

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

Dotace z programu podpory na zvýšené náklady na zemní plyn a elektřinu v důsledku mimořádně prudkého růstu jejich cen

Upozorňujeme, že stanoviska Komory auditorů ČR (KA ČR) jsou založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v těchto stanoviscích, pokud bude existovat časová prodleva mezi jejich poskytnutím a praktickým využitím. KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaných názorů. Při zpracování stanovisek vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.

Dotaz

Je možné vykazovat nárok na dotaci z programu podpory na zvýšené náklady na zemní plyn a elektřinu v důsledku mimořádně prudkého růstu jejich cen schváleného vládou ČR usnesením č 876 ze dne 19. října 2022 („Program“), pokud společnost podala žádost v účetním období končícím 31. prosince 2022 i přesto, že rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno Ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky až v následujícím účetním období?

Odpověď

Výzva 1 Programu vyhlášená Ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky („MPO“) 2. listopadu 2022 („Výzva 1“) se vztahuje k nákladům vynaloženým ve způsobilém období od 1. února 2022 do 31. října 2022. Z toho důvodu by z pohledu akruálního principu a zásady věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů měly být výnosy z této dotace vykázány ve stejném účetním období, tj. v účetní závěrce roku 2022. Ve vztahu k výnosům je ale možné uplatnit akruální princip pouze tehdy, pokud je poskytnutí dotace k rozvahovému dni nepochybné. Pro vykázání výnosů a pohledávky z dotace (resp. dohadné položky aktivní) je tedy klíčové vyhodnotit míru jistoty poskytnutí dotace a prokázat, že k rozvahovému dni na ni existoval nepochybný nárok. Podrobněji se může účetní jednotka inspirovat Interpretací NÚR I-14 „Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace“.

Nepochybný nárok vzniká nejpozději v okamžiku vzniku nezpochybnitelného právního nároku (za který lze obvykle považovat den vydání rozhodnutí), ale za určitých okolností může nastat i dříve. Účetní jednotka je povinna v každém individuálním případě posoudit všechny okolnosti procesu schvalování a poskytnutí dotace na základě jí dostupných dokumentů. Pokud účetní jednotka k rozvahovému dni vyhodnotí, že nepochybný nárok vzniká dříve než nezpochybnitelný právní nárok, tj. rozhodnutí o přijetí dotace bylo obdrženo až po konci účetního období, pak je nutné tento závěr podložit dostatečnými důkazními informacemi a v případě materiální částky uvést vhodný popis v příloze v účetní závěrce.

Nyní konkrétně k Výzvě 1. Článek 8 odst. 12 Výzvy 1 uvádí, že na poskytnutí dotace neexistuje právní nárok. Tato dotace je tedy dotací nenárokovou. Nabízí se tedy závěr, že nepochybný nárok vzniká až v okamžiku vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, které zakládá právní nárok

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky účetnictví

účetní jednotky. Domníváme se však, že u tohoto konkrétního dotačního programu může v individuálních případech vzniknout nepochybný nárok dříve. Svědčí pro to následující skutečnosti:

1. V dokumentu otázky a odpovědi k Výzvě 1 zveřejněném na stránkách MPO je uvedeno, že Výzva 1 nepočítá s uzavřením příjmu žádostí z důvodu vyčerpání alokace a také že podpora bude poskytována na základě splnění všech náležitostí. Pro to svědčí i ustanovení článku 8.3 Výzvy 1.
2. MPO poskytuje plnou výši podpory oprávněným žadatelům, nedochází k výběru žadatelů nebo krácení poskytnutých prostředků podle disponibilních zdrojů.
3. Pro přidělení dotace nejsou stanoveny žádné dodatečné podmínky, které by účetní jednotka musela plnit po podání žádosti.

Na základě výše uvedeného se proto domníváme, že nepochybný nárok v individuálních výjimečných případech může nastat dříve než okamžikem vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) podání žádosti účetní jednotky MPO do rozvahového dne (tj. 31.12.2022), která:
 - má veškeré náležitosti požadované Výzvou 1,
 - údaje v ní uvedené odpovídají požadavkům a podmínkám Výzvy 1, a
- b) splnění všech podmínek požadovaných Výzvou 1, které lze prokázat bez nutnosti významnějšího úsudku.

Účetní jednotka k rozvahovému dni musí specificky zvážit, zda např.:

- žádost nebyla vrácena MPO k doplnění/přepřepování,
- může jednoznačně prokázat, že je oprávněným žadatelem podle definice Výzvy 1,
- neexistují žádné pochybnosti ohledně splnění všech ostatních podmínek obsažených ve Výzvě 1.

Následné peněžité vypořádání může při vyhodnocení, zda k rozvahovému dni existoval nepochybný nárok, poskytnout dodatečnou evidenci o pravděpodobnosti okolností, které existovaly již ke konci účetního období. Rozhodnutí o přidělení dotace nebo přijatá platba v následujícím účetním období nicméně nepředstavují automaticky upravující událost po skončení účetního období, ale je nutné je zohlednit v kontextu ostatních okolností souvisejících s podanou žádostí, které existovaly již ke konci účetního období.

V případě, že účetní jednotka vykáže ve své účetní závěrce významnou pohledávku (resp. dohadnou položku aktivní) z titulu Výzvy 1, aniž by k rozvahovému dni obdržela rozhodnutí o přidělení dotace, považujeme za nezbytné, aby uvedla v příloze v účetní závěrce podrobné informace o dotačním titulu a zda účetní jednotka do okamžiku sestavení účetní závěrky obdržela rozhodnutí o přidělení dotace, resp. zda byla dotace proplacena (následná událost).

Pro úplnost doplňujeme, že vzhledem k tomu, že se jedná o nenárokovou dotaci, jak je vysvětleno výše, v případě, že účetní jednotka podá žádost (nebo jiným způsobem deklaruje vůči MPO záměr žádost podat) až v roce 2023, nelze k rozvahovému dni (31. prosince 2022) prokázat existenci nepochybného nároku na tuto dotaci v souladu s výše uvedeným.

Zdůrazňujeme, že výše uvedené stanovisko je přímo vázáno na podmínky této konkrétní nenárokové dotace, a nelze jej tedy zobecňovat v případě jiných dotačních titulů.