Z něj vyplývá, že i nerealizované kurzové rozdíly mají být zahrnuty do základu daně (Sladkovský, 2013).

### **3 Zachycení dotací v cizí měně v účetnictví ČR**

Zachycení dotace v účetnictví doprovází několik problémů. Prvním z nich je, kdy nastává prvotní zobrazení v účetnictví. Pro tuto situaci byla vytvořena interpretace Národní účetní rady I-14.

Dalším problémem, který se již týká jen dotací v cizí měně je, kdy vzniká kurzový rozdíl. Jakým způsobem takovou dotaci účtovat a jak zachytit kurzové rozdíly je vyjádřeno v interpretaci I-22. V této interpretaci Národní účetní rada účtuje dotaci na straně pohledávky jak na korunový účet, tak na cizoměnový. Avšak na straně závazku považuje hodnotu za korunový zdroj, který již není veden v cizí měně. Komora daňových poradců ČR se v interpretaci I-22 v části připomínky domnívá, že i závazek by měl být veden v cizí měně.

Účetní jednotky mohou danou dotaci získat a spotřebovat v jednom účetním období. Častěji však dochází k tomu, že se dotace bude v účetnictví vyskytovat déle než jedno účetní období.

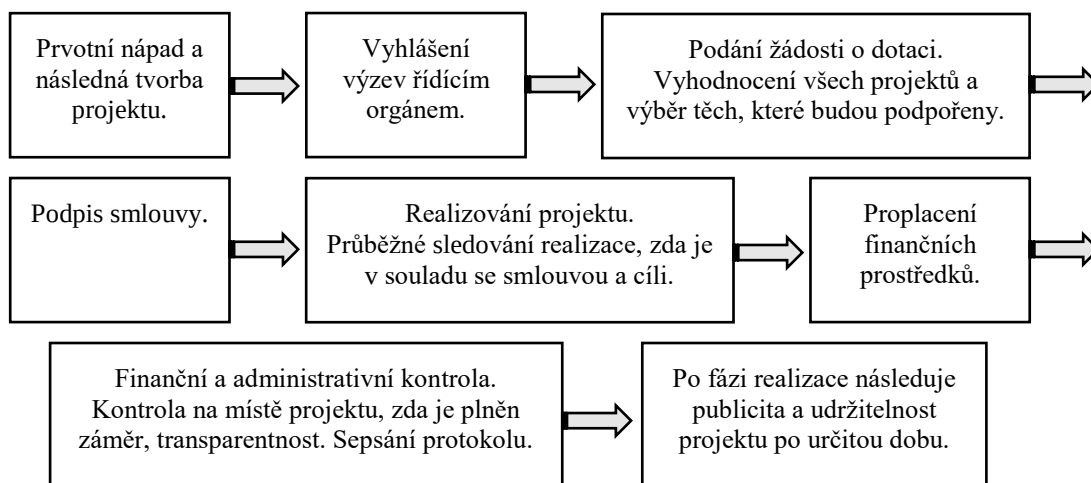
V neposlední řadě může dojít k tomu, že část nebo celá dotace bude muset být vrácena. Ať už z důvodu porušení podmínek nebo nespotřebování všech finančních prostředků. Způsob účtování je opět uveden v interpretaci I-22.

#### **3.1 Nezpochybnitelný nárok na přijetí dotace**

Zodpovězení otázky, kdy začít vykazovat pohledávku k dotaci v účetnictví, není tak úplně jednoduché. Podle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, musí účetní jednotky účtovat o skutečnostech nákladů a výnosů v období, kdy časově a věcně nastaly. Nezáleží na toku peněz, ale kdy ve skutečnosti náklad či výnos vznikl. Moment jistoty, že účetní jednotka dotaci opravdu získá, nelze přesně určit. U všech dotací se postupy, smlouvy a vyřizování liší. Z akruálního principu vyplývá, že nezáleží na finančním vypořádání dotace a penězích na bankovním účtu. Klíčový je okamžik, kdy se již nedá zpochybnit, že dotaci subjekt získá (Müllerová a Mejzlík, 2008).

V následujícím schématu je naznačeno, kterými fázemi subjekt musí projít, aby následně získal dotaci. Schéma se konkrétně týká dotací z fondů EU.

Schéma 1: Řetězec podmínek k získání dotace



Zdroj: vlastní zpracování na základě Abeceda fondů EU 2014-2020

Pokud se subjekt nachází v prvotní fázi, tvorba projektu, není ještě jisté, jestli dotaci získá. Musí projít výběrovým řízením, které provádí řídicí orgán. Když je projekt vybrán, sepíše se smlouva a následně se podepíše. Po podpisu smlouvy již vzniká příslib dotace. V tomto okamžiku je jisté, že subjekt dotaci získá, i když ještě nemá prostředky na bankovním účtu.

Finanční prostředky mohou být proplaceny tzv. Ex-ante, to znamená ještě před zjištěním skutečně vynaložených výdajů nebo Ex-post, proplacení již vynaložených výdajů (Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, 2015a).

Jak nezpochybnitelný nárok na dotaci zaúčtovat, je popsáno v Českých účetních standardech. V souladu s ČÚS č. 017 bod 3.7. se zaúčtuje na účtovou skupinu 37x (*Jiné pohledávky a závazky*) na stranu Má dáti a na účtovou skupinu 34x (*Zúčtování daní a dotací*) strana Dal.

### 3.1.1 Vznik povinnosti vrátit dotaci

Nesplnění podmínek ve smlouvě, nedodržení stanovených cílů nebo například špatná publicita mohou mít za následek to, že subjekt bude muset dotaci vrátit. Zde vzniká podobný problém jako u otázky, kdy vznikla pohledávka k dotaci a kdy o ní účtovat. Stejně se dá zeptat, kdy vznikl závazek k dotaci z důvodu porušení podmínek a kdy jej zaúčtovat (Müllerová a Mejzlík, 2008).

K problému se opět vyjadřuje Národní účetní rada v interpretaci I-14. Konkrétně odstavec 14 říká, že povinnost vrátit dotaci ovlivní výsledek hospodaření

v období, kdy skutečnost byla zjištěna a případ se neupravuje zpětně. Opět nezáleží na finančním vypořádání ani na důvodu, proč musela být dotace vrácena.

### 3.2 Čerpání dotace v cizí měně

Jak bylo řečeno v kapitole 3.1, účetní jednotka začne o dotaci účtovat v momentě, kdy bude stoprocentně jisté, že dotaci získá. Tato částka, vyjádřená v cizí měně, se přepočte denním nebo pevným kurzem v závislosti na tom, jaký kurz jednotka používá. Při přijetí finančních prostředků na bankovní účet provede příslušná banka přepočítání kurzem na české koruny. S největší pravděpodobností dojde k tomu, že kurz, při zaúčtování o nezpochybnitelném nároku a při příjmu peněžních prostředků na účet, bude odlišný. Proto zde bude vznikat kurzový zisk či kurzová ztráta. Kurzový rozdíl bude pouze u korunového vyjádření. Co se týče cizoměnového vyjádření, hodnota dotace bude stejná a žádný kurzový rozdíl nevznikne (Müllerová aj., 2011).

Veškeré provozní náklady spjaté s účelem, na který byla dotace poskytnuta, účetní jednotka eviduje na nákladový účet. Pokud bude částka provozních nákladů nižší než částka dotace, rozdíl těchto sum musí účetní jednotka vrátit. V případě, kdy budou provozní náklady vyšší nebo stejné jako částka dotace, prostředky navíc jednotka nedostane (Beránek, 2017).

V následující tabulce je zobrazena jedna z možností účtování o dotaci v rámci jednoho účetního období. To znamená, daná dotace je nárokována, přijata na bankovní účet a spotřebována v jednom účetním období a nedochází zde k přecenění na konci účetního období denním kurzem, vyhlašovaným ČNB.

Tabulka 5: Zaúčtování dotace podle NÚR v rámci jednoho účetního období

| Č. | Operace                                               | MD      | D       |
|----|-------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1. | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                      | 378     | 346     |
| 2. | Příjem peněžních prostředků z dotace na bankovní účet | 221     | 378     |
| 3. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně                 | 563/378 | 378/663 |
| 4. | Provozní náklady                                      | 5xx     | 321     |
| 5. | Zúčtování dotace na úhradu provozních nákladů         | 346     | 648     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě interpretace NÚR I-22

V tabulce č. 5 je ukázán způsob účtování podle Národní účetní rady a interpretace I-22. Účtová skupina 34x (*Zúčtování daní a dotací*, v tabulce konkrétně účet 346 – *Dotace ze státního rozpočtu*) je zde považována za korunový zdroj.

Po operaci č. 1 se hodnota na tomto účtu nemění a již se nijak neupravuje o kurzové zisky či ztráty. Podle Národní účetní rady se nejedná o závazek podle § 4 odst. 12 a § 24 odst. 6 zákona o účetnictví (tj. nejedná se o cizoměnový závazek). Pohledávkový účet č. 378 (*Jiné pohledávky*) se v závislosti s kolísáním kurzu mění a vzniká zde kurzový rozdíl.

V tabulce č. 6 je zobrazení účtování dotace, pokud by byl i účet 346 veden v cizí měně. Na tuto skutečnost poukázala v připomínkách interpretace I-22 Komora daňových poradců ČR. Podle Beránka (2017, s. 228): „*Národní účetní rada zde nevzala v úvahu skutečnost, že k úspěšnému naplnění dotačních podmínek nestačí utratit částku, kterou vypočítala, ale takovou částku, aby po přepočtu na původní cizí měnu pokryla přijaté prostředky.*“

Tabulka 6: Zúčtování dotace v rámci jednoho účetního období – účtování závazku v cizí měně

| Č. | Operace                                                                  | MD      | D       |
|----|--------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1. | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                                         | 378     | 346     |
| 2. | Příjem peněžních prostředků z dotace na bankovní účet                    | 221     | 378     |
| 3. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně                                    | 563/378 | 378/663 |
| 4. | Provozní náklady                                                         | 5xx     | 321     |
| 5. | Zúčtování dotace na úhradu provozních nákladů (přepočet kurzem)          | 346     | 648     |
| 6. | Kurzová ztráta/kurzový zisk (kolísání kurzu koruny během čerpání dotace) | 563/346 | 346/663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví

V operaci č. 5 je znázorněna situace, kdy jsou spotřebovány veškeré peněžní prostředky na cizoměnovém účtu 346, tzn. provozní náklady v operaci č. 4 jsou vyšší nebo rovny částce v operaci č. 5. Částka na účtu 346 je přepočítána kurzem ČNB a vzniká zde (v případě rozdílných částek) kurzový rozdíl.

### 3.2.1 Povinnost vrátit dotaci v cizí měně

Pokud nastane situace, kdy účetní jednotka nepokryje svými náklady celkovou částku dotace, nevyužitou část prostředků vrátí. Způsob účtování podle Národní účetní rady je následující:

Tabulka 7: Zaúčtování vrácení dotace podle NÚR (nespotřebovaná část)

| Č. | Operace                                                                   | MD      | D       |
|----|---------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1. | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                                          | 378     | 346     |
| 2. | Příjem peněžních prostředků z dotace na bankovní účet                     | 221     | 378     |
| 3. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně                                     | 563/378 | 378/663 |
| 4. | Provozní náklady                                                          | 5xx     | 321     |
| 5. | Zúčtování dotace na úhradu provozních nákladů                             | 346     | 648     |
| 6. | Vznik povinnosti vrátit část dotace (přepočet kurzem ztráta/kurzový zisk) | 563/346 | 346/663 |
| 7. | Vznik povinnosti vrátit část dotace                                       | 346     | 379     |
| 8. | Vrácení dotace (přepočet kurzem ztráta/kurzový zisk)                      | 563/379 | 379/663 |
| 9. | Vrácení dotace                                                            | 379     | 221     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě interpretace NÚR I-22

V tabulce č. 7 je klíčová operace č. 5. Ve fázi zúčtování se použije InforEuro kurz, pomocí kterého se zjistí část peněžních prostředků, která nebyla spotřebována. Nespotřebované peněžní prostředky na účtu 346 musí účetní jednotka vrátit. Při vzniku povinnosti vrátit dotaci (operace č. 6) dojde k přepočtení kurzem. Takto nově přepočtená částka může být buď nižší než zůstatek na účtu 346 (vznikne kurzový zisk) nebo vyšší než zůstatek na účtu 346 (vznikne kurzová ztráta). Z této částky se stane závazek, který je zaúčtován na účet 379 (*Jiné závazky*). Samotné vrácení dotace a odliv finančních prostředků nastane v jiný okamžik. Operace č. 8 bude opět přepočítána kurzem. Z důvodu odlišnosti kurzu v operaci č. 6 a 8 vznikne znovu kurzový rozdíl.

Způsob zaúčtování v případě, že závazek (účet 346) bude evidován v cizí měně, podle Beránka (2017):

Tabulka 8: Zaúčtování vrácení dotace (nespotřebovaná část) – účtování závazku v cizí měně

| Č. | Operace                                                                   | MD      | D       |
|----|---------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1. | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                                          | 378     | 346     |
| 2. | Příjem peněžních prostředků z dotace na bankovní účet                     | 221     | 378     |
| 3. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně                                     | 563/378 | 378/663 |
| 4. | Provozní náklady                                                          | 5xx     | 321     |
| 5. | Zúčtování dotace na úhradu provozních nákladů (přepočet kurzem)           | 346     | 648     |
| 6. | Vznik povinnosti vrátit část dotace (přepočet kurzem ztráta/kurzový zisk) | 563/346 | 346/663 |
| 7. | Vrácení dotace (přepočet kurzem ztráta/kurzový zisk)                      | 563/346 | 346/663 |
| 8. | Vrácení dotace                                                            | 346     | 221     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví

Pokud v operaci č. 4, budou provozní náklady nižší, než přepočtená částka kurzem na účtu 346 v operaci 5, vznikne povinnost vrátit tyto nespoteřované prostředky. Kvůli odlišnosti kurzů v operacích 6 a 7 bude vznikat kurzový rozdíl.

Jiným důvodem pro vrácení dotace je porušení podmínek ve smlouvě. V tomto případě bude muset účetní jednotka vrátit celou částku dotace, v lepším případě jen část. Účtování vrácení celé dotace (již není znázorněn celý postup zaúčtování dotace, pouze lišící se část od tabulky č. 7):

Tabulka 9: Povinnost vrátit celou částku dotace při nesplnění podmínek

| Č.  | Operace                                                                    | MD        | D       |
|-----|----------------------------------------------------------------------------|-----------|---------|
| 6.  | Rozhodnutí o vrácení dotace z důvodu porušení podmínek                     | 5xx (648) | 346     |
| 7.  | Vznik povinnosti vrátit celou dotaci (přepočet kurzem ztráta/kurzový zisk) | 563/346   | 346/663 |
| 8.  | Vznik povinnosti vrátit dotaci                                             | 346       | 379     |
| 9.  | Vrácení dotace (přepočet kurzem ztráta/kurzový zisk)                       | 563/379   | 379/663 |
| 10. | Vrácení dotace                                                             | 379       | 221     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě interpretace NÚR I-22

V celém účtování o vrácení dotace při nesplnění podmínek se liší pouze operací č. 6 oproti účtování vrácení dotace z důvodu jejího nevyčerpání. Navíc se ještě účtuje o rozhodnutí o vrácení dotace z důvodu porušení podmínek. Zbytek je stejný jako u vrácení části dotace z důvodu nečerpání prostředků (tabulka č. 7).

### 3.3 Dotace na dlouhodobý majetek v cizí měně

Dotace na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a jeho technické zhodnocení se považuje za investiční dotaci. Podle vyhlášky č. 500/2000 Sb. v § 47 odst. 6 se ocenění dlouhodobého majetku a jeho technického zhodnocení „*sníží o dotaci na pořízení majetku a o dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku (...)*“. Pro podnikatelské subjekty to znamená, že při zařazení majetku do užívání se nepoužije plná pořizovací cena majetku, ale cena snížená o částku dotace.

Daný majetek se dále odepisuje ze snížené ceny. V případě, že by hodnota majetku díky dotace klesla pod hodnotu dlouhodobého majetku, kterou si účetní jednotka zvolí, lze tento majetek jednorázově odepsat a dále uvést na podrozvahovém účtu. Pokud účetní jednotka chce majetek dále uvádět jako dlouhodobý, nemusí jej z této skupiny vyřazovat (Müllerová a Mejzlík, 2008).

U investiční dotace může dojít k různým situacím. První z nich je, kdy účetní jednotka ví o nároku na dotaci předem. Zaúčtuje tedy nezpochybnitelný nárok na dotaci a až poté pořídí majetek a sníží jeho cenu o dotaci. Majetek začne odepisovat již ze snížené ceny.

Tabulka 10: Účtování investiční dotace – případ č. 1

| Č. | Operace                                            | MD      | D       |
|----|----------------------------------------------------|---------|---------|
| 1. | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 378     | 346     |
| 2. | Pořízení majetku                                   | 042     | 321     |
| 3. | Snížení pořizovací ceny majetku (použití dotace)   | 346     | 042     |
| 4. | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 221     | 378     |
| 5. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně              | 563/378 | 378/663 |
| 6. | Zařazení majetku do provozu                        | 022     | 042     |
| 7. | Odpisy                                             | 551     | 082     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví

Pořizovací cena majetku se snížila o celou částku na účtu 346. Jelikož dané události nastaly v tomto pořadí, účtování je poměrně jednoduché. Majetek je odepisován až po snížení o dotaci.

V případě evidování závazku v cizí měně vypadá účtování následovně:

Tabulka 11: Účtování investiční dotace – případ č. 1 (závazek v cizí měně)

| Č. | Operace                                                           | MD      | D       |
|----|-------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 1. | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                                  | 378     | 346     |
| 2. | Pořízení majetku                                                  | 042     | 321     |
| 3. | Snížení pořizovací ceny majetku (použití dotace, přepočet kurzem) | 346     | 042     |
| 4. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při použití dotace                    | 563/346 | 346/663 |
| 5. | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet                | 221     | 378     |
| 6. | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně                             | 563/378 | 378/663 |
| 7. | Zařazení majetku do provozu                                       | 022     | 042     |
| 8. | Odpisy                                                            | 551     | 082     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví

V tabulce 11 při použití dotace v operaci č. 3, se částka na účtu 346 přepočte kurzem. Takto změněná hodnota o kurz bude odečtena od pořizovací ceny majetku.

Může nastat situace, kdy jednotka zaúčtuje majetek, začne jej odepisovat, ale o dotaci se v účetnictví zmíní až po těchto operacích. Důvodem je buď chybné zaúčtování, tzn. účetní jednotka zapomene účtovat o dotaci v momentě, kdy vznikl nezpochybnitelný nárok na dotaci, nebo tento nezpochybnitelný nárok nastane později,



již po uvedení majetku do provozu. Způsob účtování je popsán v interpretaci Národní účetní rady I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek.

Účetní jednotka dostatečně přesně nevěděla, zda vznikne nezpochybnitelný nárok na dotaci. Dotaci získala až po uvedení majetku do účetnictví:

Tabulka 12: Účtování investiční dotace – případ č. 2

| Č.      | Operace                                            | MD      | D       |
|---------|----------------------------------------------------|---------|---------|
| Rok X   |                                                    |         |         |
| 1.      | Pořízení majetku                                   | 042     | 321     |
| 2.      | Zařazení majetku do účetnictví                     | 022     | 042     |
| 3.      | Odpisy                                             | 551     | 082     |
| Rok X+1 |                                                    |         |         |
| 1.      | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 378     | 346     |
| 2.      | Zúčtování dotace (snížení pořizovací ceny)         | 346     | 022     |
| 3.      | Oprava oprávek                                     | 082     | 551     |
| 4.      | Odpisy                                             | 551     | 082     |
| 5.      | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 221     | 378     |
| 6.      | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně              | 563/378 | 378/663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě interpretace NÚR I-27

V případě správného vykázání dotace v účetnictví účetní jednotka pouze sníží hodnotu majetku o přijatou dotaci a sníží oprávk (podle operace č. 3 v roce X+1). Další odepisování majetku bude již ze snížené hodnoty na účtu 022 (operace č. 4).

Účetní jednotka nezaúčtovala nezpochybnitelný nárok na dotaci, i když měla:

Tabulka 13: Účtování investiční dotace – případ č. 3

| Č.      | Operace                                            | MD      | D       |
|---------|----------------------------------------------------|---------|---------|
| Rok X   |                                                    |         |         |
| 1.      | Pořízení majetku                                   | 042     | 321     |
| 2.      | Zařazení majetku do účetnictví                     | 022     | 042     |
| 3.      | Odpisy                                             | 551     | 082     |
| Rok X+1 |                                                    |         |         |
| 1.      | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 378     | 346     |
| 2.      | Zúčtování dotace (snížení pořizovací ceny)         | 346     | 022     |
| 3.      | Oprava oprávek                                     | 082     | 426     |
| 4.      | Odpisy                                             | 551     | 082     |
| 5.      | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 221     | 378     |
| 6.      | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně              | 563/378 | 378/663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě interpretace NÚR I-27

Při opravě významné účetní chyby, účtují jednotky tuto chybu proti účtové skupině 42x (*Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření*) konkrétně na účet 426 (*Jiný výsledek hospodaření minulých let*) (Müllerová a Mejzlík, 2013).

### 3.4 Dotace v cizí měně přijatá na více než jedno účetní období

Účetní jednotka získá dotaci na provozní náklady, kterou bude čerpat déle než jen jedno účetní období. Jednotka dostane peněžní prostředky na bankovní účet v jednom období, ale provozní náklady budou zaúčtovány postupně. Část nákladů bude využita v roce X a druhá část v roce X+1.

Tabulka 14: Účtování dotace v cizí měně na více účetních období

| Č.      | Operace                                            | MD      | D       |
|---------|----------------------------------------------------|---------|---------|
| Rok X   |                                                    |         |         |
| 1.      | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 378     | 346     |
| 2.      | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 221     | 378     |
| 3.      | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně              | 563/378 | 378/663 |
| 4.      | Provozní náklady                                   | 5xx     | 321     |
| 5.      | Použití dotace                                     | 346     | 648     |
| Rok X+1 |                                                    |         |         |
| 1.      | Provozní náklady                                   | 5xx     | 321     |
| 2.      | Zúčtování dotace na úhradu provozních nákladů      | 346     | 648     |

Zdroj: vlastní zpracování na základě NÚR I-22

V následující tabulce je ukázán postup, kdy je závazek z dotace v cizí měně. V operaci č. 6 je proveden pouze „odhad“, přepočet kurzem je proveden podle aktuálního kurzu ČNB. Vznikne tedy průběžná ztráta či zisk za rok X. Tento postup a zjištění průběžného kurzového rozdílu, by mohl vyjadřovat zásadu opatrnosti<sup>2</sup> (Beránek, 2017).

<sup>2</sup> Jeden z principů v účetnictví, podle kterého se do účetnictví zanášejí veškerá rizika a ztráty, i když k nim ještě nedošlo nebo není známá jejich přesná hodnota. Vždy bychom měli počítat s tou nejhorší variantou (Skálová aj. 2017).

Tabulka 15: Účtování dotace v cizí měně na více účetních období – závazek v cizí měně

| Č.    | Operace                                                                  | MD      | D       |
|-------|--------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| Rok X |                                                                          |         |         |
| 1.    | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                                         | 378     | 346     |
| 2.    | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet                       | 221     | 378     |
| 3.    | Kurzová ztráta/zisk při směně                                            | 563/378 | 378/663 |
| 4.    | Provozní náklady                                                         | 5xx     | 321     |
| 5.    | Použití dotace                                                           | 346     | 648     |
| 6.    | Kurzová ztráta/kurzový zisk (kolísání kurzu koruny během čerpání dotace) | 563/346 | 346/663 |

|         |                                                                          |         |         |
|---------|--------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| Rok X+1 |                                                                          |         |         |
| 1.      | Provozní náklady                                                         | 5xx     | 321     |
| 2.      | Zúčtování dotace na úhradu provozních nákladů                            | 346     | 648     |
| 3.      | Kurzová ztráta/kurzový zisk (kolísání kurzu koruny během čerpání dotace) | 563/346 | 346/663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví

Může dojít k situaci, kdy nezpochybnitelný nárok na dotaci vznikne v jednom účetním období, ale finanční prostředky budou získány v jiném účetním období. Zaúčtování tohoto případu je podle NÚR následující:

Tabulka 16: Nárok na dotaci v jednom období a získání peněžních prostředků v jiném období

| Č.    | Operace                                | MD      | D       |
|-------|----------------------------------------|---------|---------|
| Rok X |                                        |         |         |
| 1.    | Nezpochybnitelný nárok na dotaci       | 378     | 346     |
| 2.    | Provozní náklady                       | 5xx     | 321     |
| 3.    | Použití dotace                         | 346     | 648     |
| 4.    | Přepočet k rozvahovému dni ztráta/zisk | 563/378 | 378/663 |

|         |                                                    |         |         |
|---------|----------------------------------------------------|---------|---------|
| Rok X+1 |                                                    |         |         |
| 1.      | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 221     | 378     |
| 2.      | Kurzová ztráta/kurzový zisk při směně              | 563/378 | 378/663 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě NÚR I-22

## 4 Praktická část

Co se týče dotací, existuje velké množství různých variant pro jejich poskytování. Veškeré podmínky jsou uvedeny v příslušné smlouvě, kterou příjemce dotace obdrží a podepíše. Příklad v praktické části se bude týkat dotace z EU, kde se ve většině případů jednotka setká s InforEuro kurzem při vyúčtování nákladů. Zobrazení různých forem zaúčtování a jejich dopadů na výsledek hospodaření je ukázáno na provozní dotaci na více účetních období, provozní dotaci na jedno účetní období a investiční dotaci. Pro každý druh dotace je pak ještě ukázán dopad při oslabení koruny a posílení koruny.

### 4.1 Seznámení s dotačním programem a účetní jednotkou

Pro praktickou část byl vybrán operační program Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost (poskytovatel EU) konkrétně program Spolupráce. Cílem tohoto programu je vytváření klastrů<sup>3</sup> malých a středních podniků a podpora společných výzkumů a inovačních aktivit, které posílí rozvoj ekonomiky (Thýnová, nedatováno).

Níže je tento program detailně popsán:

Tabulka 17: Podmínky pro dotační program Spolupráce

|                                           |                                                                                                                                 |                                                                 |                                                                                                  |                 |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Podporované aktivity                      | Klastry<br>1. Kolektivní výzkum<br>2. Sdílená infrastruktura<br>3. Internacionalizace klastru<br>4. Rozvoj klastrové organizace |                                                                 | Technologické platformy<br>1. Koordinační činnost<br>2. Rozvoj oboru a technologických platforem |                 |
| Pro koho je program určen                 | Malé podniky                                                                                                                    | Střední podniky                                                 | Malé podniky                                                                                     | Střední podniky |
| Výše dotace                               | 500 000 Kč až 40 000 000 Kč                                                                                                     |                                                                 | 500 000 Kč až 5 000 000 Kč                                                                       |                 |
| Výše dotace na úhrada způsobilých nákladů | Pro bod 1:<br>45 % - 70 %<br>Pro bod 2 až 4:<br>Až 50 % nákladů                                                                 | Pro bod 1:<br>35 % - 60 %<br>Pro bod 2 až 4:<br>Až 50 % nákladů | Pro body 1 a 2:<br>Až 75 % způsobilých nákladů                                                   |                 |
| Obor podnikání                            | Zpracovatelský průmysl, Technologie, Věda a výzkum, IT a telekomunikace, Vzdělávání                                             |                                                                 |                                                                                                  |                 |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Informační portál o dotacích pro podnikatele OPPIK

<sup>3</sup> Klastř je skupina tří a více odvětvově nebo průřezově stejně zaměřených podnikatelských subjektů, které jsou vzájemně nezávislé (Thýnová, nedatováno).

#### 4.1.1 Klastř XYZ, z. s.

Klastř XYZ, z. s. (dále jen „XYZ“) využil vyhlášené výzvy pro program Spolupráce.

Tabulka 18: Údaje o dotaci pro XYZ

|                              |                                                                                                                 |
|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Název projektu               | Rozvoj a posílení zahraniční spolupráce Klastř XYZ v oblasti inteligentních technologií a energetických systémů |
| Zařazení aktivity            | Internacionalizace klastř                                                                                       |
| Realizace                    | 1. 4. 2016 – 31. 3. 2018                                                                                        |
| Celkový rozpočet (plánovaný) | 7 776 356 Kč                                                                                                    |
| Dotace (plánovaná)           | 3 888 178 Kč                                                                                                    |

Zdroj: vlastní zpracování

Tímto projektem chce společnost podpořit internacionalizaci klastř. Získá tedy z EU dotaci ve výši 50 % veškerých provozních nákladů, což odpovídá částce 3 888 178 Kč. Všechny náklady spojené s dotací musí být zvlášť na jednom nákladovém samostatném účtu. Účetní jednotka používá denní kurz.

#### 4.1.2 Měnové kurzy

Ve fázi, kdy jednotka pouze plánuje výši provozních nákladů a tyto náklady si naplánuje v jiné měně než eurech (např. v Kč), musí tuto sumu přepočítat na eura. Pokud není ve smlouvě uvedeno, jaký kurz musí účetní jednotka použít, zvolí si jej sama podle uvážení. Může být tedy použit například aktuální kurz vyhlášený ČNB.

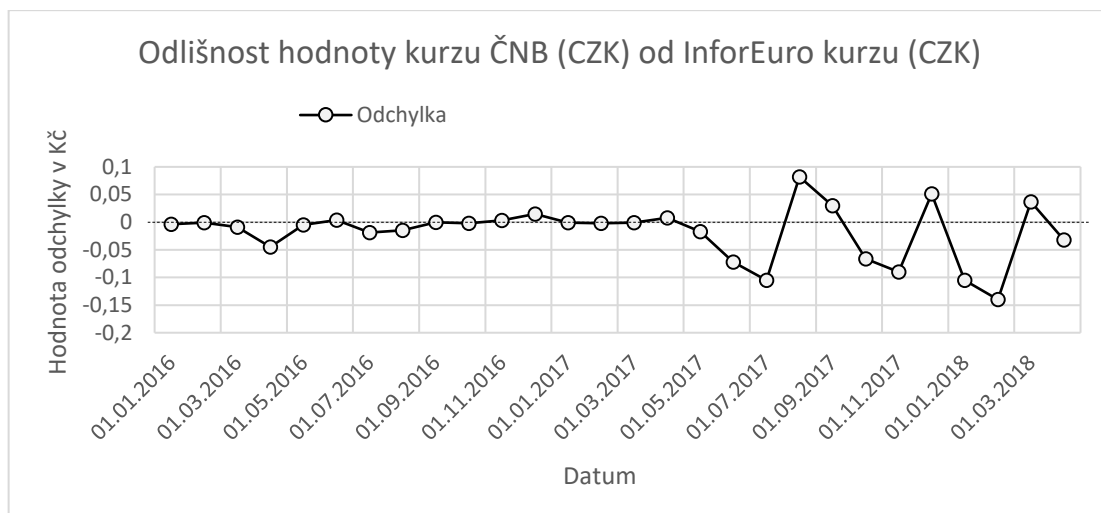
V momentě, kdy přijdou peněžní prostředky (v eurech) z dotace na bankovní účet, konkrétní banka použije k přepočtu svůj aktuální kurz. XYZ má účet (vedený v korunách) u Raiffeisenbank.

Jak již bylo řečeno v kapitole 2.1.2, InforEuro kurz se použije pro vyúčtování již prokázaných nákladů souvisejících s dotací. Konkrétní jednotka XYZ použije InforEuro kurz platný pro měsíc, ve kterém došlo k předložení vyúčtování.

Dojde tedy k použití několika různých kurzů u přepočtení provozních nákladů, což povede ke vzniku kurzového rozdílu.

Rozdíl mezi hodnotou kurzu ČNB od InforEuro kurzu je znázorněn v následujícím grafu:

Graf 2: Odchylka kurzu ČNB (CZK) a InforEuro kurzu (CZK)



Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhlášeného kurzu ČNB a InforEuro kurzu

Černá křivka v grafu ukazuje, jak moc se kurz ČNB odchyloval od InforEuro kurzu. Pokud je hodnota odchylky 0, pak byl InforEuro kurz stejný jako kurz ČNB. Jestliže dosahuje odchylka záporných hodnot, pak byl kurz (CZK) vyhlášený ČNB nižší než kurz (CZK) vyhlášený Evropskou komisí. Z grafu č. 2 je patrné, že dané kurzy se od sebe liší maximálně ve výši desetín. Od poloviny roku 2017 došlo k větším rozdílům mezi oběma kurzy. Detailní popis hodnot je k nahlédnutí v příloze č. 2. V této příložené tabulce jsou zaznamenány kurzy vyhlášené Evropskou komisí, daný kurz platí na celý měsíc. Dále je znázorněna hodnota kurzu ČNB vždy pro první den v daném měsíci.

Vybraná účetní jednotka (XYZ) má podle svých naplánovaných výdajů dostat dotaci na náklady ve výši 3 888 178 Kč. Pro přepočet na eura použije aktuální kurz ČNB (k 1. 2. 2016), který činí 27,02 Kč za euro. Eurová hodnota dotace bude činit 143 900 euro. Tato částka bude proplacena na bankovní účet jednotky. Příslušná banka provede v den příchodu peněz na účet (ke kterému dojde 1. 4. 2016) přepočet kurzem z eur na koruny za 26,341 Kč za euro.

Vyúčtování již prokázaných provozních nákladů, které vznikly ve spojitosti s dotací, bude provedeno InforEuro kurzem pro březen 2018, který činí 25,398 Kč za euro.

## 4.2 Příklad na účtování provozní dotace přijaté na více účetních obdobích

Informace potřebné k příkladu:

Tabulka 19: Údaje potřebné k příkladu – provozní dotace na více období

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Závazný příslib dotace           | 5. 2. 2016        |
| Peněžní prostředky na účtu       | 1. 4. 2016        |
| Kurz Raiffeisenbank k 1. 4. 2016 | 26,341 Kč za euro |
| Kurz ČNB k 31. 12. 2016          | 27,020 Kč za euro |
| Kurz ČNB k 31. 12. 2017          | 25,525 Kč za euro |
| Kurz ČNB k 31. 3. 2018           | 25,430 Kč za euro |
| InforEuro kurz k 31. 3. 2018     | 25,398 Kč za euro |

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta 1 – zaúčtování dotace podle interpretace I-22:

Tabulka 20: Účtování podle I-22 – provozní dotace na více období

| Č.                      | Datum        | Operace                                               | Částka v eurech | Částka v Kč | MD  | D   |
|-------------------------|--------------|-------------------------------------------------------|-----------------|-------------|-----|-----|
| Rok 2016                |              |                                                       |                 |             |     |     |
| 1.                      | 5. 2. 2016   | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                      | 143 900         | 3 888 178   | 378 | 346 |
| 2.                      | 1. 4. 2016   | Příjem peněžních prostředků z dotace na bankovní účet | 143 900         | 3 790 469,9 | 221 | 378 |
| 3.                      | 1. 4. 2016   | Kurzová ztráta                                        |                 | 97 708,1    | 563 | 378 |
| 4.                      |              | Provozní náklady                                      |                 | 1 456 378   | 5xx | 321 |
| 5.                      | 31. 12. 2016 | Použití dotace                                        |                 | 1 456 378   | 346 | 648 |
| VH 2016 = – 97 708,1 Kč |              |                                                       |                 |             |     |     |
| Rok 2017                |              |                                                       |                 |             |     |     |
| 1.                      |              | Provozní náklady                                      |                 | 1 965 425   | 5xx | 321 |
| 2.                      | 31. 12. 2017 | Použití dotace                                        |                 | 1 965 425   | 346 | 648 |
| VH 2017 = 0 Kč          |              |                                                       |                 |             |     |     |
| Rok 2018                |              |                                                       |                 |             |     |     |
| 1.                      |              | Provozní náklady                                      |                 | 467 300     | 5xx | 321 |
| 2.                      | 31. 3. 2018  | Použití dotace                                        |                 | 466 375     | 346 | 648 |
| VH 2018 = – 925 Kč      |              |                                                       |                 |             |     |     |

Zdroj: vlastní zpracování

Vyúčtování proběhne 31. 3. 2018. Dojde k sečtení všech uznatelných nákladů v Kč, což je částka 3 889 103 Kč. Ta se převede InforEuro kurzem na eura. Eurová hodnota nákladů bude 153 126 eur. Účetní jednotka spotřebovala celou dotaci, tudíž jí nevzniká povinnost dotaci vrátit.

Varianta 2 – zaúčtování dotace, pokud by byl účet 346 považován za cizoměnový:

Tabulka 21: Účtování, kdy je závazek považován za cizoměnový – provozní dotace na více období

| Č.                      | Datum        | Operace                                            | Částka<br>v eurech | Částka v<br>Kč | MD  | D   |
|-------------------------|--------------|----------------------------------------------------|--------------------|----------------|-----|-----|
| Rok 2016                |              |                                                    |                    |                |     |     |
| 1.                      | 5. 2. 2016   | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 143 900            | 3 888 178      | 378 | 346 |
| 2.                      | 1. 4. 2016   | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 143 900            | 3 790 469,9    | 221 | 378 |
| 3.                      | 1. 4. 2016   | Kurzový rozdíl                                     |                    | 97 708,1       | 563 | 378 |
| 4.                      |              | Provozní náklady                                   |                    | 1 456 378      | 5xx | 321 |
| 5.                      | 31. 12. 2016 | Použití dotace                                     | 53 900             | 1 456 378      | 346 | 648 |
| 6.                      | 31. 12. 2016 | Kurzový rozdíl                                     |                    | 0              |     |     |
| VH 2016 = – 97 708,1 Kč |              |                                                    |                    |                |     |     |
| Rok 2017                |              |                                                    |                    |                |     |     |
| 1.                      |              | Provozní náklady                                   |                    | 1 965 425      | 5xx | 321 |
| 2.                      | 31. 12. 2017 | Použití dotace                                     | 77 000             | 1 965 425      | 346 | 648 |
| 3.                      | 31. 12. 2017 | Kurzový rozdíl                                     |                    | 134 550        | 346 | 663 |
| VH 2017 = 134 550 Kč    |              |                                                    |                    |                |     |     |
| Rok 2018                |              |                                                    |                    |                |     |     |
| 1.                      |              | Provozní náklady                                   |                    | 467 300        | 5xx | 321 |
| 2.                      | 31. 3. 2018  | Použití dotace                                     | 13 000             | 330 590        | 346 | 648 |
| 3.                      | 31. 3. 2018  | Kurzový rozdíl                                     |                    | 1 235          | 346 | 663 |
| VH 2018 = – 135 475 Kč  |              |                                                    |                    |                |     |     |

Zdroj: vlastní zpracování

V dubnu 2016 vznikl účetní jednotce kurzový rozdíl pouze na účtu 378, který vznikl z důvodu odlišnosti kurzu použitého při plánovaném rozpočtu a kurzu Raiffeisenbank. Tato část se u obou variant účtování neliší.

K rozvahovému dni (31. 12. 2016) došlo u varianty 2 k přecenění účtu 346 kurzem ČNB. Byl zjištěn průběžný stav nákladů v eurech (53 900 eur). Jelikož byl tento kurz shodný s kurzem použitým pro plánovaný rozpočet, ke kurzovému rozdílu nedošlo a obě varianty vyšly se stejným výsledkem hospodaření.

V roce 2017 došlo k výraznému posílení koruny. Kurz CZK se snížil téměř o 1,50 Kč. Jelikož v první variantě se s kurzovým rozdílem nepočítá, výsledek hospodaření dotace nijak neovlivní. V druhé variantě už k přepočtení kurzem dojde. Díky výraznému posílení koruny vznikne v roce 2017 zisk ve výši 134 550 Kč.



Při posílení koruny dojde vždy u varianty 2 k vyššímu výsledku hospodaření než u varianty 1. Důvodem je snížení nákladů na účtu 346 z důvodu přecenění.

V posledním roce koruna opět posílila. Ve variantě jedna dojde k dočerpání všech prostředků na účtu 346, zbylé náklady ve výši 925 Kč dotace nestačila pokrýt. U druhé varianty, z důvodu přecenění, dotace nestačí pokrýt náklady v částce 136 710 Kč. Dále zde vznikne kurzový zisk kvůli posílení koruny. V posledním roce při posílení koruny bude vždy výsledek hospodaření v druhé variantě nižší než v první variantě.

I když hospodářské výsledky byly v obou variantách rozdílné, celková ztráta z dotace bude v součtu všech účetních období vždy stejná. Změní se však rozložení této částky mezi kurzovým rozdílem a dále náklady, které dotace nepokryla.

V případě oslabení koruny by hodnoty výsledků hospodaření u varianty 1 zůstaly stejné jako při posílení koruny. V závislosti na kurzu by se měnil pouze účet 378. U druhé varianty by došlo v letech 1 až X k nižšímu výsledku hospodaření než u varianty první a v posledním roce k vyššímu výsledku hospodaření. Shrnutí výsledků při posílení a oslabení koruny jsou v následující tabulce<sup>4</sup>:

Tabulka 22: Výsledky příkladu – provozní dotace na více období

| Skutečné provozní náklady celkem     | 3 889 103,0 Kč   |               |                 |               |
|--------------------------------------|------------------|---------------|-----------------|---------------|
| Peněžní prostředky na bankovním účtu | - 3 790 469,9 Kč |               |                 |               |
| Celková ztráta z dotace              | 98 633,1 Kč      |               |                 |               |
|                                      | Koruna posiluje  |               | Koruna oslabuje |               |
| Rozložení ztráty                     | Varianta 1       | Varianta 2    | Varianta 1      | Varianta 2    |
| Kurzový rozdíl                       | - 97 708,1 Kč    | 38 076,9 Kč   | - 97 708,1 Kč   | -148 271,7 Kč |
| Provozní náklad                      | - 925 Kč         | - 136 710 Kč  | - 925 Kč        | 49 638,6 Kč   |
| Součet                               | - 98 633,1 Kč    | - 98 633,1 Kč | - 98 633,1 Kč   | - 98 633,1 Kč |
| VH 2016                              | -97 708,1 Kč     | -97 708,1 Kč  | -97 708,1 Kč    | -97 708,1 Kč  |
| VH 2017                              | 0 Kč             | 134 550 Kč    | 0 Kč            | -45 450 Kč    |
| VH 2018                              | -925 Kč          | -135 475 Kč   | -925 Kč         | 44 525 Kč     |

Zdroj: vlastní zpracování

Díky těmto různým způsobům zaúčtování tak účetní jednotky mohou jistým způsobem ovlivnit svůj výsledek hospodaření. Pokud jednotka bude vyžadovat co

<sup>4</sup> Použité kurzy při směně eur na koruny u ČNB při možnosti oslabení koruny: Rok 2016 – 27,02 Kč; rok 2017 – 27,525 Kč; rok 2018 – 27,8 Kč.

nejstabilnější hospodářské výsledky v průběhu let čerpání dotace, měla by zvolit variantu 1, která na kurzové rozdíly nereaguje. V případě, kdy jednotka bude chtít zajistit zisk v daném období co nejvyšší a ví, že koruna bude posilovat, může zvolit variantu 2.

### 4.3 Příklad na účtování provozní dotace přijaté na jedno účetní období

Účetní jednotka a dotační program zůstávají pro následující příklad stejné. Nyní je dotace přijata jen na jedno účetní období. Příslib i vyúčtování proběhnou v roce 2016.

Potřebné informace:

Tabulka 23: Údaje potřebné k příkladu – provozní dotace na jedno období

|                                  |                                                  |
|----------------------------------|--------------------------------------------------|
| Závazný příslib dotace           | 5. 2. 2016                                       |
| Peněžní prostředky na účtu       | 1. 4. 2016                                       |
| Vyúčtování                       | 31. 8. 2016                                      |
| Kurz Raiffeisenbank k 1. 4. 2016 | 26,341 Kč za euro                                |
| Kurz ČNB k 31. 8. 2016           | 26,010 Kč za euro/27,030 Kč za euro <sup>5</sup> |
| InforEuro kurz k 31. 8. 2016     | 25,950 Kč za euro/27,015 Kč za euro <sup>5</sup> |

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta 1 – zaúčtování dotace podle interpretace I-22:

Tabulka 24: Účtování podle I-22 – provozní dotace na jedno období

| Č.       | Datum       | Operace                                            | Částka v eurech | Částka v Kč | MD  | D   |
|----------|-------------|----------------------------------------------------|-----------------|-------------|-----|-----|
| Rok 2016 |             |                                                    |                 |             |     |     |
| 1.       | 5. 2. 2016  | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 143 900         | 3 888 178   | 378 | 346 |
| 2.       | 1. 4. 2016  | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 143 900         | 3 790 469,9 | 221 | 378 |
| 3.       | 1. 4. 2016  | Kurzový rozdíl                                     |                 | 97 708,1    | 563 | 378 |
| 4.       |             | Provozní náklady                                   |                 | 3 889 103   | 5xx | 321 |
| 5.       | 31. 8. 2016 | Použití dotace                                     |                 | 3 888 178   | 346 | 648 |

VH 2016 = – 98 633,1 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

<sup>5</sup> Teoretický kurz pro zobrazení efektu oslabení koruny.

Varianta 2 – zaúčtování dotace, pokud by byl účet 346 považován za cizoměnový:

Tabulka 25: Účtování, kdy je závazek považován za cizoměnový – provozní dotace na jedno období

| Č.                      | Datum       | Operace                                            | Částka v eurech | Částka v Kč | MD  | D   |
|-------------------------|-------------|----------------------------------------------------|-----------------|-------------|-----|-----|
| Rok 2016                |             |                                                    |                 |             |     |     |
| 1.                      | 5. 2. 2016  | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 143 900         | 3 888 178   | 378 | 346 |
| 2.                      | 1. 4. 2016  | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 143 900         | 3 790 469,9 | 221 | 378 |
| 3.                      | 1. 4. 2016  | Kurzový rozdíl                                     |                 | 97 708,1    | 563 | 378 |
| 4.                      |             | Provozní náklady                                   |                 | 3 889 103   | 5xx | 321 |
| 5.                      | 31. 8. 2016 | Použití dotace                                     | 143 900         | 3 742 839   | 346 | 648 |
| 6.                      | 31. 8. 2016 | Kurzový rozdíl                                     |                 | 145 339     | 346 | 663 |
| VH 2016 = – 98 633,1 Kč |             |                                                    |                 |             |     |     |

Zdroj: vlastní zpracování

U dotace na jedno účetní období vyjde výsledek hospodaření u obou variant stejný. Liší se pouze rozložení částek mezi nákladovou položkou a položkou kurzového rozdílu. Co se týče podnikatelských subjektů, až tak velký význam pro něj tyto odlišné způsoby účtování nehrají roli, jelikož za předmět daně se považují jak kurzové rozdíly, tak i výnosy a náklady spojené s dotací. Jinak by tomu bylo u veřejně prospěšného poplatníka.

Tabulka 26: Výsledky příkladu – provozní dotace na jedno období

|                                      |                  |               |                 |               |
|--------------------------------------|------------------|---------------|-----------------|---------------|
| Skutečné provozní náklady celkem     | 3 889 103,0 Kč   |               |                 |               |
| Peněžní prostředky na bankovním účtu | - 3 790 469,9 Kč |               |                 |               |
| Celková ztráta z dotace              | 98 633,1 Kč      |               |                 |               |
|                                      | Koruna posiluje  |               | Koruna oslabuje |               |
| Rozložení ztráty                     | Varianta 1       | Varianta 2    | Varianta 1      | Varianta 2    |
| Kurzový rozdíl                       | - 97 708,1 Kč    | 47 630,9 Kč   | - 97 708,1 Kč   | - 99 147,1 Kč |
| Provozní náklad                      | - 925 Kč         | - 146 264 Kč  | - 925 Kč        | 514 Kč        |
| VH 2016                              | - 98 633,1 Kč    | - 98 633,1 Kč | - 98 633,1 Kč   | - 98 633,1 Kč |

Zdroj: vlastní zpracování

I když daň způsob zaúčtování nijak neovlivní, daný zápis u varianty 2 podá účetní jednotce jistý přehled o nákladech a kurzových rozdílech. Účtování podle varianty 2 zobrazí vliv posílení či oslabení koruny a dá možná lepší přehled o tom, co a jakým způsobem ve skutečnosti výši výsledku hospodaření způsobilo.

## 4.4 Příklad na účtování dotace na dlouhodobý majetek

Následující příklad se týká investiční dotace, kdy jednotka předem ví, že dotaci na majetek získá.

Potřebné informace:

Tabulka 27: Údaje potřebné k příkladu – investiční dotace

|                                      |                                                  |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Celková hodnota dlouhodobého majetku | 7 776 356 Kč                                     |
| Dotace                               | 3 888 178 Kč (143 900 eur)                       |
| Závazný příslib dotace               | 5. 2. 2016                                       |
| Pořízení majetku                     | 1. 4. 2016                                       |
| Peněžní prostředky na účtu           | 15. 4. 2016                                      |
| Kurz ČNB k 1. 4. 2016                | 26,940 Kč za euro/27,120 Kč za euro <sup>6</sup> |
| Kurz Raiffeisenbank k 15. 4. 2016    | 26,900 Kč za euro                                |
| InforEuro kurz k 15. 4. 2016         | 26,520 Kč za euro/27,530 Kč za euro <sup>6</sup> |

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta 1 – zaúčtování dotace podle interpretace I-22:

Tabulka 28: Účtování podle I-22 – investiční dotace

| Č.       | Datum        | Operace                                            | Částka v eurech | Částka v Kč | MD  | D   |
|----------|--------------|----------------------------------------------------|-----------------|-------------|-----|-----|
| Rok 2016 |              |                                                    |                 |             |     |     |
| 1.       | 5. 2. 2016   | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 143 900         | 3 888 178   | 378 | 346 |
| 2.       | 1. 4. 2016   | Pořízení majetku                                   |                 | 7 776 356   | 042 | 321 |
| 3.       | 1. 4. 2016   | Snížení pořizovací ceny majetku (použití dotace)   |                 | 3 888 178   | 346 | 042 |
| 4.       | 15. 4. 2016  | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 143 900         | 3 862 840   | 221 | 378 |
| 5.       | 15. 4. 2016  | Kurzový rozdíl při směně                           |                 | 26 000      | 563 | 378 |
| 6.       | 15. 4. 2016  | Uvedení majetku do provozu                         |                 | 3 888 178   | 022 | 042 |
| 7.       | 31. 12. 2016 | Odpis 1 % (květen až prosinec)                     |                 | 25 921,2    | 551 | 082 |

VH 2016 = – 51 921,2 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

<sup>6</sup> Teoretický kurz pro zobrazení efektu oslabení koruny.

Varianta 2 – zaúčtování dotace, pokud by byl účet 346 považován za cizoměnový:

Tabulka 29: Účtování, kdy je závazek považován za cizoměnový – investiční dotace

| Č.                      | Datum        | Operace                                            | Částka v eurech | Částka v Kč | MD  | D   |
|-------------------------|--------------|----------------------------------------------------|-----------------|-------------|-----|-----|
| Rok 2016                |              |                                                    |                 |             |     |     |
| 1.                      | 5. 2. 2016   | Nezpochybnitelný nárok na dotaci                   | 143 900         | 3 888 178   | 378 | 346 |
| 2.                      | 1. 4. 2016   | Pořízení majetku                                   |                 | 7 776 356   | 042 | 321 |
| 3.                      | 1. 4. 2016   | Snížení pořizovací ceny majetku (použití dotace)   | 143 900         | 3 876 666   | 346 | 042 |
| 4.                      | 1. 4. 2016   | Kurzový rozdíl                                     |                 | 11 512      | 346 | 663 |
| 5.                      | 15. 4. 2016  | Příjem peněžních prostředků z dotace na běžný účet | 143 900         | 3 862 840   | 221 | 378 |
| 6.                      | 15. 4. 2016  | Kurzový rozdíl při směně                           |                 | 26 000      | 563 | 378 |
| 7.                      | 15. 4. 2016  | Uvedení majetku do provozu                         |                 | 3 899 690   | 022 | 042 |
| 8.                      | 31. 12. 2016 | Odpis 1 % (květen až prosinec)                     |                 | 25 997,9    | 551 | 082 |
| VH 2016 = – 40 485,9 Kč |              |                                                    |                 |             |     |     |

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnota majetku uvedeného do provozu u varianty 1 vychází v případě posílení koruny nebo oslabení koruny stejně. U varianty 2 se mění hodnota majetku uvedená v účetnictví v závislosti na měnovém kurzu. Pokud koruna posiluje, vznikne na účtu 346 kurzový výnos. To povede k vyšší pořizovací ceně majetku a vyššímu výsledku hospodaření než u varianty 1. V dalších letech, díky odpisům, bude u varianty 2 nižší výsledek hospodaření než u varianty 1. Jestliže koruna oslabuje, výsledek hospodaření varianty 2 v prvním roce bude nižší než u varianty 1. V následujících letech pak odpisy způsobí vyšší výsledek hospodaření v druhé variantě.

Tabulka 30: Výsledky příkladu – investiční dotace

| Faktura za pořízení majetku |                 |               | 7 776 356 Kč    |               |
|-----------------------------|-----------------|---------------|-----------------|---------------|
|                             | Koruna posiluje |               | Koruna oslabuje |               |
|                             | Varianta 1      | Varianta 2    | Varianta 1      | Varianta 2    |
| Uvedení majetku do provozu  | 3 888 178 Kč    | 3 899 690 Kč  | 3 888 178 Kč    | 3 873 788 Kč  |
| Kurzový rozdíl              | - 26 000 Kč     | - 14 488 Kč   | - 26 000 Kč     | - 40 390 Kč   |
| Odpis 1 %                   | - 25 921,2 Kč   | - 25 997,9 Kč | - 25 921,2 Kč   | - 25 825,3 Kč |
| VH 2016                     | - 51 921,2 Kč   | - 40 485,9 Kč | - 51 921,2 Kč   | - 66 215,3 Kč |

Zdroj: vlastní zpracování

## Závěr

V bakalářské práci jsem se především věnovala zachycení cizoměnových dotací v účetnictví. Cílem bylo na základě teoretických vědomostí představit dotace v cizí měně a vyhodnotit způsoby jejich zaúčtování u podnikatelských subjektů.

Nejčastějším poskytovatelem cizoměnových dotací je Evropská unie. Získání takové dotace není z mého pohledu jednoduché, jelikož zájemce o dotaci musí splňovat určitá kritéria. Daný projekt musí spadat do konkrétní kategorie. Z příslušného fondu EU jsou pak prostředky vyplaceny. Nesplnění podmínek nebo nedočerpání dotace povede k tomu, že část nebo dokonce celou dotaci, bude muset subjekt vrátit.

Druhá kapitola byla věnována kurzovým rozdílům. U dotací v cizí měně se jednotka setká nejen s kurzem ČNB, ale také s kurzem konkrétní banky příjemce dotace a InforEuro kurzem.

Postup zaúčtování byl předveden na konkrétním příkladu. Jednalo se o příklad na provozní dotaci přijaté na více účetních období, provozní dotaci přijaté na jedno účetní období a o investiční dotaci. Byl ukázán způsob zaúčtování, kdy závazkový účet dotace 346 (dotace ze státního rozpočtu) byl považován za korunový a jeho hodnota nepodléhala kurzovým rozdílům – varianta 1. Dále byl ukázán způsob zaúčtování, pokud by byl účet 346 považován za cizoměnový – varianta 2. Oba způsoby zaúčtování mají dle mého názoru své pro a proti. Varianta jedna zajišťuje stabilní výsledek hospodaření po celou dobu čerpání dotace, což může být výhodné hlavně z daňového hlediska. Daň ovlivní pouze kurzové rozdíly spojené s účtem 378. Dále mi přijde jednodušší tímto způsobem účtovat. Také myšlenka varianty, že závazek je chápán jako korunový zdroj, ze kterého jsou čerpány prostředky, dává smysl. Nevýhodou podle mě je, že varianta již nebere v úvahu fakt, že s odlišným kurzem se v průběhu čerpání dotace setká účetní jednotka i jindy než při uvedení nezpochybnitelného nároku na dotaci a získání peněžních prostředků na bankovní účet. Varianta druhá bude již výsledek hospodaření ovlivňovat a v průběhu čerpání dotace bude docházet k výkyvům podle kurzových ztrát a kurzových zisků, což ovlivní i základ daně. Co se týče zobrazení v účetnictví, druhá varianta dle mého názoru podává jasnější přehled o stavu dotace a jakým způsobem je ovlivněn výsledek

hospodaření. U dotací poskytnutých z EU je navíc rozhodující i InforEuro kurz. Pokud po přepočtení nákladů tímto kurzem nedosáhne subjekt výše dotace, bude mít povinnost nespotřebovanou část dotace vrátit. Nejde jen o to dotaci získat, ale také ji celou vyčerpat. Díky lepšímu vypovězení skutečnosti a faktu, že by mohlo dojít k nevyčerpání dotace, bych se spíše přiklonila k zaúčtování podle varianty druhé.

V legislativě se o účtování o dotacích v cizí měně účetní jednotky příliš nedoví. Nejspíš proto byly vytvořeny interpretace, které radí, jak postupovat. Tyto interpretace jsou univerzální a navrženy pro všechny dotace. Poskytnutí dotace v cizí měně je dosti komplikované, existuje zde spousta různých podmínek, druhů dotací a možnosti jejich vyplácení, a ne s každou variantou interpretace počítá. Problematiku účtování cizoměnových dotací (alespoň u dotací v eurech) by mohl uzavřít přechod České republiky z koruny na euro. Datum realizace tohoto řešení však není v dohledné době zatím známo.

# Literatura

## *Knihy a články*

- *Abeceda fondů EU 2014-2020: jak fungují evropské fondy? Projekt: krok za krokem Kam se obrátit pro radu?* Praha: Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, 2015. ISBN 978-80-7538-013-5.
- BERÁNEK, Petr. *Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady*. Olomouc: ANAG, 2017. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-081-2.
- *Evropské strukturální a investiční fondy 2014-2020 v kostce*. Praha: Ministerstvo pro místní rozvoj ČR – Národní orgán pro koordinaci, 2015. ISBN 978-80-7538-008-1.
- SAMUELSON, Paul Anthony a William D. NORDHAUS. *Ekonomie: 18. vydání*. Přeložil Martin GREGOR. Praha: NS Svoboda, 2007. ISBN 978-80-205-0590-3.
- SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojný účetnictví 2017*. Praha: Grada, 2017. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0031-6.
- VILAMOVÁ, Šárka. *Čerpáme finanční zdroje Evropské unie: praktický průvodce*. Praha: Grada, 2005. Finance (Grada). ISBN 80-247-1194-X.

## *Elektronické zdroje*

- Česká národní banka. Devizový trh. In: *Česká národní banka*. [online]. Praha: Česká národní banka, © 2003-2018. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/cs/financni\\_trhy/devizovy\\_trh/](https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/)
- DĚRGEL, Martin. Dotace v účetnictví a daních z příjmů. In: *Portál DAUČ.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2. 9. 2011. [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39145; ISSN 2533-4484>
- European Commission. Inforeuro. In: *European Commission* [online]. 12. 5. 2017. [cit. 2018-03-11]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/budget/contracts\\_grants/info\\_contracts/inforeuro/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/contracts_grants/info_contracts/inforeuro/index_en.cfm)
- MÜLLEROVÁ, Libuše a MEJZLÍK, Ladislav. I-14 Okamžik vykázaní nároku na přijetí nebo vrácení dotace. In: *Národní účetní rada* [online]. 4. 2. 2008. [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-14/>
- MÜLLEROVÁ, Libuše a MEJZLÍK, Ladislav a PELÁK, Jiří. I-22 Dotace v cizí měně. In: *Národní účetní rada* [online]. 19. 9. 2011. [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-22/>
- MÜLLEROVÁ, Libuše a MEJZLÍK, Ladislav. I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek. In: *Národní účetní rada* [online]. 11. 11. 2013. [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-27/>
- SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace Generálního finančního ředitelství k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. In: *Generální finanční ředitelství*. [online]. 2013. [cit. 2018-04-04]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove\\_rozdily\\_2013.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove_rozdily_2013.pdf)
- THÝNOVÁ, Tereza. Spolupráce. In: *Portál OPPIK.cz* [online]. Praha: enovation s.r.o. [cit. 2018-04-16]. Dostupné z: <http://www.opplik.cz/dotacni-programy/spoluprace>



## ***Zákony***

- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- Nejvyšší správní soud. čj. 5 Afs 45/2011-94 ze dne 19.4.2012 In: *Judikát*. [cit. 2018-03-12]
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 2002.
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 2002.
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). In: *Sbírka zákonů*. 2000.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 1991.

# Seznam grafů, schémat a tabulek

## Seznam grafů

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Graf 1: Finanční prostředky pro programové období 2014-2020 a alokace do jednotlivých fondů ..... | 4  |
| Graf 2: Odchylka kurzu ČNB (CZK) a InforEuro kurzu (CZK) .....                                    | 24 |

## Seznam schémat

|                                                  |    |
|--------------------------------------------------|----|
| Schéma 1: Řetězec podmínek k získání dotace..... | 13 |
|--------------------------------------------------|----|

## Seznam tabulek

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tabulka 1: Tematické cíle EU a jejich zařazení do jednotlivých fondů.....                         | 5  |
| Tabulka 2: Operační programy 2014-2020 a cíle ČR .....                                            | 5  |
| Tabulka 3: Účtování cizoměnové pohledávky ke dni sestavení účetní závěrky .....                   | 9  |
| Tabulka 4: Účtování cizoměnové pohledávky v průběhu účetního období.....                          | 10 |
| Tabulka 5: Zaúčtování dotace podle NÚR v rámci jednoho účetního období.....                       | 14 |
| Tabulka 6: Zaúčtování dotace v rámci jednoho účetního období – účtování závazku v cizí měně ..... | 15 |
| Tabulka 7: Zaúčtování vrácení dotace podle NÚR (nespotřebovaná část).....                         | 16 |
| Tabulka 8: Zaúčtování vrácení dotace (nespotřebovaná část) – účtování závazku v cizí měně .....   | 16 |
| Tabulka 9: Povinnost vrátit celou částku dotace při nesplnění podmínek.....                       | 17 |
| Tabulka 10: Účtování investiční dotace – případ č. 1 .....                                        | 18 |
| Tabulka 11: Účtování investiční dotace – případ č. 1 (závazek v cizí měně).....                   | 18 |
| Tabulka 12: Účtování investiční dotace – případ č. 2 .....                                        | 19 |
| Tabulka 13: Účtování investiční dotace – případ č. 3 .....                                        | 19 |
| Tabulka 14: Účtování dotace v cizí měně na více účetních obdobích.....                            | 20 |
| Tabulka 15: Účtování dotace v cizí měně na více účetních obdobích – závazek v cizí měně.....      | 21 |
| Tabulka 16: Nárok na dotaci v jednom období a získání peněžních prostředků v jiném období .....   | 21 |
| Tabulka 17: Podmínky pro dotační program Spolupráce .....                                         | 22 |
| Tabulka 18: Údaje o dotaci pro XYZ .....                                                          | 23 |
| Tabulka 19: Údaje potřebné k příkladu – provozní dotace na více období.....                       | 25 |
| Tabulka 20: Účtování podle I-22 – provozní dotace na více období .....                            | 25 |
| Tabulka 21: Účtování, kdy je závazek považován za cizoměnový – provozní dotace na více období...  | 26 |
| Tabulka 22: Výsledky příkladu – provozní dotace na více období .....                              | 27 |
| Tabulka 23: Údaje potřebné k příkladu – provozní dotace na jedno období.....                      | 28 |
| Tabulka 24: Účtování podle I-22 – provozní dotace na jedno období .....                           | 28 |
| Tabulka 25: Účtování, kdy je závazek považován za cizoměnový – provozní dotace na jedno období    | 29 |

|                                                                                              |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <i>Tabulka 26: Výsledky příkladu – provozní dotace na jedno období.....</i>                  | <i>29</i> |
| <i>Tabulka 27: Údaje potřebné k příkladu – investiční dotace .....</i>                       | <i>30</i> |
| <i>Tabulka 28: Účtování podle I-22 – investiční dotace.....</i>                              | <i>30</i> |
| <i>Tabulka 29: Účtování, kdy je závazek považován za cizoměnový – investiční dotace.....</i> | <i>31</i> |
| <i>Tabulka 30: Výsledky příkladu – investiční dotace .....</i>                               | <i>31</i> |

## **Seznam příloh**

*Příloha 1 – Účetní osnova k účtování o dotacích pro podnikatele*

*Příloha 2 – Porovnání InforEuro kurzu a kurzu ČNB*

## *Příloha 1 – Účetní osnova k účtování o dotacích pro podnikatele*

### **Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek**

#### 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

*013 – Software*

*019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek*

#### 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

*021 – Stavby*

*022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí*

*025 – Pěstitelské celky trvalých porostů*

*026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny*

*029 – Jiný dlouhodobý majetek*

#### 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

*041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku*

*042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*

#### 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

*051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek*

*052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek*

#### 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

*073 – Oprávky k softwaru*

*079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku*

#### 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

*081 – Oprávky ke stavbám*

*082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí*

*085 – Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů*

*086 – Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům*

*089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku*

### **Účtová třída 1 – Zásoby**

### **Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky**

#### 21 – Peněžní prostředky v pokladně

*211 – Pokladna*

213 - *Ceniny*

22 – Peněžní prostředky na účtech

221 – *Bankovní účty*

### **Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy**

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

311 – *Pohledávky z obchodních vztahů*

314 – *Poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé*

315 – *Ostatní pohledávky*

32 – Závazky (Krátkodobé)

321 – *Závazky z obchodních vztahů*

324 – *Přijaté provozní zálohy*

325 – *Ostatní závazky*

34 – Zúčtování daní a dotací

346 – *Dotace ze státního rozpočtu*

347 – *Ostatní dotace*

37 – Jiné pohledávky a závazky

378 – *Jiné pohledávky*

379 – *Jiné závazky*

### **Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky**

42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

421 – *Zákonný rezervní fond*

422 – *Nedělitelný fond*

423 – *Statutární fond*

426 – *Jiný výsledek hospodaření minulých let*

427 – *Ostatní fondy*

428 – *Nerozdělený zisk minulých let*

429 – *Neuhrazená ztráta minulých let*

### **Účtová třída 5 – Náklady**

50 – Spotřebované nákupy

501 – *Spotřeba materiálu*

*502 – Spotřeba energie*

51 – Služby

*511 – Opravy a udržování*

*518 – Ostatní služby*

53 – Daně a poplatky

54 – Jiné provozní náklady

*541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*

*544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení*

*545 – Ostatní pokuty a penále*

*546 – Odpis pohledávky*

*548 – Ostatní provozní náklady*

*549 – Manka a škody z provozní činnosti*

55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

*551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*

56 – Finanční náklady

*563 – Kurzové ztráty*

*568 – Ostatní finanční náklady*

## **Účtová třída 6 – Výnosy**

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

*601 – Tržby za vlastní výrobky*

*602 – Tržby z prodeje služeb*

*604 – Tržby za zboží*

64 – Jiné provozní výnosy

*641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*

*642 – Tržby z prodeje materiálu*

*648 – Ostatní provozní výnosy*

66 – Finanční výnosy

*663 – Kurzové zisky*

*668 – Ostatní finanční výnosy*

69 – Převodové účty

697 – *Převod provozních výnosů*

698 – *Převod finančních výnosů*

**Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty**

70 – Účty rozvahné

701 – *Počáteční účet rozvahný*

702 – *Konečný účet rozvahný*



*Příloha 2 – Porovnání InforEuro kurzu a kurzu ČNB*

| <b>Datum</b> | <b>InforEuro<br/>kurz</b><br>1 EUR = CZK | <b>ČNB kurz</b><br>1 EUR = CZK | <b>Odchylka:</b><br>ČNB kurz – InforEuro kurz | <b>InforEuro<br/>kurz pokles<br/>či vzrůst</b> | <b>ČNB kurz<br/>pokles či<br/>vzrůst</b> |
|--------------|------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------------------|------------------------------------------------|------------------------------------------|
| 01.04.2018   | 25,462                                   | 25,43                          | -0,032                                        |                                                |                                          |
| 01.03.2018   | 25,398                                   | 25,435                         | 0,037                                         | -0,064                                         | 0,005                                    |
| 01.02.2018   | 25,33                                    | 25,19                          | -0,14                                         | -0,068                                         | -0,245                                   |
| 01.01.2018   | 25,645                                   | 25,54                          | -0,105                                        | 0,315                                          | 0,35                                     |
| 01.12.2017   | 25,474                                   | 25,525                         | 0,051                                         | -0,171                                         | -0,015                                   |
| 01.11.2017   | 25,645                                   | 25,555                         | -0,09                                         | 0,171                                          | 0,03                                     |
| 01.10.2017   | 26,041                                   | 25,975                         | -0,066                                        | 0,396                                          | 0,42                                     |
| 01.09.2017   | 26,045                                   | 26,075                         | 0,03                                          | 0,004                                          | 0,1                                      |
| 01.08.2017   | 26,048                                   | 26,13                          | 0,082                                         | 0,003                                          | 0,055                                    |
| 01.07.2017   | 26,3                                     | 26,195                         | -0,105                                        | 0,252                                          | 0,065                                    |
| 01.06.2017   | 26,467                                   | 26,395                         | -0,072                                        | 0,167                                          | 0,2                                      |
| 01.05.2017   | 26,937                                   | 26,92                          | -0,017                                        | 0,47                                           | 0,525                                    |
| 01.04.2017   | 27,022                                   | 27,03                          | 0,008                                         | 0,085                                          | 0,11                                     |
| 01.03.2017   | 27,021                                   | 27,02                          | -0,001                                        | -0,001                                         | -0,01                                    |
| 01.02.2017   | 27,022                                   | 27,02                          | -0,002                                        | 0,001                                          | 0                                        |
| 01.01.2017   | 27,021                                   | 27,02                          | -0,001                                        | -0,001                                         | 0                                        |
| 01.12.2016   | 27,045                                   | 27,06                          | 0,015                                         | 0,024                                          | 0,04                                     |
| 01.11.2016   | 27,022                                   | 27,025                         | 0,003                                         | -0,023                                         | -0,035                                   |
| 01.10.2016   | 27,022                                   | 27,02                          | -0,002                                        | 0                                              | -0,005                                   |
| 01.09.2016   | 27,025                                   | 27,025                         | 0                                             | 0,003                                          | 0,005                                    |
| 01.08.2016   | 27,045                                   | 27,03                          | -0,015                                        | 0,02                                           | 0,005                                    |
| 01.07.2016   | 27,114                                   | 27,095                         | -0,019                                        | 0,069                                          | 0,065                                    |
| 01.06.2016   | 27,021                                   | 27,025                         | 0,004                                         | -0,093                                         | -0,07                                    |
| 01.05.2016   | 27,045                                   | 27,04                          | -0,005                                        | 0,024                                          | 0,015                                    |
| 01.04.2016   | 27,075                                   | 27,03                          | -0,045                                        | 0,03                                           | -0,01                                    |
| 01.03.2016   | 27,064                                   | 27,055                         | -0,009                                        | -0,011                                         | 0,025                                    |
| 01.02.2016   | 27,021                                   | 27,02                          | -0,001                                        | -0,043                                         | -0,035                                   |
| 01.01.2016   | 27,029                                   | 27,025                         | -0,004                                        | 0,008                                          | 0,005                                    |