



Dotace

(Prezentace k přednášce ke kurzu 1FU307)

Libor Vašek

VŠE v Praze



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Stát (*Government*)

⇒ vláda, vládní agentury a obdobné (i nevládní) agentury místní, národní či mezinárodní působnosti

Státní dotace (*Government grants; také subsidies, subventions*)

⇒ podpora státu ve formě převodu prostředků podniku výměnou za minulé nebo budoucí splnění určitých podmínek, které se týkají provozních činností podniku; dotace je tzv. *entity-specific transfer of resources* (převod zdrojů pro daný podnik)

Podoby dotace:

- poskytnutí peněžních prostředků
 - poskytnutí nepeněžních aktiv
 - poskytnutí bezúročné půjčky nebo půjčky se zvýhodněnou (nižší) úrokovou sazbou oproti trhu
- ⇒ za určitým účelem (např. nákup stroje, zařízení nebo proškolení zaměstnanců), ale také obecně, protože podnik operuje v určitém odvětví (a to odvětví je obecně podporováno)

On 1 January 20X7, as part of a scheme to provide support for projects to help rural communities, the government announced a plan whereby during 20X7–20X9 entities can apply for a grant to set up farming operations in a specified rural area. Qualifying entities will receive an upfront cash payment of CU50,000 to set up farming operations in the specified area. Entities must complete an application form, submit their proposal and provide specified documents which the government will consider before issuing the grant.

The upfront cash payment from the government to a qualifying entity is a government grant to that entity. Usually the entity will need to comply with specified conditions regarding the establishment and the operation of the farm in order to obtain and retain the grant.

To encourage entities to expand their operations in a specified development zone, where it is difficult for entities to obtain financing for their projects, the local government has offered entities interest free loans for a five-year period. In accordance with the local government scheme, entity B received a five-year interest-free loan from the local government to fund the expansion of its cloth manufacturing plant.

The interest-free element of the loan is a government grant. It is a transfer of a resource from the government to entity B since the entity does not need to pay interest at market rates and the government is forgoing interest income at market rates. The specified conditions that the entity B must comply with are that the loan proceeds must be used to fund the planned expansion of the business. Only the interest element is recognised as a government grant. The capital amount of the loan (ie excluding the interest-free element) is not a government grant.

In 20X7 an entity received from a national government, free of charge, a non-transferable licence to catch 10 tonnes of fish per year for each of the next five years, in that jurisdiction's waters. The licence is issued to the entity to prevent overfishing in the jurisdiction's waters. Under the licence the entity is not allowed to catch more than 10 tonnes of fish in a particular year or it will be fined severely.

The transfer of the fishing licence from the government to the entity is a government grant. The resource transferred is the non-transferable right to remove 10 tonnes of fish per year from that jurisdiction's waters for each of the next five years. It is received in return for future compliance with specified conditions relating to the operating activities of the entity (ie the condition is that during that five-year period the entity must not catch more than 10 tonnes of fish in a particular year).

⇒ *příklad nepeněžní dotace v podobě licence (nehmotného aktiva), lze uvažovat obdobně i poskytnutí hmotného aktiva (např. pozemku k vybudování závodu apod.)*

On 31 December 20X7 an entity received CU400,000 from a national government (or regional government or economic union etc.) for not cultivating 40 acres of its land during 20X7.

The transfer of the CU40,000 is a government grant—it is a resource transferred to the entity from a government (or similar agencies) in return for past compliance with specified conditions relating to the agricultural activities of the entity.

⇒ *příklad peněžní dotace poskytnuté zpětně k pokrytí dříve vzniklých nákladů*

A national government develops a scheme to encourage reductions in greenhouse gas emissions. A government agency issues rights (allowances), free of charge, to participating entities to emit a specified level of greenhouse gases. Participating entities in the scheme are able to buy and sell allowances. There is an active market for trading in the allowances. At the end of a specified period, participating entities are required to deliver allowances equal to their actual emissions.

The issue of the greenhouse gas emission allowances by the government agency to an entity is a government grant—it is a transfer of resources (allowances) to an entity in return for compliance with specified conditions (emission levels) relating to its operating activities.

Ilustrace situace, která není dotací

In 20X7 the entity received electricity from a government agency at a lower rate per kilowatt than is available in neighbouring countries. The government agency is, by law, the only supplier of electricity in the country. It supplies electricity to all users of electricity in that jurisdiction at the same price.

The inexpensive electricity received by the entity is not a government grant—the resource (inexpensive electricity) is available to all electricity users in that jurisdiction at the same rate (ie it is not given in return for compliance with specified conditions relating to the operating activities of the entity).

Ilustrace situace, která není dotací

In 20X7 an entity provided catering and cleaning services to the government under a contract that produced 30 per cent of its annual revenue. The entity provides services to the government at a similar rate to its other large customers.

The provision of catering and cleaning services to the government is a normal trading transaction of the entity and there is no government grant. Such income will be accounted for as revenue arising from the rendering of services.

Ilustrace situace, která má v sobě zahrnutou dotaci

In 20X7 an entity provided catering and cleaning services to the government under a contract that produced 30 per cent of its revenue for the year. The government uses the services of this particular entity on the condition that at least one-third of the entity's workforce comprises adults with physical disabilities. The entity provides services to the government at a premium rate compared with its other large customers.

The premium paid by the government over the normal market rate is a government grant. It is a transfer of resources to the entity in return for compliance with conditions relating to the employment of disabled employees. Only the premium (excess) over the market rate would be treated as a government grant.

Státní podpora nikoliv dotace

Společnost v roce 20X7 postavila továrnu v průmyslové zóně. V souladu s programem státní podpory investic ve vymezené zóně, společnost získala možnost okamžitého uplatnění pořizovacích nákladů továrny (budovy) při výpočtu daně z příjmu za rok končící 31. 12. 20X7. Bez tohoto zvýhodnění by společnost uplatňovala daňové odpisy budovy po dobu 50 let. Společnost odpisuje budovu rovnoměrně během odhadované doby použitelnosti 50 let s uvážením nulové zbytkové hodnoty.

Řešení:

Možnost okamžitého uplatnění pořizovacích nákladů při výpočtu daně z příjmu je druhem vládní podpory (zrychlený daňový odpis), který není účtován jako vládní dotace, ale je předmětem zveřejnění v příloze k účetním výkazům.

⇒ možnost zrychleného daňového odpisování, případně daňové prázdny jsou považovány za státní podporu, nikoliv dotaci. Jejich účinnost se pouze zveřejní v příloze k účetním výkazům bez jakéhokoliv dopad na hodnoty prezentované přímo ve výkazech.

Státní podpora nikoliv dotace

Stejné výchozí zadání jako předchozí příklad s následující úpravou: společnost je oprávněna uplatnit okamžitě 150 % pořizovacích nákladů továrny při výpočtu daně z příjmu za rok končící 31. 12. 20X7.

Řešení: Vládní podpora (zrychlený daňový odpis), která se neúčtuje jako vládní dotace, pouze dojde ke zveřejnění.

Stejné výchozí zadání jako prvotní příklad s následující úpravou: společnost díky uskutečněné investici získala daňové prázdliny pro rok 20X7 a 20X8 a není povinna za tyto roky platit daň z příjmu.

Řešení: Vládní podpora (daňové prázdliny, resp. nulová daňová sazba), která se neúčtuje jako vládní dotace, pouze dojde ke zveřejnění.

Stejné výchozí zadání jako prvotní příklad s následující úpravou: na společnost se díky uskutečněné investici vztahuje pro roky 20X7 a 20X8 nižší zvýhodněná daňová sazba (10 % místo 20 %).

Řešení: Vládní podpora (snížená daňová sazba), která se neúčtuje jako vládní dotace, pouze dojde ke zveřejnění.

Obecné účetní pravidlo zachycení dotace

Podnik zachytí dotaci:

- 1) Jako výnos (*income*) v okamžiku naplnění nároku, pokud na podnik nejsou uvaleny žádné výkonnostní podmínky související s budoucím obdobím.
- 2) Jako výnos v okamžiku naplnění výkonnostních podmínek, pokud ty byly na podnik poskytovatelem dotace uvaleny v souvislosti s poskytnutím dotace.
- 3) Jako závazek, je-li dotace obdržena před naplněním podmínek pro uznání výnosu.

Výkonnostní podmínka (*Performance condition*)

⇒ požadavek, který opravňuje poskytovatele dotace vrátit dotaci, pokud specifikovaná událost nastane či nenastane. Musí mít komerční charakter.

Ocenění

Dotace se oceňuje v reálné hodnotě obdrženého nebo nárokovaného aktiva.

Dotace (IAS 20)

Ocenění dotace

Dne 1. ledna 20X1 místní vláda poskytla tři identické rozhlasové licence na území města na dobu 10 let. Dvě licence byly prodány ve veřejné aukci nezávislým zájemcům z místní komunity za 100 000 Kč každá. Třetí licence byla poskytnuta místní společnosti zdarma v rámci specifického programu podporující místní podnikatele.

Řešení: Licence je nepeněžní vládní dotace, kterou společnost ocení při prvotním zachycení v její reálné hodnotě, kterou je částka stanovená ve veřejné aukci, tj. 100 000 Kč. Licence je uznána jako nehmotné aktivum a současně jako výnos (nejsou-li výkonnostní podmínky) nebo závazek do naplnění výkonnostních podmínek.

V roce 20X7 společnost poskytovala cateringové služby na základě dohody uzavřené s místní vládou, přičemž podíl těchto výnosů na celkových činí 30 %. Vláda nakupuje služby od společnosti za podmínky, že ta zaměstná lidi se sníženou pracovní schopností a jejich podíl na celkovém počtu zaměstnanců bude minimálně 1/3. Vláda naopak platí za nakupované služby hodinovou sazbu, která je o 50 % vyšší než je běžná sazba účtovaná ostatním zákazníkům společnosti. Celková částka výnosy z uvedeného kontraktu za rok 20X7 činí 150 000 Kč (běžný výnosy by byl 100 000 Kč).

Řešení: Částka, o kterou vyúčtování vládě převyšuje vyúčtování ostatním zákazníkům, představuje vládní dotaci poskytovanou společnosti k naplnění podmínky zaměstnávání lidí se sníženou pracovní schopností. Společnost zachytí 100 000 Kč jako výnos a 50 000 Kč jako vládní dotaci.

Ilustrace existence výkonnostní podmínky a ocenění

In 20X7 the entity received from a national government, free of charge, a transferable licence to catch 100 tonnes of fish per year for each of the next five years, in that jurisdiction's waters. If the entity catches more than 100 tonnes of fish in a particular year, the five-year licence will not be revoked, however, the entity will need to pay a severe fine. On the basis of quoted prices for similar fishing quotas, the fair value of the fishing licence received is CU400,000.

The government grant (measured at fair value CU400,000)—the grant of the transferable fishing licence—must be recognised as income in the profit or loss of the period in which it become receivable. Since the licence will not be revoked (there are no future performance conditions), recognition is likely to be on the date in 20X7 on which the fishing licence was granted to the entity by the national government. The licence is an intangible asset (measured at fair value CU400,000) that should be recognised in the financial statements. If, and only if, the entity catches more than 100 tonnes of fish must the entity recognise a provision to pay the fine.

On 1 January 20X7 a local government granted the entity, free of charge, a licence to broadcast in a particular city for a ten-year period. The terms of the grant of the licence require the entity to broadcast specific types of programmes for at least 20 hours a day throughout the licence period. Furthermore, if the entity does not meet this performance condition, the licence will be revoked immediately. For simplicity, assume there are 365 days a year in each of the 10 years.

On 1 January 20X7 the entity must recognise the fair value of the licence as a government grant as a liability and the licence as an asset. For each day the entity satisfies the performance conditions—broadcasting the specific types of programmes for at least 20 hours that day— $1/3,650$ of the of the liability recognised for the grant must be derecognised and recognised in income .

Ilustrace existence výkonnostní podmínky a ocenění

On 1 January 20X7 an entity received CU500,000 from a national government as an incentive to establish a manufacturing plant in particular location—a designated development zone. The incentive is conditional on the plant being erected in the development zone, meeting certain specifications (including environment and safety criteria) and starting commercial production on or before 31 December 20X8. If these conditions are not met, the entity will be liable to refund the entire CU500,000 to the national government. All the performance conditions were satisfied on 30 March 20X8 when the entity began commercial production at the plant.

The CU500,000 government grant received must be recognised as a liability on 1 January 20X7 (ie debit cash and credit liability). On 31 March 20X8, the CU500,000 government grant must be recognised in income and the liability must be derecognised (debit liability and credit income).

Extension: Maintaining a level of employment is not an uncommon grant condition. If there was an additional condition that employment be kept at a certain level for a period of three years from 30 March 20X8, the grant will instead be recognised as income over the three years, as the condition is satisfied. When the condition is satisfied depends on the terms of the condition:

(i) If the condition requires the full amount of the grant to be repaid if at any time during the three-year period the employment condition is breached, then the grant cannot be recognised in profit or loss until the condition is satisfied (ie at the end of the three-year period provided the employment criteria was not breached at any time during that three-year period).

(ii) If the amount repayable in the event of breaching the employment condition reduces with the passage of time (eg evenly over the three-year period), then the entity would recognise the grant in profit or loss as the grant becomes non-repayable (eg evenly over the three-year period).

Ilustrace existence výkonnostní podmínky a ocenění

The facts are the same as in previous example. However, in this example, assume that the grant is conditional upon the plant remaining in commercial production for a period of five years from the date on which it was first brought into use.

The CU500,000 government grant received must be recognised as a liability on 1 January 20X7 (debit cash and credit liability). On 31 March 20Y3 the entity satisfies all the performance conditions—the plant was used in commercial production for a period of five years (from 31 March 20X8 to 31 March 20Y3). Accordingly, on 31 March 20Y3 the CU500,000 government grant must be recognised in income and the liability must be derecognised.

Facts are the same as in previous example. However, in this example, assume that the entity becomes unconditionally entitled to CU100,000 of the grant at the end of each of the first five years of commercial operation of the plant.

The CU500,000 government grant received must be recognised as a liability on 1 January 20X7. The entity satisfied the performance condition in order to receive CU100,000 of the grant on each of the first five 12-month anniversaries of the start of commercial production at the plant. Accordingly, on 31 March 20X9, and on 31 March for each of the next four years, the entity must derecognise CU100,000 of the liability and recognise it in income.

Ocenění dotace v bezúročná půjčka

V rámci vládního programu podpory podnikání získala společnost k financování nákupu výrobního zařízení tříletou bezúročnou půjčku ve výši 500 tis. Kč. Tržní úroková míra, kterou by případně společnost získala od banky za podobně využitelnou půjčku, je odhadnuta na 5 % p.a.

Řešení:

Současná hodnota půjčky (finanční závazek) je $500\,000 / 1,05^3 = 431\,919$ Kč.

Rozdíl mezi nominální a současnou hodnotou půjčky 68 081 Kč je vládní dotace, kterou se váže k pořízení dlouhodobého aktiva (výrobního zařízení).

Společnost ocení půjčku při jejím získání současnou hodnotou a zůstatek bude postupně navyšovat během tří let o úrokový náklad za použití metody efektivní úrokové sazby:

- *První rok: $431\,919 \text{ Kč} * 0,05 = 21\,596 \text{ Kč}$ úrokový náklad => zůstatek 453 515 Kč*
- *Druhý rok: $(431\,919 + 21\,596) * 0,05 = 22\,676 \text{ Kč}$ úrokový náklad => zůstatek 476 191 Kč*
- *Třetí rok: $(453\,515 + 22\,676) * 0,05 = 23\,809 \text{ Kč}$ úrokový náklad => zůstatek 500 000 Kč*

Účetní zápis pro prvotní zachycení dotace:

MD	Finanční aktivum / Peníze	500 000	
	Dal	Finanční závazek / Půjčka	431 919
	Dal	Závazky / Vládní dotace	68 081

⇒ *Dotace může vycházet také z půjčky, která je poskytnuta za úrok nižší (2 % p.a.) než je tržní (5 % p.a.). Poté je dotace ve výši rozdílu mezi nominálním a tržním úrokem (3 % p.a.). Propoččet je obdobný jako u předchozího příkladu, jen budoucí peněžní tok musí uvažovat i s platbami úroků.*



Děkuji za pozornost

Libor Vašek



@LiborVasek

vasek@vse.cz

Katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Komora certifikovaných účetních

LVC, s.r.o.