VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra financí a oceňování podniku

Studijní obor Účetnictví a finanční řízení podniku

Kursové rozdíly

Autor diplomové práce: Bc. Veronika Ondráková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Skálová, Ph.D.

Rok obhajoby: 2020

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Kursové rozdíly“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne ……...…..

….……..

Veronika Ondráková

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá vznikem kursových rozdílů z cizoměnových transakcí a přepočtem položek vyjádřených v cizí měně v průběhu a ke konci účetního období. Část práce je věnována interpretacím Národní účetní rady, na kterou navazuje kapitola o cizoměnových transakcích z pohledu daní z příjmů a daní z přidané hodnoty. Dále se práce zaměřuje na srovnání přístupů českých předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k cizoměnovým transakcím. Praktická část analyzuje účetní závěrku v souvislosti s kursovými rozdíly a celková problematika kursových rozdílů je znázorněna na konkrétních příkladech.

Klíčová slova

cizí měna, kursové rozdíly, zákon o účetnictví, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, interpretace národní účetní rady, daň z přidané hodnoty, funkční měna, směnný kurs

Abstract

This diploma thesis deals with the emergence of exchange differences from foreign currency transactions and the conversion of foreign currency accounting items during and at the end of the accounting period. Part of the thesis is devoted to the interpretations of the National Accounting Council, which is followed by foreign currency transactions from the perspective of income tax and value added tax. The thesis also focuses on the comparison of approaches of Czech accounting regulations and International Financial Reporting Standards regarding the foreign currency transactions. The practical part analyzes the financial statements in connection with exchange differences and the overall problematics of exchange differences is illustrated on specific examples.

Key words

foreign currency, exchange differences, accounting law, International Financial Reporting Standards, interpretation of the National Accounting Board, value added tax, functional currency, exchange rate

Obsah

Úvod 8
1. Používání cizí měny v českém účetnictví 11
1.1. Způsoby přepočtu cizí měny 11
1.1.1. K okamžiku uskutečnění účetního případu 12
1.1.2. Ke dni sestavení účetní závěrky 14
1.2. Kursové rozdíly 14
1.3. Účtování vybraných položek v cizí měně 16
1.3.1. Pokladna a bankovní účet 16
1.3.2. Závazky a pohledávky 18
1.3.3. Cenné papíry 20
1.3.4. Zápůjčky a úvěry 21
1.1. Vnitřní směrnice 21
2. Interpretace Národní účetní rady k používání cizích měn 23
2.1. Schválené interpretace 23
2.1.1. Dohadné položky v cizí měně (I–18) 23
2.1.2. Odpis cizoměnové pohledávky a závazku (I–21) 26
2.1.3. Dotace v cizí měně (I-22) 26
2.1.4. Pořizovací cena cizoměnové pohledávky (I-23) 28
2.1.5. Časové rozlišení v cizí měně (I-37) 29
2.2. Připravované intepretace 32
2.2.1. Kursové rozdíly u pohledávek s opravnými položky 32
2.2.2. Cizoměnové platby předcházející dodání aktiva/služby 34
3. Přepočet cizí měny v daních 36
3.1. Daň z příjmů 36
3.2. Daň z přidané hodnoty 37
3.2.1. Přeshraniční transakce 38
3.2.2. Tuzemské plnění 41
3.2.3. Úplata a den uskutečnění zdanitelného plnění 43
3.2.4. Opravný daňový doklad 44
4. Účtování cizí měny z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví 45
4.1. Funkční měna 46
4.2. Vznik kursových rozdílů 48

4.3. Účtování kursových rozdílů ... 49
4.4. Převod účetní závěrky do funkční měny ... 49
4.5. Převod účetní závěrky do měny vykazování ... 52
5. Rozbor účetní závěrky se zaměřením na kursové rozdíly ... 54
5.1. Analýza účetní závěrky dle českých předpisů ... 54
5.1.1. Rozbor účetní závěry společnosti Leo Express s.r.o. ... 54
5.1.2. Rozbor účetní závěry společnosti Auto Kelly a.s. ... 56
5.2. Analýza účetní závěrky společnosti České dráhy a.s. dle IFRS ... 58
5.2.1. Analýza dopadů kursových rozdílů ... 58
5.2.2. Analýza řízení měnového rizika společnosti ... 62
Závěr ... 65
Seznam použité literatury a pramenů ... 68
Použitá literatura ... 68
Právní předpisy ... 69
Elektronické zdroje ... 69
Semináře ... 70
Seznam tabulek ... 71
Seznam obrázků ... 71
Seznam příkladů ... 71
Přílohy ... 72
Příloha č. 1 - Účtový rozvrh ... 72
Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty společnosti Leo Express s.r.o. ... 74
Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztráty společnosti Auto Kelly a.s. ... 75
Příloha č. 4 - Výkaz zisků a ztrát společnosti České dráhy a.s. ... 77
Příloha č. 5 - Výkaz o ostatním úplném výsledku společnosti České dráhy a.s. ... 78
Příloha č. 6 - Výkaz o finanční situaci společnosti České dráhy a.s. ... 79

Seznam použitých zkratek

CZK	česká koruna
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	Český účetní standard
DPH	daň z přidané hodnoty
EUR	euro
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
MVR	maledivská rupie
NÚR	Národní účetní rada
USD	americký dolar
ZDP	Zákon 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Globalizované tržní prostředí 21. století významně zjednodušuje podnikání na zahraničních trzích. Tržní hranice se posouvají za geografické hranice a pronikání na zahraniční trhy je postupně zbavováno vstupních bariér. Firmám se tím otvírají nové možnosti pro jejich ekonomickou činnost. V rámci působení na novém trhu se musí částečně přizpůsobit místnímu prostředí, mimo jiné také akceptováním lokální měny, pokud je odlišná od domácí měny. Z hlediska hospodářské činnosti jsou pro firmu důležité především provozní ukazatele, nicméně přepočtem měn se firma musí zabývat také, mimo jiné při vedení účetnictví. V teoretickém případě, kdy by směnný kurs byl stabilní a náklady převodu měny nulové, by při účtování těchto transakcí v cizí měně nevznikaly kursové rozdíly a firma by nenesla žádné dodatečné riziko plynoucí z převodu měn. Problematika kursového rizika je však relevantní pro případy, kde směnný kurs v čase kolísá a transakční náklady existují. Kursové riziko a jeho podíl na hospodářské činnosti bude růst jednak s objemem transakcí uskutečněných v cizích měnách a jednak s kolísavostí směnného kursu a výší nákladů směny.

V rámci evropského prostředí je snaha o odstranění všech obchodních bariér a vytvoření jednotného vnitřního trhu. Největší společný trh bez vnitřních hranic tvoří území všech členských států Evropské unie. Mezi členské státy patří také Česká republika, která vstoupila do Evropské unie v roce 2004 s příslibem budoucího přijetí eura. Jelikož přechod nebyl doposud zahájen, je pro české podnikatele problematika účtování položek v cizí měně a vznik kursových rozdílů více než aktuální. České účetní jednotky tak musí čelit otázkám, jak zaúčtovat transakce v cizí měně, jaký kurs pro přepočet cizí měny použít a kdy a jak vykázat kursové rozdíly.

Kursové rozdíly vznikají změnou směnného kursu k prvotnímu ocenění položky v cizí měně a k dalšímu okamžiku uskutečnění účetního případu (například jiný kurs se použije ke dni přijetí faktury a jiný se uplatní při její úhradě). Kursové rozdíly se dále účtují ke dni sestavení účetní závěrky, kdy se určité položky vyjádřené v cizí měně přepočítávají směnným kursem k tomuto dni.

Kursový rozdíl je ale pouze důsledek nesení kursového rizika. Kursovému riziku je účetní jednotka vystavena po celou dobu existence cizoměnové položky, která je spojena s platbou v budoucnosti. Proto se také v účetnictví vedle české měny objevuje i účtování v cizí měně a ke každému okamžiku existence cizoměnové položky je možné zjistit její aktuální ocenění a stanovit kursový rozdíl. Pomocí ziskových nebo ztrátových kursových rozdílů se kursové riziko přenáší do účetnictví a tím mění hodnotu aktiv nebo závazků a zároveň tím vyjadřují chudnutí či bohatnutí účetní jednotky, které účetnictví zobrazuje podle reality. Z čehož nám vyplývá, že existence kursových rozdílů není podmíněna jejich účtováním (popř. vykazováním), ale je to dáno situací, kdy měna účetní jednotky je odlišná od měny, ve které bude budoucí platba uskutečněna. Účtování o kursových rozdílech je pak následkem této situace.

Cílem diplomové práce je popsat problematiku kursových rozdílů a přepočtu položek vyjádřených v cizí měně z pohledu účetnictví a daní. Dílčím cílem je srovnání přístupů ke kursovým rozdílům dle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zjištěné poznatky budou aplikovány na konkrétních příkladech.

Diplomová práce je členěna na pět částí. První kapitola se zabývá způsobem přepočtu položek vyjádřených v cizí měně v průběhu a ke konci účetního období, stanovením směnného kursu, vznikem kursových rozdílů a jejich zaúčtováním. Není opomenuta ani vnitřní směrnice, kde by měly být účetní jednotkou stanoveny veškeré postupy související s cizí měnou.

Následující kapitola se věnuje interpretacím Národní účetní rady, která detailněji vykládá české účetní předpisy a na jejich základě poskytuje účetním jednotkám doporučení vztahující se k dané problematice.

Třetí kapitola popisuje přepočet cizí měny v daních, konkrétně u daní z příjmů a z přidané hodnoty, kde se cizoměnové transakce mohou vyskytnout jak u přeshraničních plnění, tak i u tuzemských. Dále se práce zabývá stanovením kursu při poskytnutí zálohy nebo při opravě daňového dokladu.

Čtvrtá část diplomové práce porovnává přístupy českých předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k cizoměnovým položkám a kursovým rozdílům. U

Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je důležité především správné zvolení funkční měny a případné převedení účetní závěrku do měny funkční nebo do měny vykazování.

Závěrem práce bude provedena analýza účetní závěrky, která bude mít za cíl zjistit, jak kursové rozdíly ovlivňují celkový výsledek hospodaření a jaké informace o kursových rozdílech jsou v příloze účetní závěrky obsaženy.

1. Používání cizí měny v českém účetnictví

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví v české měně (výjimku tvoří účetní jednotky, které vedou účetnictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví). Jelikož do účetnictví vstupují transakce nejen v české měně, ale i v zahraniční, musí účetní jednotka tuto cizí měnu přepočítat a v určitých případech i zaúčtovat vzniklé kursové rozdíly.

Některé účetní položky jsou přepočteny pouze k prvotnímu ocenění a následně je podnik vede pouze v české měně. Avšak u řady položek to neplatí (Kovanicová 2012, s. 203). ZoÚ stanovuje položky, které je nutné účtovat nejen v české měně, ale i v zahraniční. Jedná se o pohledávky, závazky, podíly na obchodních korporacích, cenné papíry, deriváty, ceniny; dále opravné položky, rezervy a technické rezervy, které se vztahují k majetku a závazkům vyjádřených v zahraniční měně (§ 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb.).

1.1. Způsoby přepočtu cizí měny

Účetní jednotka přepočítává zmíněné položky vyjádřené v cizí měně jednak v průběhu účetního období (k okamžiku účetního případu) a jednak ke dni sestavení účetní závěrky. V účetnictví okamžik uskutečnění účetního případu definuje Český účetní standard (dále jen ČÚS) 001, který říká:

„*okamžikem uskutečnění účetního případu je den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu pohledávky, postoupení pohledávky, vkladu pohledávky, poskytnutí či přijetí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím ze zákona, vyhlášky.*“

Avšak pro potřeby oceňování pohledávek a závazků v cizí měně došlo k určitému zjednodušení a za okamžik uskutečnění účetního případu lze považovat i den vystavení faktury u dodavatele nebo den přijetí faktury u odběratele. Účetní jednotka poté do své vnitřní směrnice musí uvést, zda bude přepočítávat cizí měnu dle tohoto zjednodušení,

tzn. přepočítávat kursem ke dni vystavení či přijetí faktury nebo bude přepočítávat kursem ke dni okamžiku uskutečnění účetního případu.

1.1.1. K okamžiku uskutečnění účetního případu

Při ocenění majetku či závazku k okamžiku uskutečnění účetního případu může pro přepočet účetní jednotka využít denní kurs České národní banky (dále jen „ČNB“) či pevný kurs určený pro předem stanovenou dobu.

Denní kurs vyhlašovaný Českou národní bankou

Denní kurs devizového trhu vyhlašovaný ČNB je aktuálně uváděn u 33 zahraničních měn. Aktuálně platné kursy pro daný den jsou uvedeny na stránkách ČNB od 14:30 hod každého pracovního dne. Účetní jednotka si tak může vybrat, zda k okamžiku uskutečnění účetního případu přepočte cizí měnu denním kursem či použije kurs předcházejícího dne. V případě, že si účetní jednotka vybere kurs vyhlašovaný v den uskutečnění účetního případu, může nastat situace, kdy v jednom dni bude využívat dva rozdílné kursy (do 14:30 použije kurs z předcházejícího dne a od 14:30 kurs aktuálního dne).

Pevný kurs

Další možností je přepočet cizí měny pomocí fixního kursu stanoveného vnitřním předpisem účetní jednotky. Podmínkou je, že kurs musí být stanoven dle kursu devizového trhu vyhlášeného ČNB k prvnímu dni období, po které bude využíván. Avšak období nesmí být delší než jedno účetní období. Pokud v tento den kurs není stanoven, použije se kurs naposled vyhlášený. Pokud například účetní jednotka rozhodne, že bude pevný kurs používat pro celý kalendářní rok, měla by používat kurs, který je vyhlášen 1. ledna. Jelikož ale ČNB nevyhlašuje k tomuto dni kurs, musí použít kurs z naposledy vyhlášeného dne tzn. z 31.prosince.

Účetní jednotka nemusí během celého vymezeného období používat stejný kurs a má možnost svým interním předpisem pevný kurs aktualizovat. Pokud by ale došlo k devalvaci či revalvaci české koruny má účetní jednotka povinnost fixní kurs změnit (Skálová 2019, s. 104). Možnost použití pevného kursu se dle ZoÚ nevztahuje na

pojišťovací, zajišťovací a bankovní instituce, družstva, penzijní a investiční společnosti a obchodníky s cennými papíry. Ti mohou využívat pouze denní kurs vyhlašovaný ČNB.

Měsíčně vyhlašovaný kurs Českou národní bankou

V případě, že se cizí měna nevyhlašuje denně, má účetní jednotka dvě možnosti přepočtu. Buď využije poslední známý kurs vyhlášený ČNB, nebo cizí měnu přepočte prostřednictvím amerického dolaru (dále jen „USD“) nebo eura (dále jen „EUR“).

První možnost je vyhlašována většinou pouze jednou na konci daného měsíce a nemohou ji použít pojišťovací, zajišťovací a bankovní instituce, družstva, penzijní a investiční společnosti a obchodníci s cennými papíry. Druhá možnost se vypočte přes kurs mezibankovního trhu, kde se vyhledá daná měna a její kurs k USD nebo EUR a následně se tato hodnota přepočte kursem vyhlášeným ČNB pro USD nebo EUR platným ve stejný den.

Příklad 1: Přepočet cizí měny prostřednictvím USD nebo EUR

Společnost Exotické zážitky s.r.o. by potřebovala přepočítat 10 000 maledivských rupií (MVR) na české koruny (CZK). Maledivská banka nevyhlašuje kurs pro českou korunu a ČNB vyhlašuje kurs pro maledivskou rupii pouze jednou za měsíc (poslední den kalendářního měsíce). Účetní jednotka má tedy na výběr buď přepočet cizí měny prostřednictvím USD nebo EUR nebo podle kursu vyhlašovaného ČNB.

K 16.10.2019 je dle ČNB vyhlášený kurs 23,365 CZK/USD a ke stejném dni je dle Maledivské národní banky kurs 15,39 MVR/USD. K 30.9.2019 (vyhlášení posledního známého kursu) je kurs dle ČNB 1,537 MVR/CZK.

Řešení:

1. možnost:

10 000 CZK × 1,537 MVR/CZK = 15 370 CZK

2. možnost:

10 000 MVR / 15,39 MVR/USD = 649,77 USD

649,77 USD × 23,365 USD/CZK = 15 182 CZK

Přepočtem jednodušším způsobem (přes poslední známý kurs ČNB) nám vychází z 10 000 maledivských rupií 15 370 korun českých a přepočtem přes americký dolar získáme 15 182 korun českých. Z výsledků vidíme, že se varianty liší o 188 korun českých. V případě přepočtu větší částky se tento rozdíl bude zvětšovat.

Kurs nákupu a prodeje

Jestliže účetní jednotka nakupuje nebo prodává cizí měnu za českou, může použít kurs, za jaký byly hodnoty nakoupeny nebo prodány. Ve většině případů se jedná o kursy směnáren či bank. Toto zjednodušení platí především pro devizové platby a pro nákup a prodej valut. Z těchto transakcí účetní jednotce nevznikají kursové rozdíly.

Například společnost bude chtít pro svého zaměstnance, který se chystá na služební cestu, nakoupit zahraniční valuty. Ve směnárně nakoupí dolar za kurs 23,5 CZK/USD, ale v ČNB je ke stejnému dni vyhlášen kurs 23,026 CZK/USD. Účetní jednotka v tomto případě má právo využít kurs směnárny a zaúčtovat pomocí kursu 23,5 CZK/USD, čímž zamezí vzniku kursových rozdílů.

1.1.2. Ke dni sestavení účetní závěrky

„*Ke konci rozvahového dne je nutno znovu provést přepočet cizí měny na českou měnu (vypočíst a zúčtovat kursové rozdíly vztahující se ke konečnému zůstatku aktiva/závazku), a to podle aktuálního kursu ČNB k tomuto dni*“ (Kovanicová 2012, s. 63). Jestliže ČNB k tomuto dni kurs nevyhlašuje, bude použit poslední vyhlášený kurs. Většině účetních jednotek se účetní období shoduje s kalendářním rokem, proto budou přepočítávat kursem vyhlášený k 31.12. ve 14:30 hod.

1.2. Kursové rozdíly

Kursové rozdíly vznikají při přepočtu položek v cizí měně na českou ke konci rozvahového dne, ale mohou vznikat i v průběhu účetního období, jestliže je s nimi uskutečněna určitá operace (úhrada pohledávky či závazku aj.).

ČÚS 006 vymezuje některé případy, při kterých v průběhu účetního období při ocenění majetku a závazků vznikají kursové rozdíly.

Jedná se o následující případy:

- splnění peněžitého dluhu a inkaso pohledávky,
- postoupení pohledávky a vklad pohledávky,
- převzetí dluhu u původního dlužníka,
- vzájemné započtení pohledávek,
- úhrada úvěru nebo zápůjčky novým úvěrem nebo zápůjčkou,
- převod záloh nebo závdavku na úhradu pohledávek a dluhů.

Zároveň nám také standard říká, v jakých případech kursové rozdíly nevznikají. Jedná se například o změnu věřitele či dlužníka, kdy se mění pouze subjekt, ale hodnota závazku či pohledávky se nemění, proto není důvod pro vznik kursového rozdílu. Dále kursový rozdíl nevzniká při změně měny bez pohybu peněžních prostředků, pokud se odběratel a dodavatel dohodnou, že by preferovali úhradu například v eurech místo dolaru. Je nutné ale zjistit poměr těchto dvou měn a provést jejich přepočet. Neplatí to u situace, kdy by místo cizí měny preferovali úhradu v českých korunách, v tomto případě by bylo nutné kursový rozdíl zaúčtovat. Jako poslední případ standard zmiňuje situaci, kdy by se vklad do obchodní korporace splácel v cizí měně. Jelikož vklad do základního kapitálu musí být splacen vždy v českých korunách, musí se splátka bankou přepočítat na české koruny. U ostatních vkladů do vlastního kapitálu lze vlastní vkladovou povinnost stanovit i v cizí měně. Při úhradě se hodnota přepočte na českou korunu a položka je poté vedena pouze v této měně.

Jestliže kursové rozdíly vzniknou při pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo zásob, nebudou součástí jejich pořizovací ceny, ale budou se účtovat výsledkově. To znamená, že nebudou ovlivňovat ocenění daného majetku nebo zásoby, ale budou ovlivňovat finanční výsledek hospodaření (§ 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Kursové rozdíly během účetního období

Jestliže se od nabytí aktiva či závazku uskuteční další účetní případ, který bude mít za následek pohyb daného aktiva a závazku (úhrada závazku, pohledávky, úvěru aj.), je

pravděpodobné, že vznikne kursový rozdíl (Kovanicová 2012, s. 204). Pokud se mezi těmito účetními případy daný kurs změní, bude tatáž částka v cizí měně přepočtena na různé částky v českých korunách a bude nutné zaúčtovat kursový rozdíl, který mezi transakcemi vznikl.

Kursové rozdíly se účtují do finančního výsledku hospodaření. Konkrétně se zobrazí na účtech:

663 – Kursové zisky;

563 – Kursové ztráty.

Kursové rozdíly ke konci rozvahového dne

Kursové rozdíly ke konci rozvahového dne se převážně rovněž účtují do finančního výsledku hospodaření prostřednictvím účtů kursových ztrát a zisků. Výjimku tvoří cenné papíry a podíly, kde se kursové rozdíly promítnou jako součást ocenění těchto aktiv (Kovanicová 2012, s. 205).

Tabulka 1: Zaúčtování kursových rozdílů k rozvahovému dni

Kursové rozdíly k rozvahovému dni (kurs vyhlášený ČNB)	MD	D
Přepočet zůstatků devizového účtu – kursový zisk	221	663
Přepočet zůstatků devizového účtu – kursová ztráta	563	221
Přepočet zůstatku valutové poklady – kursový zisk	211	663
Přepočet zůstatku valutové poklady – kursová ztráta	563	211
Přepočet devizových pohledávek – kursový zisk	3xx	663
Přepočet devizových pohledávek – kursová ztráta	563	3xx
Přepočet devizových závazků – kursový zisk	3xx	663
Přepočet devizových závazků – kursová ztráta	563	3xx

Zdroj: Müllerová a kol. (2009, s. 344)

1.3. Účtování vybraných položek v cizí měně

Následující podkapitoly se věnují vybraným položkám vyjádřených v cizí měně, u kterých vznikají kursové rozdíly.

1.3.1. Pokladna a bankovní účet

Při účtování valut v pokladně je nutné přepočítat každý úbytek či přírůstek valut v českých korunách. U valut ležících v pokladně bez pohybu je na uvážení účetní

jednotky, zda je bude přepočítávat při každé změně kursu či nikoli. Při výběru valut z pokladny ve většině případů dochází úbytku v jiné částce, než jakou jsme přepočetli při jejím přijetí. Je to dáno změnou kursu téměř u každého jejich pohybu. Tím vzniká rozdíl mezi zůstatkem na účtu v domácí a v cizí měně (tzn. že přepočet cizí měny aktuálním kursem na českou měnu se nerovná zůstatku v českých korunách). Tento rozdíl lze vyrovnat buď při každém pohybu valut nebo souhrnně po určitém časovém intervalu, nejpozději ale v den, kdy se uzavírají účetní knihy. V tento den je také nutné zaúčtovat vzniklý kursový rozdíl do nákladů či výnosů. Kursový rozdíl pak vyjadřuje, kolik jsme vydělali či prodělali za dobu vkladu a výběru valut. Jestliže se během účetního období objeví nutnost sestavení přehledu například pro banku, je důležité vyrovnat rozvahový rozdíl a zaúčtovat kursové rozdíly. Zvlášť v případech, kdy jsou valuty většího objemu či dochází k velkým změnám směnných kursů. Pro zaznamenávání valutové pokladny by si účetní jednotka měla vytvořit zvláštní analytický účet, kde by cizí měny účtovala odděleně. Avšak vyhláška tento postup neukládá za povinnost, ale pouze jej doporučuje.

Pokud by účetní jednotka používala pevný kurs, účtovala by valuty po celou stanovenou dobu vždy stejným kursem a tím by v průběhu období nevznikal důvod pro vznik kursových rozdílů. V případě, že by účetní jednotka zvolila pevný kurs po celé účetní období, vznikal by kursový rozdíl pouze k rozvahovému dni. Výhodou pevného kursu je proto zjednodušení účtování kursových rozdílů. Nevýhodou je nižší přesnost výpočtu při převodu cizoměnových položek pevným kursem v případě velkých výkyvů kursu. V těchto případech má ale účetní jednotka možnost pevný kurs aktualizovat. Ať už účetní jednotka zvolí jakýkoliv způsob přepočtu cizí měny během účetního období, ke konci rozvahového dne je ve všech případech stav pokladny, kursových zisků a ztrát stejný.

U bankovního účtu vedeného v cizí měně se účtuje obdobným způsobem jako u valut v pokladně. Každý vklad i výběr z bankovního účtu se přepočítává denním kursem a ke konci rozvahového dne se rozdíl mezi zůstatkem na účtu v domácí a v cizí měně vyrovnává a zúčtuje se jako kursový rozdíly na vrub nákladů nebo do výnosů. Stejně jako

u valut v pokladně i v tomto případě lze vyrovnání tohoto rozvahového rozdílu provést souhrnně v určitém časovém intervalu během účetního období.

1.3.2. Závazky a pohledávky

Pohledávky a závazky podléhají kursovému riziku v případě, že u nich očekáváme budoucí peněžní příjem nebo výdaj v cizí měně. Účtujeme proto o nich, jak v české, tak i v zahraniční měně a po celou dobu její existence vyčíslujeme jejich kursové rozdíly. Pro přepočet cizoměnových pohledávek a závazků se používá kurs ČNB ke dni uskutečnění účetního případu. U pohledávek a závazků se za tento den považuje den uskutečnění dodávky zboží či služby. Jak ale již bylo uvedeno v kapitole 1.1. Způsoby přepočtu cizí měny, ČÚS 001 umožňuje za okamžik uskutečnění účetního případu u pohledávek a závazků v cizí měně považovat den přijetí či den vystavení faktury nebo obdobného dokladu.

Pokud účetní jednotka používá pevný kurs a během těchto účetních případů nedojde k jeho změně, budou pohledávky či závazky přepočteny stejným kursem a nedojde ke vzniku kursových rozdílů. Jestliže ale účetní jednotka používá denní kurs, budou se pohledávky nebo závazky přepočítávat k jednotlivým účetním případům jiným kursem. Tím vznikne kursový rozdíl, který se zaúčtuje na vrub nákladů nebo do výnosů. Do nákladů by se zaúčtoval v případě, že by domácí měna ke dni úhrady pohledávky posílila (kurs cizí měny klesne), tím by vznikl rozdíl, jelikož pohledávka by v cizí měně byla uhrazena, ale v české měně by pohledávka byla vyrovnána pouze z části. Naopak při oslabení domácí měny (kurs cizí měny vzroste) by se pohledávka přeplatila, což by účetní jednotka zaúčtovala jako svůj výnos.

K rozvahovému dni se vzniklé kursové rozdíly ze závazků a pohledávek v cizí měně promítnou do finančního výsledku hospodaření souvztažně k závazku či pohledávce v cizí měně. Kursové rozdíly k tomuto dni vznikají i u částečně uhrazených pohledávek či závazků v cizí měně.

Tabulka 2: Zaúčtování kursových rozdílů u závazků a pohledávek z obchodních vztahů v průběhu účetního období

Kursové rozdíly	MD	D
Kursový zisk – rozdíl mezi přepočtem přijaté faktury od dodavatele a její úhradou	321	663
Kursová ztráta – rozdíl mezi přepočtem přijaté faktury od dodavatele a její úhradou	563	321
Kursový zisk – rozdíl mezi přepočtem vydané faktury odběratelem a její úhradou	311	663
Kursová ztráta – rozdíl mezi přepočtem vydané faktury odběratelem a její úhradou	563	311

Zdroj: Müllerová a kol. (2009, s. 344)

Při postupném splácení pohledávek a závazků a při pohybu na účtech ve skupině 21 – peněžní prostředky v pokladně, 22 – peněžní prostředky na účtech a 26 – převod mezi finančními účty lze kursové rozdíly vyúčtovat jako finanční výnos či náklad až v okamžiku sestavení účetní závěrky (Skálová 2019, s. 105). Například při poskytnutí úvěru a jeho postupném splácení v pravidelných splátkách v cizí měně. U každé splátky jsou dvě možnosti, buď se kursový rozdíl ke splátce vyúčtuje ihned (563 – kursové ztráty/663 – kursové zisky), nebo se vyúčtuje až ke dni sestavení účetní závěrky. V ostatních situacích se kursové rozdíly vyúčtují k okamžiku uskutečnění účetního případu.

Účetní jednotky jsou povinny zaúčtovat opravné položky v cizí i v české měně, pokud i majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně (§ 4 odst. 12 zákona č. 563/1991 Sb.).

V případě cizoměnových pohledávek v insolvenčním řízení musí být pohledávka přepočtena na českou měnu ke dni zahájení insolvenčního řízení kursem vyhlášeným ČNB. V případě, že se pohledávka stala splatnou dříve, použije se kurs ČNB k tomuto dni splatnosti (§ 175 zákona č. 182/2006 Sb.). Pohledávka je dále v účetnictví evidována pouze v české měně a není důvod pro další přepočty kursových rozdílů, jelikož účetní jednotka již nenese z této položky kursové riziko.

Další situace, u které dochází k pochybnostem, v jaké hodnotě kursové rozdíly vykázat, je přijetí zálohy před samotným vystavením faktury. Účetní jednotka obdrží

zálohu v cizí měně a následně vystaví fakturu, kde dojde k zúčtování cizoměnové zálohy a vyjádření doplatku, který odběratel musí uhradit. Otázkou je, jakým kursem se vystavená faktura přepočte. V případě, že by se faktura přepočetla pouze kursem k datu jejího vystavení, tak by i přijatá záloha byla přepočtena tímto kursem, který by se lišil od kursu ke dni přijetí zálohy. Tím by ale vznikl kursový rozdíl, který by neodpovídal skutečnosti. Proto by se vydaná faktura měla přepočítat částečně kursem ke dni přijetí zálohy a částečně kursem ke dni vydané faktury.

1.3.3. Cenné papíry

Kursové rozdíly u cenných papírů, které se oceňují reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, jsou součástí jejich ocenění k okamžiku sestavení účetní závěrky, bez ohledu na to, zda se účtují výsledkově nebo rozvahově (Kovanicová 2012, s. 206). Výjimku tvoří cenné papíry držené do splatnosti.

Pokud se cenný papír neoceňuje reálnou hodnotou, vzniklé kursové rozdíly se zobrazí na účtu 414 - oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků, s výjimkou dlužných cenných papírů, u nich se kursové rozdíly účtují klasicky jako finanční výnosy či náklady. V tabulce č. 3 jsou pro přehlednost znázorněny cenné papíry nepřeceňované, u kterých se snížila či zvýšila hodnota z důvodu kursových rozdílů.

Tabulka 3: Zaúčtování kursových rozdílů u nepřeceňovaných cenných papírů k rozvahovému dni

Cenný papír	MD	D
Kursový rozdíl kladný u majetkových cenných papírů nepřeceňovaných na RH nebo ekvivalencí	25x, 06x	414
Kursový rozdíl záporný u majetkových cenných papírů nepřeceňovaných na RH nebo ekvivalencí	414	25x, 06x
Kursový rozdíl kladný u dluhových CP nepřeceňovaných na RH	25x, 06x	663
Kursový rozdíl záporný u dluhových cenných papírů nepřeceňovaných na RH	563	25x, 06x

Zdroj: Müllerová a kol. (2009, s. 344)

V případě vkladu do společnosti v cizí měně je možný vklad pouze do společnosti v zahraničí, jelikož v České republice je možný pouze v českých korunách. To samozřejmě neznemožňuje společníkovi či akcionáři zaplatit v cizí měně, avšak je nutné vzít v úvahu přepočet cizí měny bankou – ve většině případů tím vznikne přeplatek nebo nedoplatek, který se bude muset následně vypořádat. Pokud není stanoveno, že se přeplatek vrátí, stane se součástí emisního ážia. Zároveň při úhradě vkladu v cizí měně nevznikají kursové rozdíly, jelikož základní kapitál je vyjádřen v české měně.

Kursové rozdíly však mohou vzniknout v případě nákupu podílu v cizí měně do již existující společnosti (obdobně jako u pořízení cenného papíru) nebo v případě vkladu do zahraniční společnosti, kdy mezi platbou a jejím upsáním dojde ke změně kursu.

1.3.4. Zápůjčky a úvěry

Při poskytnutí úvěru či přijetí zápůjčky vzniká účetní jednotce pohledávka či závazek dle povahy transakce. Ve většině případů jsou úvěry čerpány postupně a jednotlivé jeho části jsou přepočteny pomocí aktuálního kursu. Při jeho následném splácení pak účetní jednotce vznikají kursové rozdíly z použití různých kursů ke vzniku závazku a jeho úhrady.

Stejně jako u obchodních pohledávek a závazků i v tomto případě lze vyúčtovat kursové rozdíly z nesplacené části úvěru k okamžiku sestavení účetní závěrky. U zápůjčky se použije obdobný postup pro účtování kursových rozdílů jako při úvěru. Kursové rozdíly jsou účtovány vždy pouze k rozvahovému dni. Pro přesnější stav úvěru lze opět kursové rozdíly vykazovat po jednotlivých zápůjčkách a splátkách.

1.1. Vnitřní směrnice

Účetní jednotka by ve své vnitřní směrnici měla mít uvedeno, jakými způsoby přepočítává položky vyjádřené v cizí měně ke dni uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni. V případě, že ke dni uskutečnění účetního případu bude pro přepočet používat pevný kurs, měla by si zvolit, k jakému dni bude kurs pro dané období stanoven. Pro různé účtové třídy, skupiny či účty může účetní jednotka zvolit jiný způsob přepočtu, nicméně větší počet metod bude pro účtování komplikovanější.

Zároveň by vnitřní směrnice měla popisovat, k jakému okamžiku uskutečnění účetního případu účetní jednotka převádí přijaté a vydané cizoměnové faktury do české měny a jakým způsobem přepočítává nákupy a prodeje cizí měny. Nelze zde ani opomenout postup pro uzavírání a otevírání účetních knih u cizích měn.

2. Interpretace Národní účetní rady k používání cizích měn

Národní účetní rada (dále jen NÚR) vznikla roku 1999 a je složena z Komory auditorů, Komory daňových poradců, Svazu účetních a Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Cílem této nezávislé instituce je spolupráce při tvorbě právních předpisů, integrace a podpora těchto sdružených profesí (Mejzlík a kol., 2019, s. 21).

Interpretace NÚR je vyjádření stanoviska na určitou oblast z účetnictví, kterou české účetní předpisy neřeší nebo je výklad o dané problematice nedostačující. Jedná se o odborné vyjádření názorů a hledání řešení na určité problémy. Účetní jednotka není zavázána se interpretacemi řídit a implementovat je do svých interních předpisů. Každá interpretace má danou strukturu. První část obsahuje formální náležitosti (název, číslo apod.), dále se uvádí důvod vzniku dané interpretace a diskuse související s jejím vytvořením. Stěžejní část je zaměřena na popis problému jeho řešení a zdůvodnění.

Následující kapitoly vychází z knihy Interpretace národní účetní rady z roku 2019, na které se podíleli L. Mejzlík, L. Müllerová, J. Skálová, J. Pilátová, L. Vašek, A. Šrámková, I. Liškařová, P. Vácha, J. Pelák, O. Pospíšilová, E. Ševcovicová, D. Procházka a M. Zárybnická-Žárová.

2.1. Schválené interpretace

Následující intepretace jsou již schváleny NÚR a zveřejněny na její oficiální webové stránce.

2.1.1. Dohadné položky v cizí měně (I–18)

Dohadné položky dělíme na dohadné položky aktivní a pasivní. Jsou to takové položky, které věcně a časově souvisí s daným účetním obdobím, byť není známa její přesná výše. Dohadná položka aktivní má charakter pohledávky (a s ní spojený výnos). Typickým příkladem dohodné položky aktivní je pojišťovací událost, kdy pojišťovna uznala pojistnou náhradu, ale nepotvrdila její končenu výši. Dohodná položka aktivní se účtuje na účet 388 – Dohadné účty aktivní.

Dohadná položka pasivní představuje pro účetní jednotku typ závazku (a s ním spojený náklad). Dohodná položka pasivní se účtuje na účet 389 – Dohadné účty pasivní. Příkladem může být vytvořená dohadná položka za spotřebovanou energii za konkrétní rok, kdy se faktura vystavuje až po konci účetního období.

Jestliže jsou dodávky sjednány v cizí měně, je třeba i dohadné položky vyjádřit v cizí měně za použití aktuálních kursů (nelze odhadovat budoucí kurs). Hlavním problémem u dohadných položek v cizí měně je stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu, ke kterému se přiřazuje směnný kurs. Nutno podotknout, že okamžik uskutečnění účetního případu se může lišit od okamžiku zápisu do účetních knih. ČÚS 001 vyjmenovává několik možností stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu. Účetní jednotka se může rozhodnout, zda za okamžik uskutečnění účetního případu bude považovat okamžik pořízení dodávky, zjištění manka/přebytku či den vystavení nebo přijetí faktury. Zvolenou možnost účetní jednotka uvede do své vnitřní směrnice a na základě toho přizpůsobí další postup. Od okamžiku uskutečnění účetního případu účetní jednotka nese kursová rizika (to znamená, že kursové rozdíly zjišťuje například k datu přijetí faktury, k okamžiku úhrady apod.). Vzniklé kursové rozdíly se vykazují ve finančním výsledku hospodaření.

Stejně jako u klasických pohledávek a závazků v cizí měně i dohadné položky musí být ke konci rozvahového období přepočteny závěrkovým kursem. Vzniklý kursový rozdíl se následně opět promítne ve finančním výsledku hospodaření. Dohadné účty v cizí měně se při obdržení všech dokumentů ruší.

Příklad 2: Dohadná položka v cizí měně

Společnost ABC staví vlastní administrativní budovu. Celkové dodávky související se stavbou budovy již dosáhly 10 mil. Kč. V března 2019 byla objednána služba stavebního dozoru nad stavbou. Celková hodnota služby se odhadla na 15 000 EUR. Budovu společnost zařadila do užívání v červnu 2019. V lednu 2020 byla přijata faktura za stavební dozor v celkové hodnotě 16 000 EUR. Její úhrada proběhla v únoru 2020.

Společnost má za účetní období kalendářní rok a pro přepočet cizoměnových transakcí používá pevný kurs. Kurs společnost stanovuje dle ČNB k prvnímu dni

každého měsíce. Kurs k 31. prosinci 2019 byl stanoven na 24 EUR/CZK. Pro jednotlivé měsíce byly stanoveny následující kurs:

- březen 2019 – 25 EUR/CZK;
- leden 2020 – 26 EUR/CZK;
- únor 2020 – 27 EUR/CZK.[1]

Řešení:

V následující tabulce je znázorněno zaúčtování pořízení dlouhodobého majetku a s ním související stavební dozor, který se zachytí jako dohadná položka v cizí měně.

Datum	Popis	MD	D	Kurs	Částka v EUR	Částka v CZK
březen 2019	Pořízení dl. majetku	042				10 000 000
březen 2019	Dohadná položka – stavební dozor	042	389	25	15 000	375 000
červen 2019	Zařazení dl. majetku	021	042			10 375 000
31.12.2019	Kursový rozdíl	389	663	24		15 000
31.12.2019	KZ dohadné položky			24	15 000	360 000
leden 2020	Přijatá faktura za stavební dozor		321	26	16 000	416 000
		389		26	15 000	390 000
		021		26	1 000	26 000
leden 2020	Kursový rozdíl	563	389	26		30 000
únor 2020	Úhrada faktury	321	221	27	16 000	432 000
únor 2020	Kursový rozdíl	321	663	27		16 000

Poskytnutá služba (stavební dozor) se přepočetl kursem k datu uskutečnění účetního případu, v našem příkladě k okamžiku poskytnutí služby. Od této chvíle účetní jednotka nesla veškerá kursová rizika související s touto dohadnou položkou, jenž následně vykazovala ve finančním výsledku hospodaření. Změna odhadu výše stavebního dozoru se promítla do pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

[1] Inspirováno příkladem z knihy od Mejzlíka a kol. (2019, s. 137-138)

2.1.2. Odpis cizoměnové pohledávky a závazku (I–21)

K odpisům dochází, pokud pohledávky natrvalo sníží svoji hodnotu. Otázkou je, k jakému okamžiku přecenit cizoměnové pohledávky a zda v této souvislosti vznikají kursové rozdíly. Jak již bylo řečeno u cizoměnových dohadných položek, okamžik uskutečnění účetního případu definuje ČÚS 001, avšak lze vycházet i z vnitřních skutečností účetní jednotky, které nastaly a jsou předmětem zobrazení v účetnictví. V případě, že o odpisu rozhodlo vedení společnosti, lze za okamžik účetního případu považovat tento den. Aby nevznikly pochyby, je doporučeno tento předpoklad uvést i do své vnitřní směrnici. V tento den se také pohledávka přepočte na českou měnu kursem stanoveným vnitřní směrnicí viz kapitola 1.1 Způsoby přepočtu cizí měny.

Jelikož se jedná o cizoměnovou pohledávku a dochází k jejímu přepočtu během odpisu, vzniká k tomuto okamžiku kursový rozdíl. Kursový rozdíl se zobrazí ve finančním výsledku hospodaření. Stejný postup bychom aplikovali na odpis závazku v cizí měně.

2.1.3. Dotace v cizí měně (I-22)

Jestliže bude dotace poskytnuta zahraničním subjektem, s největší pravděpodobností bude vyplacena v cizí měně. V současnosti největším poskytovatelem dotací v České republice je Evropská unie. Oproti jednorázově poskytnutého daru se musí řešit vyúčtování dotace, popřípadě vrácení části nespotřebovaných prostředků v dané měně.

Účetní jednotka účtuje již prvotní ocenění nezpochybnitelného nároku na dotaci jako pohledávku na účet 378 - Jiné pohledávky a souvztažně použije skupinu 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní. K tomuto dni je nutné také provést přepočet na českou měnu kursem stanoveným vnitřním předpisem. Do výnosů či majetku[2] se promítne až samotné zúčtování dotace dle účelu poskytnutí. Následné přijetí dotace se zaúčtuje na účet v cizí měně a souvztažně se sníží zůstatek na účtu 378 – Jiné pohledávky. Pokud by

[2] Pokud se dotace vztahuje k dlouhodobému majetku,

byl příjem dotace dříve, než se dotace začne realizovat, pak bychom jej přepočetli na českou korunu, v které by probíhalo i její následné čerpání. V tabulce č. 4 je znázorněno zaúčtování dotace v cizí měně.

Tabulka 4: Účtování přijaté dotace v cizí měně

Č.	**Účetní případ**	**MD**	**D**
1	Nezpochybnitelný nárok na dotaci (přepočet kursem k okamžiku uskutečnění účetního případu)	378 – jiné pohledávky	34x – zúčtování daní, dotací a ostatní
2	Příjem dotace	221 – bankovní účet	378 – jiné pohledávky
3	Použití dotace	34x – zúčtování daní, dotací a ostatní	04x,6xx – dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, úhrada nákladů

Zdroj: Vlastní zpracování

Jestliže se přijetí dotace uskuteční později, je třeba ověřit, zda po přepočtu jiným kursem ke dni jejího vyrovnání nevznikne kursový rozdíl. Jelikož účet 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní představuje zdroj financování předmětu dotace, je tato hodnota finální a neupravuje se o kursové rozdíly. Avšak toto pravidlo neplatí pro cizoměnové pohledávky, zde se kursový rozdíl účtuje nejen k okamžiku přijetí dotace, ale pokud neproběhlo vypořádání do konce hospodářského roku, tak i k rozvahovému dni.

V praxi mohou ovšem nastat situace, které mohou toto zúčtování značně zkomplikovat. Účetní jednotce se například přihodí, že obdrží dotaci v menší částce, než byl původní nárok. V tomto případě musí nárok snížit, a to s použitím původního kursu, kterým se přepočítal počáteční nárok. Kursový rozdíl z této změny nároku v cizí měně nevzniká. Jeho vznik je až spojen s následující přijatou dotací vyjádřenou v české měně.

V některých případech se může stát, že účetní jednotka nesplní podmínky dotace a musí ji vrátit. Jestliže se tato situace odehraje v jednom účetním období, tak se zaúčtuje závazek vůči poskytovateli a výnosy se stornují. Byla-li dotace zúčtována již v minulém účetním období, zaúčtujeme ji do nákladů či na vrub majetku. Zúčtování dotace bude ve stejné výši jako její původní nárok, avšak závazek je nutné přepočítat aktuálním kursem a zaúčtovat kursový rozdíl. V případě, že závazek bude uhrazen v jiný den než jeho

zaúčtování, může nám taktéž vzniknout kursový rozdíl, který snižuje či zvyšuje hodnotu závazku a promítne se do finančního výsledku hospodaření. V případě vrácení části dotace kvůli porušení podmínek se postupuje podobně jako u vrácení celé dotace, pouze se počítá s poměrnou výší. U vrácení nevyčerpané části dotace se ta část dotace přepočítá aktuálním kursem a zaúčtuje se na účet závazků vůči poskytovateli. Současně s tím se vyčíslí kursový rozdíl.

Příklad 3: Vrácení dotace kvůli porušení podmínek

Následující příklad zobrazuje vrácení celé dotace, jelikož společnost nesplnila její podmínky.[3]

Účetní operace v roce 2019	**EUR**	**CZK**	**MD**	**D**
Nárok na dotaci (kurs 26 EUR/CZK)	5 000	130 000	378	346
Zúčtování dotace na úhradu nákladů/dl. hmotného majetku		130 000	346	648, (022,042)
Přepočet pohledávky k rozvahovému dni (kurs 26,5 EUR/CZK)	5 000	2 500	378	663
Účetní operace v roce 2020	**EUR**	**CZK**	**MD**	**D**
Příjem dotace na devizový účet (kurs 25 EUR/CZK)	5 000	125 000	221	378
Kursový rozdíl		7 500	563	378
Porušení podmínek a rozhodnutí o neoprávněnosti dotace		130 000	5xx (648) (042,022)	346
Povinnost vrátit dotaci (kurs 24,5 EUR/CZK)	5 000	130 000 122 500 7 500	346	 379 663
Vrácení dotace (kurs 25 EUR/CZK)	5 000	125 000	379	221
Kursový rozdíl		2 500	563	379

2.1.4. Pořizovací cena cizoměnové pohledávky (I-23)

Při nabytí pohledávky za úplatu oceňujeme pohledávku pořizovací cenou (§ 25 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb.). Jestliže je jmenovitá hodnota pohledávky vyjádřena v cizí měně, představuje pro účetní jednotku budoucí inkaso cizoměnových peněžních

[3] Inspirováno příkladem z knihy od Mejzlíka a kol. (2019, s. 162)

prostředků. Problém spočívá v ocenění pořizovací hodnoty pohledávky, zda ji účtovat v měně jmenovité hodnoty, v českých korunách či v jiné měně, za kterou byla nakoupena.

Jestliže účetní jednotka nabyla pohledávku v jiné měně, než ve které je vyjádřena jmenovitá hodnota, je nutné provést přepočet měn pořizovací ceny na měnu jmenovité hodnoty pohledávky, protože podle jmenovité hodnoty se bude odvíjet kursové riziko, které bude ovlivňovat výši budoucího peněžního příjmu z pohledávky. ZoÚ vymezuje položky, které musí být vyjádřené jak v cizí měně, tak i v české. Mezi tyto položky řadíme pohledávky, proto pořizovací cenu nabyté pohledávky musíme vyjádřit i v české měně dle interního kursu včetně všech vedlejších pořizovacích nákladů vztahující se k nabytí pohledávky. Cizoměnová pohledávka si po celou dobu existence nese kursové riziko a účetní jednotka tak musí účtovat kursové rozdíly ke každému jejímu účetnímu případu (úhrada, odpis, další postoupení apod.). Zároveň musí účtovat o kursových rozdílech z přecenění k rozvahovému dni.

2.1.5. Časové rozlišení v cizí měně (I-37)

O časovém rozlišení je účtováno v případě, že k okamžiku účetního případu známe účel, částku a období, kam věcně náleží (například výdaje uhradíme v současném účetním období, ale věcně souvisí s dalším obdobím). Vyhláška č. 500/2002 Sb. umožňuje časové rozlišení aktiv či pasiv vykazovat jako součást závazků v položce C – Časové rozlišení aktiv/pasiv nebo samostatně v pasivech v položce D – Časové rozlišení aktiv/pasiv. Kombinace obou metod není povolena a časové rozlišení aktiv se musí vykazovat ve stejné položce jako časové rozlišení pasiv. Pohledávky a závazky se dle § 4 odst. 12 ZoÚ musí účtovat jak v české měně, tak i v cizí a ke konci rozvahového dne kvůli kursovému přepočtu vykazovat kursové rozdíly. Otázkou je, zda k cizoměnovému časové rozlišení aktiv/pasiv zobrazovaného v položce C jako pohledávky a závazky přistupovat jako k obchodním pohledávkám a závazkům a účtovat kursové rozdíly podle stejných pravidel.

Výdaje příštích období

Výdaje příštích období jsou takové, které jsou nákladem současného období, ale výdej peněz bude uskutečněn až v následujícím období. Jedná se například o náklady na elektřinu, plyn apod., které souvisí s běžným obdobím, ale platí se až v následujícím. Výdaj příštího období v cizí měně má charakter cizoměnového závazku a je nutné ho přepočítat k rozvahovému dni závěrkovým kursem.

Příjmy příštích období

Příjmy příštích období jsou takové, které jsou výnosem současného období, ale příjem peněz bude uskutečněn až v následujícím období. Příkladem může být nájemné, které je výnosem běžného období, ale vyfakturované bude až na začátku dalšího období. Jelikož příjem příštího období v cizí měně má charakter cizoměnové pohledávky, bude se stejně jako výdej příštího období přepočítávat k datu účetní závěrky závěrkovým kursem.

Náklady a výnosy příštích období

U nákladů a výnosů příštích období již peněžní tok proběhl, ale náklady či výnosy souvisí až s dalším účetním období. Mezi náklady příštího období můžeme zařadit pojistné hrazené předem. Výnosy příštího období může představovat například přijaté předplatné. Jelikož ani náklady ani výnosy v cizí měně nemají povahu cizoměnového závazku či pohledávky (peněžní tok se již uskutečnil), nebudou se k rozvahovému dni přepočítávat.

Níže je pro přehled uvedena tabulka, která shrnuje, jaké položky časového rozlišení se budou přepočítávat na českou měnu k rozvahovému dni.

Tabulka 5: Přepočet položek časového rozlišení

Časové rozlišení	Přepočet k rozvahovému dni
Náklady příštích období	Ne
Příjmy příštích období	Ano
Výdaje příštích období	Ano
Výnosy příštích období	Ne

Zdroj: Vlastní zpracování

Příklad 4: Výdaje a příjmy příštích období

Vlastník nemovitosti pocházející z Německa pronajímá svoji nemovitost obchodní společnosti. Smlouvu uzavřeli na deset let od 1. července 2015 do 30. června 2025. Jelikož vlastník pochází z Německa domluvily se strany na úhradě nájemného v EUR. Roční nájemné činí 20 000 EUR a je splatné pozadu za uplynulých dvanáct měsíců. Nájemci i pronajímatel používají pevný kurs v průběhu účetního období a k rozvahovému dni používají aktuální kurs ČNB. Pro rok 2015 byl nájemcem zvolen pevný kurs 25 EUR/CZK a u pronajímatelem 26 EUR/CZK. Pro rok 2016 byl nájemcem zvolen kurs 24 EUR/CZK a u pronajímatele 25 EUR/CZK.[4]

Řešení:

Zaúčtování výdajů příštích období – nájemného z pohledu nájemce za roky 2015 a 2016.

Datum	**Operace u nájemce v roce 2015**	**EUR**	**CZK**	**MD**	**D**
květen až prosinec	Průběžné zaúčtování nájemného	10 000	250 000	518	383
31.12.	Přepočet položky výdaje příštích období (kurs ČNB k tomuto dni 24 EUR/CZK)		10 000	383	663
31.12	Zůstatek účtu 383		240 000	383	702
Datum	**Operace u nájemce v roce 2016**	**EUR**	**CZK**	**MD**	**D**
1.1	Otevření zůstatku účtu 383	10 000	240 000	701	383
leden až červen	Průběžné zaúčtování nájemného	10 000	240 000	518	383
1.7.	Úhrada nájemného (kurs banky 24,5 EUR/CZK)	20 000	490 000	383	221
1.7.	Kursová ztráta z úhrady nájemného		10 000	563	383

Zaúčtování příjmů příštích období – nájemného z pohledu pronajímatele za roky 2015 a 2016.

[4] Inspirováno příkladem z knihy od Mejzlíka a kol. (2019, s. 290-291)

Datum	Operace u pronajímatele v roce 2015	EUR	CZK	MD	D
květen až prosinec	Průběžné zaúčtování nájemného	10 000	260 000	385	602
31.12.	Přepočet položky výdaje příštích období (kurs ČNB k tomuto dni 25 EUR/CZK)		10 000	563	385
31.12	Zůstatek účtu 385		250 000	702	385
Datum	**Operace u pronajímatele v roce 2016**	**EUR**	**CZK**	**MD**	**D**
1.1	Otevření zůstatku účtu 383	10 000	250 000	385	701
leden až červen	Průběžné zaúčtování nájemného	10 000	250 000	385	602
1.7.	Úhrada nájemného (kurs banky 25,5 EUR/CZK)	20 000	510 000	221	385
1.7.	Kursová ztráta z úhrady nájemného		10 000	385	663

Řešením příkladu je vykázání a zaúčtování kursových rozdílů souvisejících s výdaji a příjmy příštích období, jelikož tyto položky mají charakter pohledávek a závazků, a proto podléhají kursovému riziku.

2.2. Připravované intepretace

Následující návrhy interpretace jsou ve vnitřním připomínkovém řízení členskými institucemi NÚR, následně se bude konat vnější připomínkové řízení a po zpracování připomínek se návrh schválí jako finální interpretace a dojde k jeho zveřejnění. Následující podkapitoly vychází ze semináře NÚR konaného 6. prosince 2019 na Vysoké školy ekonomické. Připravované intepretace přednášeli Libor Vašek a Pěva Čouková.

2.2.1. Kursové rozdíly u pohledávek s opravnými položky

Pohledávky i opravné položky s nimi související se vedou, jak v české měně, tak i v cizí. Pro přepočet těchto položek účetní jednotka musí zvolit kurs vyhlášený ČNB ke dni uskutečnění účetního případu (denní, pevný). Jelikož účetní jednotka neví, jaký kurs při platbě pohledávky odběratel použije, nese v sobě pohledávka od jejího prvního

zaúčtování kursové riziko. V praxi se pro zaúčtování kursových rozdílů souvisejících s cizoměnovými pohledávkami a opravnými položkami používají dvě varianty.

První varianta účtování vychází z koordinačního výboru[5] č. 79/12.10.05. Ten stanovuje, že účetní jednotce je umožněno zaúčtovat kursový rozdíl jako korekci opravné položky, čímž by došlo k jejímu zvýšení či snížení. Výsledkem by bylo zobrazení tohoto kursového rozdílu do provozního výsledku hospodaření. Závěr koordinačního výboru ale zároveň říká, že není vyloučena možnost postupu účetní jednotkou podle ustanovení § 7 odst. 2 ZoÚ (respektive dle druhé varianty zmíněné níže).

Druhá varianta účtování vychází z předpokladu, že kursové rozdíly související s opravnými položkami patří vždy do finančního výsledku hospodaření, kde se obvykle kompenzují k rozvahovému dni. Toto řešení vychází ze skutečnosti, že kursové rozdíly se až na určité výjimky stanovené zákonem vždy vykazují jako finanční náklad či výnos.

Na základě tohoto rozporu účtování kursových rozdílů byl připraven návrh interpretace PNI – 69 – kursové rozdíly u pohledávek krytých opravnou položkou. Nový návrh interpretace je založen na skutečnosti, že kursové riziko u peněžitého aktiva, respektive pohledávky vzniká jen a pouze u hodnoty netto. Naopak kursové riziko nevzniká u té části pohledávky, která je kryta opravnou položkou, jelikož není předpokládána její budoucí úhrada. Například k pohledávce účetní jednotka vytvoří 50 % opravnou položku, ale ta část pohledávky, která není kryta touto opravnou položkou, stále nese v sobě kursové riziko, proto k rozvahovému dni bude přepočtena pouze její netto hodnota. Jestliže dojde k odpisu pohledávky plně krytou opravnou položkou, kursový rozdíl nebude vykázán. V případě, že byla uhrazena pohledávka, ke které byla vytvořena opravná položka, dojde k zúčtování této opravné položky v historickém kursu a k uznání rozdílu mezi historickým kursem a danou platbou.

[5] Koordinační výbor vyšel z iniciativy Komory daňových poradců a byl založen v roce 1993 jako platforma, kde se projednávají problémové okruhy ve výkladech zákona s Generálním finančním ředitelstvím (dříve s Ministerstvem financí) a s ostatními zástupci Komory auditorů a Svazu účetních. Výsledkem těchto jednání je publikace s řešením projednaných problémů.

Dále v připravované interpretaci je navržena definice kursového rizika, která v ZoÚ není zatím zahrnuta. Kursové riziko dle návrhu je takové riziko, které souvisí s cizoměnovými transakcemi a kterému je účetní jednotka vystavena, pokud je účtování transakce spojeno s platbou v budoucnosti. Kursové riziko se do účetnictví přenáší pomocí ziskových nebo ztrátových kursových rozdílů a tím mění hodnotu aktiv nebo závazků vykazovaných v účetní závěrce.

Připravovaný návrh interpretace by měl sjednotit v praxi dva rozdílné postupy účtování kursových rozdílů souvisejících s cizoměnovými pohledávkami a opravnými položkami. Výsledným řešením navržené intepretace by měl být přepočet pouze netto hodnoty cizoměnové pohledávky aktuálním kursem ČNB.

2.2.2. Cizoměnové platby předcházející dodání aktiva/služby

Nový návrh interpretace má za úkol sjednotit účtování záloh poskytnutých v cizí měně v účetní závěrce před dodáním zboží nebo služby. Návrh vychází z předpokladu, že pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen, a součástí tohoto ocenění nejsou kursové rozdíly. Proto poskytnuté cizoměnové platby jsou účetní jednotkou vykázány v rámci dlouhodobého majetku, záloh, popřípadě nákladů příštích období. Jestliže je záloha vykázána jako majetek či zásoba, není účetní jednotka vystavena kursovému riziku a nevzniká povinnost kursového přepočtu. V případě, že dojde k přehodnocení transakce a je pravděpodobné, že se poskytnutá platba vrátí, položka se překvalifikuje jako pohledávka, čímž vznikne kursové riziko.

Zároveň východiskem tohoto návrhu je intepretace I-37 - Časové rozlišení v cizí měně, která říká, že náklady a výnosy příštích období, u kterých peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky nebo závazku, a proto není s nimi spojeno kursové riziko. V případě cizoměnových záloh také peněžní tok již proběhl, a proto nemá charakter cizoměnové pohledávky. Například u zálohy na dopravné účetní jednotka předpokládá, že dojde k uskutečnění dodání služby, tuto službu si účetní jednotka předplatila, čímž nedochází jejímu vystavení ke kursovému riziku.

Příklad 5: Cizoměnová platba předcházející dodání majetku

Společnost ABC si objedná dodání majetku a dne 9. listopadu 2019 uhradí částku ve výši 2000 EUR při aktuálním kursu 26 EUR/CZK. Majetek byl dodán 15. listopadu, kdy je kurs 27 EUR/CZK. Jaká je pořizovací cena majetku? Jakým kursem bude majetek přepočten?

Řešení:

Společnost pořizuje majetek, proto je poskytnutá záloha majetkem a pořizovací cena je dána historickým přepočtem, to znamená, kursem k datu úhrady platby. Pořizovací cena majetku bude v hodnotě 52 000 CZK (= 2 000 × 26).

Připravovaný návrh interpretace by měl sjednotit účtování cizoměnové platby před dodáním aktiva nebo služby. Výsledným řešením navržené intepretace by mělo být zaúčtování zálohy jako pořízení majetku nebo předplacení služby a při přepočtu by se měl použít kurs k danu poskytnutí platby. Ke kursovému riziku při této transakci nedojde.

3. Přepočet cizí měny v daních

Přepočtu cizí měny na českou se nevyhneme ani v daních. Následující kapitoly budou popisovat dopad cizí měny na základ daně z příjmů a z přidané hodnoty.

3.1. Daň z příjmů

Daň z příjmů patří mezi přímé daně a plátci jsou jak právnické, tak i fyzické osoby. V případě právnických osob je základem daně výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví, který se upravuje o položky, jež základ daně zvyšují či snižují. Účetní výsledek hospodaření se tak transformuje na základ daně, ze kterého se procentní sazbou vyčíslí daňová povinnost (Janhuba a kol., 2016, s. 212). Z této skutečnosti nám vyplývá, že jak účetní jednotka přepočte cizoměnové položky během účtování, tak budou vstupovat do základu daně z příjmů. Dle pokynu Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22, § 23 odst. 2 bodu 3 také kursové rozdíly zaúčtované během roku či k rozvahovému dni do nákladů nebo výnosů jsou součástí základu daně bez ohledu na to, k jakým výdajům nebo příjmům se vztahují.

V případě, že poplatník nevede účetnictví, má právo volby, jaký kurs pro přepočet cizí měny použije. § 38 zákona 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) říká, že pro přepočet cizí měny pro daňové účely může poplatník použít kurs devizového trhu vyhlašovaný Českou národní bankou, který se uplatňuje v účetnictví (denní či pevný) nebo má právo použít jednotný kurs. Jednotný kurs za zdaňovací období je dán průměrem směnných kursů stanovených Českou národní bankou k poslednímu dni každého měsíce. Přehled jednotných kursů je uveden na webových stránkách ČNB a v pokynu GFŘ[6], který je pro každé zdaňovací období aktualizován. Podmínkou je, že během jednoho zdaňovacího období nelze jednotný kurs a kurs stanovený dle devizového trhu používat současně. Nicméně v dalším účetním období poplatník může svůj postup přepočtu změnit.

[6] Stanovení jednotných kursů za zdaňovací období 2018 je uvedeno v pokynu GFŘ D-40.

Výjimku tvoří úroky plynoucích z účtů v cizí měně, které nejsou určeny k podnikání a úroky z vkladních listů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně. U těchto případů se použije směnný kurs vyhlášený ČNB ke dni připsání úroku (§ 38 zákona 586/1992 Sb.).

Jestliže bude u poplatníka nevedoucího účetnictví, potřeba přepočítat měnu, která není v kursovním lístku pokynu GFŘ-D-40, použije se pro přepočet třetí měna, kterou si poplatníci dohodnou nebo si kurs nechají odhadnout pomocí znalce.

3.2. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) patří do nepřímých daní a vybírá se v cenách všeho zboží a služeb, které je předmětem daně. (Kovanicová 2012, str. 141). Průběžně se zdaňují rozdíly mezi cenou nákupů (vstupů) a prodaných výkonů (výstupů). Jestliže je subjekt plátce DPH, má nárok na daňový odpočet z vybraných vstupů[7] a zároveň musí zdaňovat své výstupy.[8] Neplátce DPH nemá nárok na odpočet daně (pokud nakupuje od plátců) a souběžně nezdaňuje své výstupy (Janhuba a kol., 2016, s. 215). Identifikovaná osoba[9] stejně jako neplátce daně nemá nárok na odpočet daně, avšak určitá plnění buď zdaňuje nebo osvobozuje.

V případě plátce DPH je stanovena zákonem povinnost podávat daňové přiznání k DPH, a to do 25. dne měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. S účinností od roku 2016 vznikla plátcům také povinnost podávat kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení bylo zavedeno jako prostředek ke snížení daňových úniků. V případě, že plátce obchoduje s členskými státy Evropské unie, musí měsíčně podávat také souhrnné hlášení a případně také vykazovat přijetí a odeslání zboží ve výkazu INTRASTAT.[10] Jelikož do všech

[7] Předpokládejme, že plátce má vždy 100 % nárok na odpočet.
[8] Výjimku tvoří plnění osvobozená od daně či plnění, která nejsou předmětem daně.
[9] Identifikovaná osoba je osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, a to ode dne, kdy pořídila zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu (§ 6g zákona č. 235/2004 Sb.).
[10] Od roku 2019 se práh pro povinnost vykazování pořízení a odeslání zboží zvýšil na 12 miliónů korun. Nedosáhne-li plátce tohoto prahu nemá povinnost podávat výkaz INTRASTAT.

uvedených reportů vstupují pouze částky v českých korunách, je nutné cizoměnové transakce přepočítat.

„Pro přepočet cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to:

a) kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo

b) poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou;

přepočet mezi měnami jinými než euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto měn vůči euru.“ (§ 4 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb.)

Z výše zmíněného vyplývá, že plátce může také použít kurs, kterým přepočítává cizí měnu ve svém účetnictví (denní, včerejší, pevný), viz kapitola 1.1 Způsoby přepočtu cizí měny. Jelikož okamžik uskutečnění účetního případu se může lišit od okamžiku, kdy má poplatník povinnost přiznat daň, mohou vzniknout odlišnosti mezi přepočtem měny v účetnictví a v daních.

3.2.1. Přeshraniční transakce

Předmětem daně je:

a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,

b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku,

c) pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani nebo pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,

d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. (§ 2 odst. 1 zákon č. 235/2004 Sb.).

<u>Pořízení zboží z jiného členského státu</u>

U pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v jiném členským státě platí režim přenesené daňové povinnosti, to znamená, že plátce má

povinnost přiznat daň na výstupu a zároveň může uplatnit nárok na odpočet ve výši odpovídající použití nakoupeného plnění pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet DPH. Jelikož faktury vystavují zahraniční dodavatelé především v cizích měnách, plátce bude muset tyto hodnoty přepočítávat na českou korunu, avšak zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) umožňuje přepočet kursem používaný v účetnictví plátce.

Okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se dle § 25 odst. 1 ZDPH rozumí datum vystavení daňového dokladu, v případě, že doklad není vystaven do 15. dne následujícího měsíce po pořízení zboží, je za okamžik považován právě tento 15. den. Tudíž datum povinnosti přiznat daň stanovené pro účely DPH nemusí být stejné jako pro účely účetnictví.[11]

Tabulka 6: Pořízení zboží z členských států Evropské unie

Č.	Účetní případ	MD	D
1	Přijatá faktura za dodaní zboží (kurs ke dni obdržení faktury)	131 – pořízení zboží	321 – závazky dodavatelům
2	Přenesená daňová povinnost – samovyměření DPH (kurs ke dni vystavení daňového dokladu)	343 – nárok na odpočet	343 – povinnost odvést DPH
3	Přijetí zboží na sklad	132 – zboží na skladě	131 – pořízení zboží
4	Úhrada za fakturu dodavateli (kurs ke dni úhrady – fixní, děnní)	321 – závazky od dodavatelů	221 – bankovní účty

Zdroj: Vlastní zpracování

<u>Přijetí služby z jiného členského státu</u>

U poskytnutých služeb s místem plnění v tuzemsku osobou neusazenou v tuzemsku vzniká plátci nebo identifikované osobě povinnost přiznat daň ke dni zdanitelného plnění (poskytnutí služby či den vystavení daňového dokladu) nebo ke dni poskytnutí úplaty, v závislosti na tom, který nastane dříve (§ 24 zákona č. 235/2004 Sb.).

[11] V případě, že je před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, je povinnost přiznat daň k tomuto dni (§ 20a zákona č. 235/2004 Sb.). V tomto případě by se také mohly kursy z daňového hlediska lišit od účetnictví.

Jestliže se kurs stanoví dle vystavení faktury, je pravděpodobné, že tento kurs nebude shodný s kurzem uplatněným v účetnictví (za podmínky, že účetní jednotka nepoužívá pro DPH účetní kurz), jelikož se nejedná o okamžik uskutečnění plnění, ani o den, kdy byla faktura doručena (v případě, že by nebyla doručena v den vystavení). V případě, že by byla poskytnuta platba předem před poskytnutím služby, je povinnost přiznat daň ke dni přijetí této platby.

Dovoz zboží z třetí země

V případě dovozu zboží ze zemí mimo Evropskou unii se za okamžik zdanitelného plnění dle § 23 ZDPH považuje:

a) propuštění zboží do celního režimu (volný oběh, dočasné použití či konečné užití),
b) nesplnění povinností stanovených v celních předpisech,
c) nesplnění podmínky, na jejímž základě může být zboží propuštěno do celního režimu (s výjimkou režimu konečného použití),
d) odnětí zboží celnímu dohledu,
e) porušení podmínek stanovených v povolení k použití zvláštního celního režimu.

Z výše vypsaných okamžiků, kdy vzniká povinnost přiznat a zaplatit DPH lze usoudit, že se budou lišit od okamžiků účetního případu. Při dovozu se navíc místo kursu, stanoveného ČNB či Evropskou centrální bankou, používá kurs stanovený celními předpisy. Proto při dovozu zboží z třetích zemí se částka základu DPH přepočtená na české koruny bude ve většině případů od účetnictví lišit. Základem daně pro výpočet DPH je základ daně pro vyměření cla, samotné navýšený o vyměřené clo, související poplatky, příslušné spotřební daně a další vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku spojené s dovozem. Odběrateli (plátci) vzniká povinnost přiznat daň a zároveň mu vzniká i nárok na odpočet[12].

[12] Nárok na odpočet může být v plné výši, ale i v poměrné výši (pokud plátce použije přijaté plnění pro svou neekonomickou činnosti) nebo v částečné výši (pokud plátce použije přijaté plnění, jak pro plnění s nárokem na odpočet, tak i pro osvobozená plnění).

Tabulka 7: Dovoz zboží z třetích zemí

Č.	Účetní případ	MD	D
1	Faktura za dovoz zboží (vnitřní kurs plátce ke dni obdržení faktury)	131 – pořízení zboží	321 – závazky dodavatelům
2	Clo	131 – pořízení zboží	379 – jiné závazky
3	Přenesená daňová povinnost – samovyměření DPH (kurs dle celních předpisů)	343 – nárok na odpočet	343 – povinnost odvést DPH
4	Přijetí zboží na sklad	132 – zboží na skladě	131 – pořízení zboží
5	Úhrada za fakturu dodavateli (kurs ke dni úhrady – fixní, denní)	321 – závazky od dodavatelů	221 – bankovní účty

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.2. Tuzemské plnění

Některá plnění, i když jsou uskutečněná českými subjekty, mohou být fakturována v cizí měně. Je to například vůle obchodujících stran odvést a přijmout peněžní prostředky v cizí měně nebo prodat zboží zahraničnímu subjektu s místem předání v tuzemsku, kdy se úhrada sjedná v cizí měně, ale plnění bude podléhat české DPH (Beránek 2017, s.72).

Aby faktura mohla být považována za daňový doklad, musí obsahovat náležitosti stanovené dle ZDPH. Jednou z náležitostí je výše DPH vyjádřená v české koruně. Faktura se tedy přepočítává dvěma způsoby. Buď je vlastní obchodní transakce sjednána v cizí měně a je potřeba z daňového hlediska přepočítat základ daně a daň na českou částku nebo je stanovena její hodnota v české měně, ale platba bude v zahraniční, proto je v zájmu obou stran uvést i částku v cizí měně. V účetnictví by se v druhém případě prodej zaúčtoval pouze v české měně, ale závazek v zahraniční.[13] Kurs by se stanovil na základě smlouvy mezi oběma stranami.

[13] Toto zaúčtování by se současně muselo opírat o obchodní dohodu schválenou oběma stranami.

Stejně jako u pořízení zboží z jiného členského státu i u tuzemských plnění fakturovaných v cizí měně lze pro přepočet využít kurs platný pro účetnictví plátce. Kurs se stanovuje ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty viz kapitola 2.2.3 Úplata a den uskutečnění zdanitelného plnění. Pro dodání zboží v tuzemsku se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje:

a) den dodání zboží tzn. převod práva nakládat se zbožím jako vlastník,
b) den příklepu při vydržení zboží ve veřejné dražbě,
c) den přenechání zboží k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastnické právo k užívanému zboží bude převedeno na jeho uživatele.

U služeb se použije kurs stanovený ke dni poskytnutí služby nebo ke dni vystavení daňového dokladu, podle toho, jaký okamžik nastane dříve.

V případě plátce, který si nárokuje odpočet DPH, je potřeba vycházet z částky DPH, která je uvedena na daňovém dokladu, jenž vystavil odběrateli. Nehledě na to, jaký kurs plátce v účetnictví používá. § 26 odst. 5 ZDPH říká, že je-li částka na přijatém daňovém dokladu vyšší než správně vypočtená, lze si nárokovat pouze částku ve výši správné DPH, v případě, že je nižší, lze uplatnit pouze částku uvedenou na dokladu. Pokud například dodavatel chybně uvede na daňových dokladech daň ve výši 15 % místo 21 % základu daně, odběratel si může nárokovat pouze daň uvedenou na daňovém dokladu.

V případě plnění mezi tuzemskými plátci, které podléhají přenesené daňové povinnosti, má povinnost přiznat DPH odběratel místo dodavatele. Dodavatel vystaví odběrateli fakturu v cizí měně bez DPH a doplní na ní sdělení, že daň přizná plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno. Zároveň má dodavatel povinnost tuto transakci vykázat ve svém daňovém přiznání a kontrolním hlášení, částku musí proto přepočítat na českou měnu svým vnitřním kursem ke dni povinnosti přiznat plnění. Odběratel má po přijetí faktury povinnost přiznat a zaplatit daň s ní související, přepočte ji proto svým vnitřním kursem ke dni povinnosti přiznat daň a vykáže ji ve svém daňovém přiznání a kontrolním hlášení. Zároveň mu při splnění podmínek stanovených DZPH vzniká nárok na odpočet. Jelikož ale odběratel s dodavatelem přepočítávají cizí měnu každý svým stanoveným

kursem, je možné, že se částky uvedené v kontrolních hlášeních dodavatele a odběratele nemusí shodovat a správce daně by mohl vystavit výzvu k potvrzení údajů uvedených v kontrolním hlášení. Proto i z tohoto důvodu se doporučuje se na fakturu uvádět částky v české měně. Příkladem tuzemských plnění s přenesenou daňovou povinností mohou být vybrané stavební a montážní práce či dodání zlata.

3.2.3. Úplata a den uskutečnění zdanitelného plnění

V dnešní době je obvyklé, že se odběratel s dodavatelem dohodnou na poskytnutí zálohy již před uskutečněním plnění. V případě, že úhrada zálohy zakládá povinnost přiznat daň, je základ daně ke dni zdanitelného plnění stanoven jako rozdíl mezi celkovým základem daně a základem daně z přijaté zálohy, popřípadě úhrnem záloh (§ 37a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.). Je-li při vyúčtování tento rozdíl kladný (tzn. zákazníkovi vzniká nedoplatek), pro přepočet cizí měny se použije kurs platný ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě záporného rozdílu (tzn. zákazníkovi vzniká přeplatek) se použije kurs ke dni přijetí úplaty (§37a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb.). V tabulce jsou pro přehlednost uvedeny rozdíly základu daně a jejich dopady na dané kursy související s následným vyúčtováním zdanitelného plnění.

Tabulka 8: Kurs související s vyúčtováním zdanitelného plnění

Rozdíl	Kurs
Kladný rozdíl mezi částkou za zdanitelné plnění a přijatou zálohou.	Použije se kurs ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.
Záporný rozdíl mezi částkou za zdanitelné plnění a přijatou zálohou.	Použije se kurs ke dni přijetí zálohy.

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě, že před uskutečněním zdanitelného plnění bylo přijato více úplat v cizí měně, které byly přepočteny odlišnými kursy, bude se u záporného rozdílu (přeplatek zákazníka) uplatňovat kurs z té přijaté zálohy, kterou vznikl nebo byl navýšen rozdíl mezi souhrnem základů daně ze záloh a celkovým základem daně. V praxi to většinou znamená, že se záporný rozdíl přepočte naposledy přijatou úplatou.

3.2.4. Opravný daňový doklad

V případě, že dojde ke změně ceny (slevy, doplatky), zrušení nebo vrácení (části nebo celého) zdanitelného plnění, vrácení úplaty při neuskutečnění plnění nebo k dalším skutečnostem uvedených v § 42 odst. 1, zákona č. 235/2004 Sb., je nutné opravit základ daně. Při opravě základu daně v těchto případech se použije kurs z původního zdanitelného plnění nebo při přiznání daně z přijaté úplaty (§ 42 odst. 7, zákona č. 235/2004 Sb.). Zákon však umožňuje při opravě více zdanitelných plnění použít kurs prvního pracovního dne kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy (§ 45 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb.). Na opravném daňovém dokladu plátce uvede souhrnně rozdíly základů daně oproti originálnímu dokladu a částky daně za jednotlivá plnění (§ 45 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb.). Pokud se opravný daňový doklad vztahuje pouze k jednomu konkrétnímu plnění, je nutné dohledat kurs vztahující se k původnímu zdanitelnému plnění.

Při opravě výše daně z důvodu chyby ve výpočtu se použije kurs uplatněný ke dni povinnosti přiznat daň u původního plnění (§ 43 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb.).

4. Účtování cizí měny z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Podniky mají povinnost účtovat a vykazovat podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS[14]), jestliže jsou obchodními společnostmi a emitují cenné papíry na evropském regulovaném trhu (§ 19a zákona č. 563/1991 Sb.). Je to dáno snahou o srovnatelnost účetních závěrek podniků kótovaných na burzách. Celkový přístup IFRS má za cíl harmonizovat účetnictví a přibližovat vypovídací schopnost účetních závěrek podniků z různých zemí.

V roce 1973 byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy skupinou profesních účetních institucí a od této doby se začaly vydávat Mezinárodní účetní standardy, které měly za cíl harmonizovat celosvětové účetní výkaznictví (Kovanicová, 2005, s. 27). Výbor byl založen jako soukromá instituce, ale koncem minulého století se jeho právní forma změnila na nadaci. „*Počínaje r. 2003 celý soubor standardů doznal změny ve svém názvu: dřívější „Mezinárodní účetní standardy“ – IAS – se přejmenovaly na „Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“ – IFRS. Záměrem bylo zvýraznit jejich poslání: cílem je harmonizovat účetní výkaznictví, nikoli účtování* (Kovanicová, 2012, s. 130). V dnešní době tak vedle IFRS standardů, platí také některé IAS standardy, které si zachovaly své dřívější označení. Problematikou cizích měn se zabývají primárně následující Mezinárodní účetní standardy:

- IAS 21 – Dopady změn kursových rozdílů,
- IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích,
- IFRS 9 – Finanční nástroje[15],
- IFRS 7 – Finanční nástroje zveřejňování a
- IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách.

[14] International Financial Reporting Standards

[15] Mezinárodní účetní standard IFRS 9 – Finanční nástroje nahrazuje od 1.1.2018 Mezinárodní účetní standard IAS 39 Finanční nástroje – účtování a oceňování. Tato změna je způsobena především jinou kategorizací finančních aktiv.

Všechny standardy jsou si rovnocenné, tzn. ani jeden ze standardů není podřazený nebo nadřazený druhému. Nejrelevantnější standard ve vztahu k oblasti kursových rozdílu je standard IAS 21.

4.1. Funkční měna

Mezinárodní účetní standard IAS 21 nestanovuje konkrétní měnu, kterou musí podniky pro své účtování a vykazování použít, ale definuje tzv. funkční měnu, která vychází z ekonomického prostředí, v němž subjekt primárně uskutečňuje svou podnikatelskou činnost. Tím ruší své předchozí pravidlo, podle kterého se funkční měna určovala dle měny země, ve které účetní jednotka měla své sídlo. Na rozdíl od českých předpisů, které stanovují pro všechny účetní jednotky vedení účetnictví pouze v českých korunách (i v případě, že účetní jednotka má většinu transakcí v cizí měně), IFRS umožňuje, aby si všechny účetní jednotky mohly zvolit svou funkční měnu. Za cizí měnu se dle standardu považují všechny ostatní měny, které nejsou funkční měnou.

V případě nejistoty, jakou měnu má účetní jednotka zvolit za svou funkční měnu, IAS 21 dále blíže konkretizuje funkční měnu jako měnu, ve které účetní jednotka primárně vytváří a vydává peněžní prostředky. Dále by funkční měna měla být zvolena dle měny, ve které:

a) jsou vyjádřeny prodejní ceny zboží a služeb (popřípadě, ve které jsou stanoveny nebo hrazeny prodejní ceny),
b) se určují prodejní ceny zboží a služeb, jež jsou stanoveny právními předpisy či konkurenčními silami dané země,
c) se ovlivňují mzdové náklady, náklady na materiál a ostatní náklady vynaložené na prodej zboží nebo služeb (především se jedná o měnu, ve které jsou náklady určeny a hrazeny).

Standard dále uvádí další podpůrné faktory pro správné stanovení funkční měny. Dle těchto faktorů by měla účetní jednotka zvolit za svou funkční měnu takovou měnu, ve které jsou vyjádřeny:

a) peněžní prostředky z finančních aktivit nebo

b) příjmy z provozních činností.

V případě, že mateřská společnost má zahraniční dceřinou společnost, standard uvádí faktory, při kterých by se funkční měna dceřiné společnost měla shodovat s měnou mateřské společnosti (vykazující společnosti). Tato situace nastane v případě, že:

a) zahraniční jednotka uskutečňuje pouze rozšiřující činnost mateřské společnosti (činnost z větší části není uskutečňována samostatně),
b) transakce s mateřskou jednotkou tvoří podstatný podíl činností zahraniční dceřiné jednotky,
c) peněžní toky dceřiné jednotky plynoucí z její činnosti ovlivňují peněžní toky mateřské jednotky a jsou se okamžitě k převedení mateřské jednotce,
d) peněžní toky dceřiné jednotky plynoucí z její činnosti nedokážou pokrýt všechny její závazky, aniž by mateřská jednotka neposkytla prostředky k jejich pokrytí.

V případě, že ani uvedené faktory nejsou pro stanovení funkční měny jednoznačné, může vedení společnosti rozhodnout o funkční měně dle vlastního uvážení, v případě, že takto stanovená funkční měna bude nejlépe odrážet ekonomické transakce, podmínky a události podniku. Funkční měnu po stanovení již nelze měnit, lze to pouze ve výjimečných případech například při změně ekonomického prostředí účetní jednotky. Pokud by opravdu došlo ke změně funkční měny, musí účetní jednotka přepočítat všechny položky aktuálním kursem ke dni této změny a popsat tyto skutečnosti v příloze účetní závěrky.

Kromě funkční měny IAS 21 vymezuje také měnu vykazování. Jedná se o takovou měnu, ve které účetní jednotka předkládá svoji účetní závěrku. Standard zároveň nestanovuje, že se měna vykazování musí shodovat s funkční měnou. V případě, že se měna vykazování liší od funkční měny, má účetní jednotka povinnost tuto skutečnost popsat v příloze účetní závěrky společně s odůvodněním, proč zvolila jinou měnu pro vykazování.

4.2. Vznik kursových rozdílů

Kursový rozdíl se dle IFRS rozumí rozdíl, který vzniká převodem určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých směnných kursech (například jiný kurs se použije pro přepočet prvotního zaúčtování peněžních položek v cizí měně a jiný kurs se použije pro jejich vypořádání nebo převod). Stejně jako u českých předpisů, i dle IFRS kursové rozdíly mohou vznikat jak v průběhu účetního období, tak i k rozvahovému dni.

Účetní jednotka přepočítává transakci v cizí měně do své funkční měny spotovým kursem k datu transakce, tzn. k okamžiku, kdy se transakce poprvé kvalifikuje k zaúčtování (splní podmínky pro uznání transakce dle IFRS). K přepočtu cizí měny lze také využít pevný kurs, který je stanoven jako průměrný kurs určitého týdne nebo měsíce pro všechny transakce, které s tímto časovým období souvisí. V případě většího kolísaní kursu cizí měny standard jeho použití nedoporučuje. V případě, že k vypořádání transakce dojde ve stejném období, ve kterém byla prvotně zaúčtována, vzniká kursový rozdíl ze změny směnného kursu pro každý účetní případ související s danou transakcí.

Obdobně jako u českých předpisů i u IFRS se určité položky, které jsou vyjádřeny v cizí měně, přepočítávají ke konci účetního období. Oproti českým předpisům se však nebudou položky přepočítávat pouze jedním kursem, ale u různých položek se použijí odlišné kursy. IAS 27 stanovuje že:

- peněžní položky se přepočtou závěrkovým kursem,
- nepeněžní položky oceněné historickou hodnotou se přepočtou kursem k datu transakce (jestliže je ale už účetní jednotka přepočetla k datu prvotního zaúčtování, k rozvahovému dni je nemusí opět přepočítávat),
- nepeněžní položky oceněné v reálné hodnotě se přepočtou kursem, který platil v den, kdy byla reálná hodnota stanovena.

Pojmem peněžní položky se dle IFRS rozumí všechny držené peněžní prostředky a položky aktiv a pasiv, které budou následně obdrženy či uhrazeny v peněžní podobě. Mezi peněžní položky můžeme zařadit pohledávky za odběrateli, závazky vůči dodavatelům či zaměstnancům, dluhopisy, půjčky nebo peníze v hotovosti. Nepeněžní

položky jsou vše, co nespadá pod definici peněžních položek. Jedná se například o goodwill, nehmotná aktiva, zásoby, náklady či výnosy příštích období nebo pozemky.

4.3. Účtování kursových rozdílů

Dle českých předpisů se až na určité výjimky účtovaly kursové rozdíly na vrub finančních nákladů nebo do výnosů. Dle IFRS se účtování bude opět řídit tím, zda se kursový rozdíl bude vztahovat k peněžní či nepeněžní položce.

V případě peněžní položky se kursový rozdíl zaúčtuje výsledkově a zahrne se do výsledku hospodaření v tom období, ve kterém kursový rozdíl vznikl. Standard však zmiňuje jednu výjimku, u které se kursový rozdíl zahrne do vlastního kapitálu v rámci konsolidované účetní závěrky. Jedná se o pohledávku či závazek vůči dceřiné společnosti v zahraničí, u které se nepředpokládá, že bude splacena, proto lze tuto transakci chápat jako čistou investici do zahraniční jednotky. V případě vzniku kursových rozdílů se do individuální účetní závěrky promítnou výsledkově, avšak jak již bylo zmíněno, u konsolidované účetní závěrky se zobrazí ve vlastním kapitálu ve fondu z kursových rozdílů, který je součástí úplného výsledku hospodaření. K zaúčtování do výsledku hospodaření dojde až v tu chvíli, kdy dojde k vyřazení investice.

U nepeněžních položek způsob zaúčtování kursových rozdílů závisí na tom, jak účetní jednotka zachytí výnosy a náklady související s těmito položkami. V případě jejich zaúčtování do vlastního kapitálu se kursové rozdíly zachytí do stejné položky. Naopak v případě, že se zisk či ztráta zaúčtuje výsledkově, pak i kursový rozdíl se zahrne do výsledovky.

4.4. Převod účetní závěrky do funkční měny

Jak již bylo řečeno, účetní jednotky mají povinnost účtovat a vykazovat své účetní závěrky dle IFRS, pokud jsou emitentem cenných papírů obchodovatelných na burzách. V tomto případě by si účetní jednotka zvolila pomocí faktorů uvedených ve standardu IAS 21 svou funkční měnu a tou by ocenila svou rozvahu a výsledovku. Standard ale zároveň umožňuje vést účetnictví i v jiné než funkční měně. Pokud účetní jednotka

dobrovolně nebo na základě zákona vede účetnictví v domácí měně, která se liší od funkční, musí provést přepočet účetní závěrky z domácí měny na měnu funkční. Pro ilustraci uvažujme příklad české společnosti kótované na burze mající ze zákona povinnost vést účetnictví v české měně, ale zároveň i povinnost účtovat a vykazovat účetní závěrku dle IFRS. Jelikož většina obchodních aktivit se uskutečňuje se zahraničními partnery, stanovila si za svou funkční měnu euro. Do této měny zároveň bude muset převést svou účetní závěrku. V případě, že by účetní jednotka tento přepočet neprovedla a ponechala by účetní závěrku vykázanou v české měně, obsahovala by kursové rozdíly vyjadřující riziko ze změny kursu české koruny vůči euru. Avšak toto riziko se na účetní jednotku nevztahuje, jelikož převážná část transakcí se uskutečňuje v eurech. Proto je nezbytný přepočet účetní závěrky do funkční měny, aby tyto kursové rozdíly nevznikaly.

Převod účetní závěrky z jiné měny na funkční měnu by měl proběhnout takovým způsobem, jako kdyby účetní jednotka účtovala v této měně již od začátku účetního období. K rozvahovému dni se peněžní položky v cizí měně přepočítávají závěrkovým kursem. Nepeněžní položky oceněné v historické ceně se převedou kursem k datu transakce a v případě nepeněžních položek oceněných v reálné hodnotě se použije kurs platný ke dni určení reálné hodnoty. K rozvahovému dni je také nutné převést položky výsledovky, a to kursem k datu transakce, avšak opět je nutno rozlišovat peněžní a nepeněžní položky, ke kterým se dané výnosy či náklady vztahují. V případě, že souvisí s nepeněžní položkou, použije se stejný kurs jako u přepočtu dané rozvahové položky, pro ostatní se použije kurs ke dni jejich vzniku. Následující tabulka sumarizuje způsob převedení jednotlivých položek.

Tabulka 4: Stanovení kursu pro převod účetní závěrky z cizí měny na funkční měnu

Položka	Kurs
Peněžní položky	Závěrkový kurs
Nepeněžní položky ocenění v historické ceně	Kurs platný ke dni transakce
Nepeněžní položky oceněné v reálné hodnotě	Kurs platný ke dni stanovení reálné hodnoty
Výnosy/náklady vztahující se k nepeněžní položce	Stejný kurs jako u přepočtu dané nepeněžní položky
Ostatní výnosy/náklady	Kurs ke dni jejich vzniku

Zdroj: Vlastní zpracování

Všechny vzniklé kursové rozdíly z tohoto přepočtu se účtují výsledkově, neboť účetní jednotka je vystavena riziku ze změny směnného kursu funkční měny oproti měně cizí.

U nepeněžních položek konkrétně u zásob IFRS požaduje ověřit, zda nedošlo ke snížení hodnoty zásob (čisté realizovatelné hodnoty nebo zpětně získatelné částky). Tyto hodnoty mohou být zjištěny a vyjádřeny v cizí měně a pro jejich přepočet se použije aktuální kurs ke dni zjištění této částky. Kvůli případné změně kursu ke dni zjištění hodnoty (okamžiku uskutečnění transakce) a ke dni sestavení závěrky může nastat situace, kdy zjištěnou ztrátu ze snížení hodnoty zásob ve funkční měně nebude možné v cizí měně rozeznat (Dvořáková, 2017, s. 77).

Příklad 6: Snížení hodnoty zásob a jejich převod do funkční měny

Česká společnost nakoupila 5. srpna 2019 zásoby za 500 EUR z Rakouska. Funkční měna společnosti je česká koruna. Kurs k 5. srpnu 2019 je 26 EUR/CZK. K 31. prosinci 2019 byla zjištěna čistá realizovatelná hodnota zásob ve výši 490 EUR. Kurs k 31. prosinci 2019 je[16]:

a) 25 EUR/CZK
b) 27 EUR/CZK

[16] Inspirováno příkladem z knihy Dvořákové (2017, s. 77)

Řešení:

a) Účetní hodnota zásob: 500 × 26 = 13 000 CZK

   Čistá realizovatelná hodnota k 31. prosinci 2019: 490 × 25 = 12 250 CZK

b) Účetní hodnota zásob: 500 × 26 = 13 000 CZK

   Čistá realizovatelná hodnota k 31. prosinci 2019: 490 × 27 = 13 230 CZK

V případě, že by se kurs k 31. prosinci 2019 snížil na 25 EUR/CZK, je nutné vykázat snížení zásob o 750 CZK. Jestliže by naopak česká koruna oslabila k 31. prosinci 2019 a kurs by se změnil na 27 EUR/CZK, ke snížení zásob by nedošlo. Pokles hodnoty zásob by se vyrovnal zvýšením kursu EUR vůči CZK.

4.5. Převod účetní závěrky do měny vykazování

Dle IAS 21 má účetní jednotka možnost vykazovat svou účetní závěrku v libovolné zahraniční měně. Standard tuto měnu definuje jako měnu vykazování a v řadě případů se může lišit od měny funkční. Jestliže se tyto dvě měny liší, musí účetní jednotka tuto skutečnost uvést v příloze účetní závěrky a přepočítat všechny položky rozvahy a výsledovky do měny vykazování. Avšak stále musí být původní účetní závěrka vyjádřena ve své funkční měně. Nejvíce se měna vykazování používá pro potřeby konsolidovaných účetních závěrek, kdy jednotlivé účetní jednotky vykazují své individuální účetní závěrky ve funkčních měnách, které se ale mohou mezi sebou lišit. Proto za skupinu podniků je potřeba sjednotit tyto měny a vykázat konsolidovanou účetní závěrku v jedné měně. Jako příklad můžeme uvést českou společnost, která je dceřinou společností maďarské společnosti. Převážnou část transakcí dceřiná společnost uskutečňuje se svými zahraničními subjekty v eurech, proto si účetní jednotka stanovila tuto měnu jako svou funkční měnu. Dle českých předpisů má účetní jednotka povinnost vést účetnictví v české měně. Avšak na úrovni konsolidované účetní závěrky bude mateřská společnost zveřejňovat výkazy ve forintech, proto česká společnost bude muset svou účetní závěrku přepočítat z funkční měny (euro) na měnu vykazování (forint).

Převod účetní závěrky z funkční měny do měny vykazování se řídí podle následujících pravidel:

- aktiva a závazky se přepočtou závěrkovým kursem,
- výnosy a náklady se převedou kursem platným k datu transakce (lze využít i průměrný kurs),
- kapitál vložený vlastníky se převede pomocí historického kursu k datu změny kapitálu.

Vzniklé kursové rozdíly ze změny měny se zobrazí ve fondu z kursových rozdílů jako samostatná položka vlastního kapitálu. Je to dáno tím, že na účetní jednotku se nevztahují rizika spojená se změnou kursu mezi měnou funkční a měnou vykazování.

Naproti tomu v českých předpisech není měna vykazování definována, jelikož jediná povolená měna pro vykazování účetní závěrky je česká koruna. V případě sestavení konsolidované účetní závěrky dle českých předpisů se přepočítávají všechny položky kursem stanoveným ČNB k rozvahovému dni – na rozdíl od IFRS, kde se výnosy a náklady přepočítávají buď kursem platným k datu transakce, nebo průměrným kursem.

5. Rozbor účetní závěrky se zaměřením na kursové rozdíly

Tato kapitola se věnuje rozboru účetní závěrky z pohledu kursových rozdílů. Pro porovnání se první podkapitola zabývá analýzou účetní závěrky sestavenou dle českých předpisů a druhá podkapitola rozebírá účetní závěru sestavenou dle IFRS. Cílem je zjistit, v jaké míře kursové rozdíly ovlivňují účetní závěrku a zda účetní závěrky obsahují dostatečné informace o přepočtu cizí měny.

5.1. Analýza účetní závěrky dle českých předpisů

Prvním bodem analýzy je shrnutí dopadů kursových rozdílů na účetní závěrku. Kursové rozdíly dle českých předpisů se ve většině případů zobrazí ve finančním výsledku hospodaření. Výjimku tvoří cenné papíry vyjádřené v cizí měně, které se oceňují reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Kursové rozdíly související s těmito cennými papíry se ke dni sestavení účetní závěrky stávají součástí jejich ocenění. Další výjimkou jsou majetkové cenné papíry nepřeceňované reálnou hodnotou či ekvivalencí. U těchto cenných papírů se kursové rozdíly účtují do vlastního kapitálu jako oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků. Z těchto skutečností vyplývá, že kursové rozdíly budou mít především dopad do finančního výsledku hospodaření, ale mohou se vyskytnout i v rámci ocenění cenných papírů nebo v kapitálovém fondu.

5.1.1. Rozbor účetní závěry společnosti Leo Express s.r.o.

Předmětem rozboru je účetní závěrka společnosti Leo Express s.r.o. Veškeré informace a údaje jsou čerpány z výroční zprávy společnosti Leo Express za rok 2018, která je zveřejněna ve sbírce listin (Obchodní rejstřík a Sbírka listin – online). Hlavní ekonomickou činností společnosti je vlaková a autobusová doprava cestujících. Leo Express s.r.o. je dceřinou společností české společnost Leo Express Global a.s. a obě společnosti patří do skupiny, kterou zastřešuje mateřská společnost LEO Express N.V. sídlící v Nizozemském království. Společnost Leo Express a.s. vznikla v prosinci 2017, proto ve výkazu zisku a ztrát nemá za minulé období uvedené žádné hodnoty.

Příloha účetní závěrky obsahuje informace o účetních metodách a způsobech používaných účetní jednotkou. Informace souvisejících s kursovými rozdíly jsou popsány v podkapitole 1.9. v příloze účetní závěrky. Dle těchto informací ke dni uskutečnění účetního případu účetní jednotka používá denní kurs vyhlašovaný ČNB a ke dni sestavení účetní závěrky používá závěrkový kurs dle ČNB, který je platný ke dni jejího sestavení.

Obrázek 1: Přepočty údajů v cizích měnách na českou měnu

1.9. Přepočty údajů v cizích měnách na českou měnu

Účetní operace v cizích měnách prováděné během roku jsou účtovány kurzem České národní banky platným ke dni uskutečnění účetního případu.

K datu účetní závěrky jsou cizoměnová aktiva a pasiva přepočtena kurzem ČNB platným k datu, ke kterému je účetní závěrka sestavena.

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Leo Express s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty společnosti Leo Express s.r.o. ukazuje, že výsledek hospodaření společnosti po zdanění činí 2 650 tis. Kč (viz příloha č. 2). Finanční výsledek hospodaření je oproti celkovému výsledku hospodaření záporný a představuje mínusovou částku ve výši 2 061 tis. Kč. Finanční výsledek společnosti je tvořen položkami:

- Výnosové úroky a podobné výnosy,
- Nákladové úroky a podobné náklady,
- Ostatní finanční výnosy a
- Ostatní finanční náklady.

Položky Ostatní finanční výnosy a náklady jsou blíže rozepsány v příloze účetní závěrky v podkapitolách 2.22. a 2.23. (viz obrázek 2). V tabulce je uvedena hodnota kursových zisků ve výši 4 075 tis. Kč a kursových ztrát ve výši 2 138 tis. Kč. Celkově kursové rozdíly představují kladnou hodnotu (kursové výnosy) ve výši 1 937 tis. Kč. Kursové rozdíly tvoří 73,09 % z celkového výsledku hospodaření po zdanění.

Obrázek 2: Ostatní finanční výnosy a náklady

2.22. Ostatní finanční výnosy

(údaje v tis. Kč)

	Období do 31.12.2018	Období do 31.12.2017
Kurzové zisky	4 075	0
Ostatní finanční výnosy	5	0
Celkem	**4 080**	**0**

2.23. Ostatní finanční náklady

(údaje v tis. Kč)

	Období do 31.12.2018	Období do 31.12.2017
Kurzové ztráty	2 138	0
Bankovní výlohy	2 700	0
Ostatní finanční náklady	0	0
Celkem	**4 838**	**0**

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Leo Express s.r.o.

V příloze individuální účetní závěrky společnosti Leo Express a.s. jsou obsaženy veškeré podstatné informace vztahující se ke kursovým rozdílům. Účetní závěrka je dle předpisů vyjádřena v české měně a během účetního období účetní jednotka používá denní kurs vyhlašovaný ČNB. Žádný finanční majetek v tomto roce společnost nevykazuje, proto nebylo možné provést zhodnocení dopadů kursových rozdílů u položek cenných papírů. Z analýzy vyplynulo, že kursové rozdíly se podílely na celkovém výsledku hospodaření téměř 74 procenty. V tomto případě kursové rozdíly ovlivnily účetní závěrku společnosti Leo Express a.s. ve velké míře.

5.1.2. Rozbor účetní závěry společnosti Auto Kelly a.s.

Dalším předmětem rozboru účetní závěrky z pohledu kursových rozdílů je společnost Auto Kelly a.s. Informace o společnosti a jejích výkazech jsou čerpány z výroční zprávy společnosti Auto Kelly s.r.o. za rok 2018, která je zveřejněna ve sbírce listin (Obchodní rejstřík a Sbírka listin – online). Společnost je jedním z největších dodavatelů autodílů a autodoplňků v České republice a zároveň vlastní širokou síť autoservisů.

V příloze účetní závěrky, konkrétně v podkapitole 2.9., jsou uvedeny informace o přepočtu cizí měny na českou. Účetní jednotka přepočítává cizí měnu pevným měsíčním kursem, který je stanoven k poslednímu dni předchozího měsíce vyhlášeného dle ČNB.

Cizoměnová transakce je přepočtena vždy k okamžiku ocenění. K rozvahovému dni jsou cizoměnové položky přepočteny kursem ČNB platným ke dni sestavení účetní závěrky.

Obrázek 3: Přepočty údajů v cizích měnách na českou měnu

2.9. Přepočty údajů v cizích měnách na českou měnu

Majetek a závazky se přepočítávají pevným kurzem, platným vždy k poslednímu dni předchozího měsíce kurzem devizového trhu stanoveným ČNB a to k okamžiku ocenění. Hotovostní a bezhotovostní operace se přepočítávají denním kurzem devizového trhu stanoveným ČNB k okamžiku ocenění.

K datu účetní závěrky jsou cizoměnová aktiva a pasiva přepočtena kurzem ČNB platným k datu, ke kterému je účetní závěrka sestavena.

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Auto Kelly a.s.

Výsledek hospodaření společnosti za rok 2018 je ve výši 4 916 tis. Kč (viz příloha č. 3). Finanční výsledek hospodaření je v záporné výši 22 685 tis. Kč. Tuto hodnotu tvoří:

- výnosové úroky a podobné výnosy,
- nákladové úroky a podobné náklady,
- ostatní finanční výnosy a
- ostatní finanční náklady.

V příloze účetní závěrky je uvedeno, že finanční výnosy a náklady jsou tvořeny především z kursových rozdílů. Bohužel přesná hodnota kursových rozdílů v příloze závěrky není obsažena, ale lze se domnívat, že kursové rozdíly budou zejména představovat hodnotu ostatních finančních výnosů (70 927 tis. Kč) a ostatních finančních nákladů (78 357 tis. Kč). Rozdíl mezi těmito položkami ve výši 7 430 tis. Kč snížil výsledek hospodaření společnosti.

V předchozím roce naopak ostatní finanční výnosy (94 330 tis. Kč) představovaly vyšší hodnotu než ostatní finanční náklady (87 253 tis. Kč), čímž zvyšovaly celkový výsledek hospodaření společnosti, který za rok 2017 činil 313 644 tis. Kč.

Jestliže budeme vycházet z informace, že kursové rozdíly představují ostatní finanční výnosy a náklady, lze usoudit, že kursové rozdíly zásadně ovlivňují výsledek hospodaření společnosti.

5.2. Analýza účetní závěrky společnosti České dráhy a.s. dle IFRS

Předmětem analýzy je konsolidovaná účetní závěrka společnosti České dráhy, a.s. sestavená dle IFRS. Veškeré informace a údaje jsou čerpány z výroční zprávy této společnosti za rok 2018, která je zveřejněna ve sbírce listin (Obchodní rejstřík a Sbírka listin – online). Hlavní ekonomická činnost společnosti je provozování železniční dopravy. Příloha konsolidované účetní závěrky popisuje detailněji jednotlivé položky účetní závěrky, informuje uživatele o použitých účetních metodách a zásadách a obsahuje informace o cizí měně.

5.2.1. Analýza dopadů kursových rozdílů

Kapitola 2.7. v příloze konsolidované účetní závěrky blíže popisuje přepočet cizí měny na měnu funkční. Funkční měna každé společnosti ve skupině je stanovena dle ekonomického prostředí, ve kterém primárně působí. Vzhledem k převážné většině transakcí, které skupina realizuje, je za funkční měnu stanovena česká koruna. Česká měna je zároveň funkční měnou mateřské společnosti České dráhy, a.s. Transakce v cizí měně jsou přepočítávány pevným měsíčním kursem vyhlašovaným ČNB k prvnímu dni daného měsíce. V případě, že se kurs výrazněji odchýlí, skupina pevný kurs aktualizuje. Ke dni sestavení účetní závěrky skupina používá pro přepočet peněžních položek v cizí měně aktuální kurs ČNB k tomuto dni. Nepeněžní položky oceněné v historické ceně se nepřepočítávají.

Vzniklé kursové rozdíly se ve většině případů vykážou v zisku nebo ztrátě. Výjimku tvoří kursové rozdíly, které souvisí s finančními deriváty k zajištění měnových rizik. Tyto kursové rozdíly se vykážou v ostatním úplném výsledku a až v okamžiku vypořádání zajištěné položky se zaúčtují do výsledku hospodaření. Ke dni sestavení konsolidované účetní závěrky se aktiva a závazky zahraničních dceřiných nebo

přidružených společností přepočítávají aktuálním kursem k tomuto dni. Pro přepočet nákladů a výnosů se požívá průměrný kurs za dané účetní období. V případě, že by se směnný kurs výrazně odchýlil, použije se pro přepočet aktuální kurs k datu transakce, popřípadě se kursové rozdíly kumulovaně vykážou ve vlastním kapitálu.

Celkový úplný výsledek za období za skupinu je 1 093 mil. Kč. Výkaz o ostatním úplném výsledku je uveden v příloze č. 5. Ostatní úplný výsledek za období je v záporné výši 92 mil. Kč. Tuto částku ovlivňuje kursová ztráta z převodu zahraničních jednotek ve výši 3 mil. Kč. Kursová ztráta vychází z přepočtu výsledků a čistých aktiv zahraničních členů skupiny z jejich funkční měny do české měny (měny vykazování). Takto vzniklé kursové rozdíly jsou kumulovány ve fondu z přepočtu cizích měn, v ostatním úplném výsledku. Fond z přepočtu cizích měn k začátku roku 2018 vykazoval hodnotu 2 mil. Kč. Během přepočtu zahraničních jednotek ovšem vznikl kursový rozdíl ve výši 3 mil. Kč, proto konečná výše ke konci roku fondu byla záporná hodnota ve výši 1 mil. Kč.

Tabulka 5: Fond z přepočtu cizích měn

Fond z přepočtu cizích měn (údaje v mil. Kč)	**31.12.2018**	**31.12.2017**
Stav na začátku roku	2	2
Kursové rozdíly vznikající z přepočtu zahraničních jednotek	-3	0
Stav na konci roku	-1	2

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Kursové rozdíly také mají dopad na ostatní provozní výnosy a náklady. Ostatní provozní výnosy za období jsou v hodnotě 2 625 mil. Kč, z čehož 10,54 % připadá na kursové zisky z provozní činnosti. Oproti minulému roku vzrostly téměř o dvojnásobek. Celkový rozpis ostatních provozních výnosů je zobrazen v tabulce níže.

Tabulka 6: Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy (údaje v mil. Kč)	**2018**	**2017**
Zisk z prodeje pozemků, budov a zařízení a investic do nemovitostí	503	279
Provize za zprostředkování nákupu nafty a náhradních dílů	-	31
Zisk z likvidace nepotřebných aktiv	162	197
Tržby za prodej ostatních služeb	-	2 295
Výnosy z pronájmu	-	727
Náhrady za manka a škody	91	127
Smluvní pokuty a úroky z prodlení	52	76
Úhrada za náhradní autobusovou dopravu	-	392
Přijaté dividendy	0	6
Provize z prodeje jízdného a ostatních transakcí na pokladnách	-	55
Kursové zisky – provozní	150	79
Zrušení rezerv	118	59
Zrušení ztrát ze znehodnocení pohledávek	29	19
Zrušen ztrát ze znehodnocení pozemků, budov a zařízení	131	0
Zrušení odpisu zásob na čistou realizovatelnou hodnotu	-	70
Ostatní	187	177
Ostatní provozní výnosy celkem	**1 423**	**4 589**

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Naopak ostatní provozní náklady jsou ve výši - 656 mil. Kč. Z této hodnoty tvoří kursové ztráty 21,04 %. Oproti minulému roku se kursová ztráta snížila o 2 mil. Kč. Detailní rozpad ostatních provozních nákladů je zobrazen v tabulce 12.

Tabulka 7: Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady (údaje v mil. Kč)	**2018**	**2017**
Zrušení ztrát (ztráty) ze znehodnocení pohledávek	0	0
Ztráty ze znehodnocení pozemků, budov a zařízení, investic do nemovitostí a aktiv držených k prodeji	0	-170
Odpis zásob na čistou realizovatelnou hodnotu	-4	0
Náklady na smluvní pokuty a úroky z prodlení	-44	-55
Daně a poplatky	-23	-31
Pojistné	-170	-178
Kursové ztráty – provozní	-138	-140
Manka, škody	-42	-44
Náklady na stejnokroje a osobní ochranné pracovní pomůcky	-42	-47
Rezerva na soudní spory vztahující se k ostatním provozním nákladům	0	-77
Paušály vyplácené zaměstnancům	-18	-23
Ostatní provozní náklady	-175	-146
Ostatní provozní náklady celkem	-656	-911

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Celkové kursové rozdíly z ostatní provozní činnosti za rok 2018 činily 12 mil. Kč. Předchozí rok naopak skupina vykázala kursovou ztrátu ve výši 61 mil. Kč.

Finanční činnost za rok 2018 představovala pro skupinu z pohledu kursových rozdílů ztrátu ve výši 94 mil. Kč. Kursové zisky z finanční činnosti v roce 2018 tvořily 284 mil. Kč, což představuje téměř 90 % z celkových finančních výnosů, ale oproti minulému roku se snížily přibližně o dvě třetiny.

Tabulka 8: Finanční výnosy

Finanční výnosy (údaje v mil. Kč)	**2018**	**2017**
Kursové zisky – finanční	284	818
Zisk z prodeje cenných papírů a podílů	0	40
Přijaté úroky	30	22
Ostatní finanční výnosy	4	7
Ostatní finanční výnosy celkem	318	887

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Skupina vykazuje celkové finanční náklady v záporné hodnotě ve výši 1 488 mil. Kč. Kursové ztráty z finanční činnosti činily 378 mil. Kč. Oproti minulému roku došlo k jejich téměř trojnásobnému zvýšení. Detailní rozpis finančních nákladů je uveden v tabulce 14.

Tabulka 9: Finanční náklady

Finanční náklady (údaje v mil. Kč)	**2018**	**2017**
Úroky z bankovních kontokorentních účtů a úvěrů	-3	0
Úroky z vydaných dluhopisů	-851	-897
Úroky ze závazků z finančního leasingu	-133	-153
Ostatní úroky	-64	-125
Minus: částky zahrnuté do pořizovacích nákladů způsobilého aktiva	8	13
Odvíjení diskontu rezerv	-8	-6
Kursové ztráty – finanční	-378	-131
Bankovní výlohy	-11	-11
Ostatní finanční náklady	-48	-36
Finanční náklady celkem	-1 488	-1 346

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Souhrnně kursové rozdíly z výkazu zisku a ztráty za rok 2018 představují ztrátu ve výši 85 mil. Kč (= *provozní kursový zisk – finanční kursová ztráta – kursová ztráta z přepočtu zahraničních jednotek*; 12 – 94 – 3 = 85), čímž snižují celkový zisk skupiny.

Vliv kursových rozdílů se u skupiny promítl také u změny závazků z financování. V důsledku změny měnového kursu u vydaných krátkodobých dluhopisů vznikl v roce 2018 kursový rozdíl ve výši 8 mil. Kč. U vydaných dlouhodobých dluhopisů tento rozdíl byl dokonce ve výši 185 mil. Kč. U předchozího roku byla situace opačná a celkově u vydaných dluhopisů vznikl záporný rozdíl ze změny směnného kursu ve výši 1 498 mil. Kč.

5.2.2. Analýza řízení měnového rizika společnosti

Společnosti vykazující dle IFRS mají povinnost ve svých účetních závěrkách zveřejnit informace o řízení finančních rizik. Finanční rizika představují především tržní riziko, kreditní riziko a riziko likvidity. Tržní riziko je takové riziko, kdy se v důsledku změn tržních cen mohou změnit reálné hodnoty budoucích peněžních toků z finančních nástrojů. Tržní riziko zahrnuje měnové, úrokové a komoditní riziko. Pro potřeby této diplomové práce je důležité především měnové riziko. Toto riziko vychází ze změn měnových kursů, které ovlivňují reálné budoucí peněžní toky z finančních nástrojů. Detailnější informace o měnovém riziku obsahuje příloha konsolidované účetní závěrky skupiny České dráhy za rok 2018.

Skupina je vystavena měnovému riziku především u příjmů z mezinárodní přepravy, poskytnutých služeb, vydaných dluhopisů a přijetí úvěru. Skupina řídí měnová rizika dle své schválené strategie tak, že zajišťuje očekávané budoucí platby v cizí měně, aby velikost otevřené rizikové pozice nepřesáhla limit, který určil výbor pro řízení rizik. Tabulka 15 ukazuje zůstatkovou hodnotu finančních aktiv a závazků skupiny bez vlivu měnového zajištění ke konci účetního období.

Tabulka 10: Finanční aktiva a závazky denominovaných v cizí měně bez vlivu měnového zajištění

31.12.2018 (údaje v mil. Kč)	**EUR**	**USD**	**Ostatní**	**Celkem**
Finanční aktiva	3 454	10	48	3 512
Finanční závazky	-28 686	-14	-38	-28 738
Celkem	-25 232	-4	10	-25 226

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Měnovým rizikem se dále rozumí citlivost hodnot aktiv, závazků a finančních nástrojů na případnou budoucí změnu směnných kursů. Skupina je tomuto riziku vystavena v případě změn hodnot peněžních položek denominovaných v cizích měnách nebo při změně reálné hodnoty finančních derivátů. V tabulce 16 je znázorněn dopad na zisk a ostatní úplný výsledek skupiny za období 2018 a 2017 v případě, že by česká koruna posílila vůči EUR o 1 Kč.

Tabulka 11: Dopad kursových změn na zisk a ostatní úplný výsledek skupiny

Citlivost na kursové změny (údaje v mil. Kč)	**2018**	**2017**
Přepočet položek v cizí měně na konci období	981	1 000
Změna reálné hodnoty derivátů na konci období	-555	-558
Celkem dopad na zisk za období	426	442
Změna reálné hodnoty derivátů na konci období	31	4
Celkem dopad na ostatní úplný výsledek	31	4

Zdroj: Výroční zpráva společnosti České dráhy, a.s.

Jestliže by česká měna posílila vůči EUR o 1 korunu, došlo by ve skupině za období 2018 k nárůstu zisku o 426 mil. Kč, ostatní úplný výsledek by se ve stejném období zvýšil o 31 mil. Kč. V roce 2018 byl vykázán zisk ve výši 1185 mil. Kč, pokud by došlo k posílení měny, zvýšil by se tento zisk téměř o 36 %. Z analýzy citlivosti na měnové riziko je patrné, že změna směnného kursu má velký vliv na vykazované hodnoty skupiny. K eliminaci měnového rizika skupina používá měnové forwardy a opce. Pomocí nich by skupina kryla budoucí přijaté platby denominované v cizích měnách se zajišťovacím poměrem 1:1. Poměr je dán smlouvou o měnovém parforwardu, který snižuje měnové

riziko plynoucí ze změny směnných kursů národních měn a z generovaného kladného salda EUR.

Ve výroční zprávě skupiny České dráhy jsou obsaženy informace, vztahující se k cizí měně a kursovým rozdílům, poskytnuty přehledně a v souladu s IFRS. Konsolidovaná účetní závěrka je vyjádřena ve funkční měně – české koruně, která byla stanovena dle převážné většiny transakcí uskutečněných v české měně. Pro přepočet transakce se používá pevný kurs stanovený dle ČNB k prvnímu dni každého měsíce. IFRS nestanovují konkrétní instituci, podle které budou společnosti stanovovat kurs, proto si skupina mohla zvolit kurs ČNB. Pro přepočet nákladů a výnosů v konsolidované účetní závěrce bylo zvoleno zjednodušení a skupina využívá průměrný kurs za dané účetní období.

Závěr

Díky postupnému odstraňování obchodních bariér roste mezinárodní obchod více než kdykoli předtím. České společnosti se proto s účtováním cizí měny ve svém účetnictví často setkávají a řeší otázky spojené s účtováním cizoměnových položek a vykazováním kursových rozdílů.

Hlavním cílem této diplomové práce bylo proto popsat problematiku kursových rozdílů jak z pohledu účetního, tak i daňového. Dílčím cílem bylo srovnání kursových rozdílů dle českých předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Zjištěné poznatky byly aplikovány na konkrétních příkladech a následně byla na jejich základě provedena analýza účetní závěrky v souvislosti s kursovými rozdíly.

Diplomová práce je členěna na pět částí. První část se zabývá používáním cizí měny v českém účetnictví. Jelikož účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví v české měně, musí položky vyjádřené v cizí měně přepočítat, a to nejen k okamžiku uskutečnění účetního případu, ale i ke dni sestavení účetní závěrky. K okamžiku uskutečnění účetního případu je možný přepočet cizí měny pomocí denního kursu vyhlašovaného ČNB nebo pevného kursu stanoveného ČNB k prvnímu dni období, po které bude využíván. V případě, že ČNB nevyhlašuje kurs denně, lze využít posledně známý kurs vyhlášený ČNB nebo se cizí měna přepočte prostřednictvím USD nebo EUR. Zároveň má účetní jednotka povinnost takto zvolený kurs uvést ve své vnitřní směrnici. K rozvahovému dni se položky přepočtou aktuálním kursem ČNB k tomuto dni.

Některé položky ovšem nestačí přepočítat a dále už o nich účtovat pouze v české měně, ale musí být zároveň vedeny i v měně zahraniční. Jedná se například o pohledávky, závazky, podíly na obchodních korporacích nebo cenné papíry. V případě, že se změní směnný kurs mezi prvotním oceněním cizoměnové položky a dalším uskutečněním účetního případu, vzniká kursový rozdíl. Kursové rozdíly se dle českých předpisů účtují ve většině případů do finančního výsledku hospodaření konkrétně na účet 563 – Kursové ztráty a 663 – Kursové zisky.

Druhá kapitola se věnuje interpretacím Národní účetní rady, které detailněji popisují používání cizích měn v účetnictví. Interpretace se například věnuje dohadným

položkám sjednaným v cizí měně, u kterých nelze odhadovat budoucí kurs, proto se pro jejich přepočet musí využít aktuální kurs k okamžiku uskutečnění účetního případu (pořízení dodávky, zjištění manka nebo přebytku, vystavení nebo přijetí faktury). Dále intepretace rozebírají cizí měny v souvislosti s pořízením a odpisem pohledávky, dotací a časovým rozlišením.

Třetí kapitola diplomové práce se věnuje přepočtu cizí měny z pohledu daní. U daní z příjmů se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví, proto jak účetní jednotka přepočte cizoměnové položky během jejich účtování, tak i vstoupí do základu daně z příjmů. U daně z přidané hodnoty může účetní jednotka využít kurs používaný v účetnictví, avšak okamžik uskutečnění účetního případu se může lišit od okamžiku povinnosti přiznat daň, proto mohou v účetnictví a v daních z přidané hodnoty vzniknout rozdíly. U dovozu zboží se navíc musí přepočítat cizí měna dle kursu stanoveného celními předpisy. V případě, že se odběratel s dodavatelem domluví na záloze a při vyúčtování vzniká kladný rozdíl mezi celkovým základem daně a základem daně z přijaté zálohy, použije se kurs ke dni přijetí zálohy. Jestliže naopak zákazníkovi vzniká nedoplatek účetní jednotka použije kurs ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Oproti českým předpisům Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují, aby si účetní jednotky zvolili svou měnu, ve které primárně uskutečňují svou ekonomickou činnost. V případě nejistoty stanovení funkční měny standardy uvádí podpůrné faktory pro její správné určení. Dle IFRS účetní jednotka přepočítává cizí měnu do své funkční měny pomocí aktuálního kursu k datu transakce nebo dle průměrného kursu určitého časového období (týden, měsíc). Obdobně jako u českých předpisů, u IFRS se cizoměnové položky přepočtou závěrkovým kursem. Avšak v IFRS se položky rozdělují na peněžní položky, které se přepočtou závěrkovým kursem, nepeněžní položky oceněné historickou hodnotou, které se přepočtou kursem k datu transakce a nepeněžní položky oceněné reálnou hodnotou, které se ocení kursem, který platil v den, kdy byla reálná hodnota stanovena. Toto rozdělení se promítne i do zaúčtování kursových rozdílů. U peněžních položek se kursový rozdíl zaúčtuje do výsledku hospodaření. U nepeněžních

položek se zaúčtuje tam, kam se zachytí položka s nimi související (vlastní kapitál, náklady, výnosy, …).

Na základě analýzy účetní závěrky společnosti Leo Express s.r.o., která byla sestavena dle českých předpisů lze konstatovat, že kursové rozdíly významně ovlivnily celkový výsledek hospodaření společnosti. Společnost ve své příloze individuální účetní závěrky zveřejnila veškeré podstatné informace o přepočtu cizoměnových položek, které byly v souladu s českými předpisy. Druhá účetní závěrka, která byla podrobena analýze v souvislosti s kursovými rozdíly, byla závěrka společnosti Auto Kelly a.s. V tomto případě přesná hodnota kursových rozdílů není v příloze účetní závěrky obsažena, avšak je zde uvedena informace, že finanční výnosy a náklady jsou především tvořeny z kursových rozdílů. Lze tedy odhadnout, že kursové výnosy budou představovat hodnotu ostatních finančních výnosů (70 927 tis. Kč) a ostatních finančních nákladů (78 357 tis. Kč). Na základě těchto informací lze konstatovat, že kursové rozdíly stejně jako u společnosti Leo Express a.s. zásadně ovlivňují výsledek hospodaření společnosti.

Dále byla provedena analýza účetní závěrky skupiny České dráhy a.s. sestavenou dle IFRS. Funkční měnou byla zvolena česká měna dle převažující ekonomické činnosti uskutečňované v této měně. Příloha účetní závěrky sestavená dle IFRS podává více informací o přepočtu cizí měny a kursových rozdílech než příloha účetní závěrky sestavená dle českých předpisů. Celková kursová ztráta za rok 2018 činila 85 mil. Kč, čímž snížila celkový úplný výsledek skupiny, který tvořil 1 093 mil. Kč. Součástí účetní závěrky sestavenou dle IFRS je informace o řízení finančních rizik. Skupina je vystavena měnovému riziku především u příjmů z mezinárodní přepravy, poskytnutých služeb, vydaných dluhopisů a přijetí úvěru.

Na základě praktické i teoretické části diplomové práce lze usuzovat, že kursové rozdíly jsou aktuální téma a v dnešní době zásadním způsobem ovlivňují účetní závěrky společností, ať už sestavené dle českých předpisů, nebo IFRS. Avšak přílohy účetních závěrek sestavených dle IFRS popisují kursové rozdíly detailněji než přílohy účetních závěrek dle českých předpisů. IFRS zároveň umožňují stanovit si svou funkční měnu, čímž v mnoha případech snižují kursové riziko.

Seznam použité literatury a pramenů

Použitá literatura

- BERÁNEK, Petr. Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-081-2
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Základy účetnictví. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-892-6
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8
- JANHUBA, M. -- MÍKOVÁ, M. -- ROUBÍČKOVÁ, J. Finanční účetnictví – obecné otázky. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. 304 s. ISBN 978-80-7400-614-2
- KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-1565
- KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5., aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7
- MEJZLÍK, Ladislav, Libuše MÜLLEROVÁ, Jana SKÁLOVÁ, et al. Interpretace Národní účetní rady: s praktickými příklady a komentáři. Praha: Grada Publishing, 2019. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2216-5
- MÜLLEROVÁ, Libuše, Hana VOMÁČKOVÁ a Dana DVOŘÁKOVÁ. Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář. Praha: ASPI, 2009, ISBN 978-80-7357-363-8.
- SKÁLOVÁ, Jana. Podvojné účetnictví 2019. Praha: Grada, 1992-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2249-3

- ŠEVCOVICOVÁ, Edita a Alice ŠRÁMKOVÁ. Kurzový rozdíl je důsledkem měnového rizika u cizoměnových pohledávek. Bulletin KDP ČR 3/2016, str. 16-18. ISSN 1211-9946.

Právní předpisy

- Pokyn č. GFŘ-D-40 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2018 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2018
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška, 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
- Zákon 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Elektronické zdroje

- HOCHMANNOVÁ, Olga. Základ daně a výpočet daně (DPH). Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály [online]. 2017 [cit. 2019-10-31]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/zaklad-dane-a-vypocet-dane-dph-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EtuM-QHPU2j9qJZBGgqc_jQ/
- IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. IFRS [online]. [cit. 2019-11-17]. Dostupné z: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-21-the-effects-of-changes-in-foreign-exchange-rates/
- Kontrolní hlášení DPH. Finanční správa [online]. c2013-2018 [cit. 2019-10-28]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH

- Přehled změn ve vykazování Intrastat od roku 2019. Tpa [online]. c2019 [cit. 2019-10-28]. Dostupné z: https://www.tpa-group.cz/cs/prehled-zmen-ve-vykazovani-intrastat-od-roku-2019/
- Účetní novinky Deloitte Česká republika. Deloitte [online]. 2018 [cit. 2019-11-17]. Dostupné z: https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1803
- O Koordinačním výboru. Komora daňových poradců [online]. [cit. 2020-01-04]. Dostupné z: https://www.kdpcr.cz/odborna-stanoviska/koordinacni-vybory

Semináře

- VAŠEK, Libor, Cizoměnové platby předcházející dodání aktiva/služby. Přednáška na 10. ročníku odborného semináře Národní účetní rady konaného 6. prosince 2019 na Vysoké škole ekonomické v Praze
- ČOUKOVÁ Pěva, Kurzové rozdíly u pohledávek s opravnými položkami. Přednáška na 10. ročníku odborného semináře Národní účetní rady konaného 6. prosince 2019 na Vysoké škole ekonomické v Praze

Seznam tabulek

Tabulka 1: Zaúčtování kursových rozdílů k rozvahovému dni 16
Tabulka 2: Zaúčtování kursových rozdílů u závazků a pohledávek z obchodních vztahů v průběhu účetního období 19
Tabulka 3: Zaúčtování kursových rozdílů u nepřeceňovaných cenných papírů k rozvahovému dni..... 20
Tabulka 9: Stanovení kursu pro převod účetní závěrky z cizí měny na funkční měnu .. 51
Tabulka 10: Fond z přepočtu cizích měn..... 59
Tabulka 11: Ostatní provozní výnosy..... 60
Tabulka 12: Ostatní provozní náklady..... 60
Tabulka 13: Finanční výnosy..... 61
Tabulka 14: Finanční náklady..... 61
Tabulka 15: Finanční aktiva a závazky denominovaných v cizí měně bez vlivu měnového zajištění 63
Tabulka 16: Dopad kursových změn na zisk a ostatní úplný výsledek skupiny..... 63

Seznam obrázků

Obrázek 1: Přepočty údajů v cizích měnách na českou měnu..... 55
Obrázek 2: Ostatní finanční výnosy a náklady 56
Obrázek 3: Přepočty údajů v cizích měnách na českou měnu..... 57

Seznam příkladů

Příklad 1: Přepočet cizí měny prostřednictvím USD nebo EUR 13
Příklad 2: Dohadná položka v cizí měně 24
Příklad 3: Vrácení dotace kvůli porušení podmínek..... 28
Příklad 4: Výdaje a příjmy příštích období..... 31
Příklad 5: Cizoměnová platba předcházející dodání majetku..... 35
Příklad 6: Snížení hodnoty zásob a jejich převod do funkční měny..... 51

Přílohy

Příloha č. 1 - Účtový rozvrh

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
021 – Stavby
022 – Hmotné movité věci a jejich soubory

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

Účtová třída 1 – Zásoby

13 – Zboží
131 – Pořízení zboží
132 – Zboží na skladě a v prodejnách

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry

21 – Peněžní prostředky v pokladně
211 – Peněžní prostředky v pokladně

22 – Peněžní prostředky na účtech
221 – Peněžní prostředky na účtech

23 – Krátkodobé úvěry
231 – Krátkodobé úvěry

25 – Krátkodobý finanční majetek

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

31 – Pohledávky
311 – Odběratelé

32 – Závazky (krátkodobé)
321 – Dodavatelé

34 – Zúčtování daní a dotací
343 – Daň z přidané hodnoty
346 – Dotace ze státního rozpočtu

37 – Jiné pohledávky a závazky
378 – Jiné pohledávky
379 – Jiné dluhy

38 – Přechodné účty aktiv a pasiv
383 – Výdaje příštích období
385 – Příjmy příštích období
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

Účtová třída 5 – Náklady

51 – Služby
518 – Ostatní služby

56 – Finanční náklady
563 – Kurzové ztráty

Účtová třída 6 – Výnosy

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
602 – Tržby z prodeje služeb

64 – Jiné provozní výnosy
648 – Jiné provozní výnosy

66 – Finanční výnosy
663 – Kurzové zisky

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

70 – Účty rozvažné
701 – Počáteční účet rozvažný
702 – Konečný účet rozvažný

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty společnosti Leo Express s.r.o.

	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY **v druhovém členění** období končící k 31.12.2018 (v tisících Kč)	**Leo Express s.r.o.** **IČO 066 61 572** Řehořova 908/4, Žižkov 130 00 Praha 3	
		Období do 31.12.2018	**Období do 31.12.2017**
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	297 443	
II.	Tržby za prodej zboží	23 502	
A.	Výkonová spotřeba	242 142	
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	20 596	
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	47 439	
A.3.	Služby	174 107	
D.	Osobní náklady	81 564	
D.1.	Mzdové náklady	61 845	
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	19 719	
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	19 719	
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	39 591	
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	39 591	
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	39 591	
III.	Ostatní provozní výnosy	58 283	
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	1 614	
III.3.	Jiné provozní výnosy	56 669	
F.	Ostatní provozní náklady	13 772	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 113	
F.3.	Daně a poplatky	141	
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	2 315	
F.5.	Jiné provozní náklady	9 203	
*	**Provozní výsledek hospodaření (+/-)**	**2 159**	
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	142	
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	141	
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	1	
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	1 445	
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1 445	
VII.	Ostatní finanční výnosy	4 080	
K.	Ostatní finanční náklady	4 838	
*	**Finanční výsledek hospodaření (+/-)**	**-2 061**	
**	**Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)**	**98**	
L.	Daň z příjmů	-2 517	
L.1.	Daň z příjmů splatná	527	
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-3 044	
**	**Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)**	**2 615**	
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**	**2 615**	
*	Čistý obrat za účetní období	383 450	

Příloha č. 3 – Výkaz zisku a ztráty společnosti Auto Kelly a.s.

	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY **v druhovém členění** období končící k 31.12.2018 (v tisících Kč)		**Auto Kelly a.s.** **IČO 247 87 426** Ocelářská 891/16 Vysočany 190 00 Praha 9
		Období do 31.12.2018	**Období do 31.12.2017**
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	118 508	61 360
II.	Tržby za prodej zboží	6 476 055	6 288 256
A.	**Výkonová spotřeba**	**5 345 190**	**5 106 805**
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4 378 256	4 274 211
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	133 867	141 122
A.3.	Služby	833 067	691 472
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-1 578	-1 274
D.	**Osobní náklady**	**689 163**	**613 845**
D.1.	Mzdové náklady	505 346	453 917
D.2.	**Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady**	**183 817**	**159 928**
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	171 437	149 853
D.2.2.	Ostatní náklady	12 380	10 075
E.	**Úpravy hodnot v provozní oblasti**	**430 738**	**146 078**
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	**152 711**	**145 924**
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	152 711	145 924
E.2.	Úpravy hodnot zásob	5 682	1 373
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	272 345	-1 219
III.	**Ostatní provozní výnosy**	**59 810**	**23 060**
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	1 854	1 312
III.2.	Tržby z prodaného materiálu		23
III.3.	Jiné provozní výnosy	57 956	21 725
F.	**Ostatní provozní náklady**	**85 248**	**91 515**
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	602	723
F.3.	Daně a poplatky	2 531	1 917
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-24 160	10 298
F.5.	Jiné provozní náklady	106 275	78 577
*	**Provozní výsledek hospodaření (+/-)**	**105 612**	**415 707**
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	**3 036**	**2 407**
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	3 036	2 407
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	**18 291**	**15 070**
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	18 291	15 070

VII.	Ostatní finanční výnosy	70 927	94 330
K.	Ostatní finanční náklady	78 357	87 253
*	**Finanční výsledek hospodaření (+/-)**	**-22 685**	**-5 586**
**	**Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)**	**82 927**	**410 121**
L.	Daň z příjmů	**78 011**	**96 477**
L.1.	Daň z příjmů splatná	95 272	115 701
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-17 261	-19 224
**	**Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)**	**4 916**	**313 644**
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**	**4 916**	**313 644**
*	Čistý obrat za účetní období	**6 728 336**	**6 469 413**

Příloha č. 4 - Výkaz zisků a ztrát společnosti České dráhy a.s.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY období končící k 31.12.2018 (v miliónech Kč)		
POKRAČUJÍCÍ ČINNOSTI	Rok končící 31.12.2018	Rok končící 31.12.2017
Výnosy	39 097	33 969
Ostatní provozní výnosy	1 423	4 589
Služby, spotřeba materiálu a energie	-16 636	-16 551
Náklady na zaměstnanecké požitky	-14 380	-13 224
Odpisy a amortizace	-6 223	-6 168
Ostatní provozní náklady	-656	-911
Zisk z provozní činnosti	**2 625**	**1 704**
Finanční náklady	-1 488	-1 346
Finanční výnosy	318	887
Podíl na zisku přidružených a společných podniků	17	18
Zisk před zdaněním	**1 472**	**1 263**
Daň z příjmů	-287	-279
Zisk za období z pokračujících činností	**1 185**	**984**
Zisk za období	**1 185**	**984**
Připadající vlastníkům mateřské společnosti	1 166	964
Připadající nekontrolním podílům	19	20

Příloha č. 5 - Výkaz o ostatním úplném výsledku společnosti České dráhy a.s.

Výkaz o ostatním úplném výsledku za rok končící 31. prosince 2018 (v miliónech Kč)		
	Rok končící 31.12.2018	Rok končící 31.12.2017
Zisk za období	1 185	984
Pojistně matematické zisky ze závazků v souvislosti se zaměstnaneckými požitky	5	20
Fond z přecenění fin. aktiv v reálné hodnotě v ostatním úplném výsledku	17	0
Ostatní úplný výsledek za období (položky, které se následně nereklasifikují do výsledku hospodaření)	**22**	**20**
Kursové rozdíly z převodu zahran. jednotek	-3	0
Zajištění peněžních toků	-170	1 172
Náklady zajištění	36	0
Související daň z příjmů	23	-13
Ostatní úplný výsledek za období (položky, které mohou být přeúčtovány do výsledku hospodaření)	**-114**	**1 159**
Ostatní úplný výsledek za období po zdanění	**-92**	**1 179**
Úplný výsledek za období celkem	**1 093**	**2 163**
Připadající vlastníkům mateřské společnosti	1 074	2 143
Připadající nekontrolním podílům	19	20

Příloha č. 6 - Výkaz o finanční situaci společnosti České dráhy a.s.

Výkaz o finanční situaci (rozvaha) k 31. prosinci 2018 (v miliónech Kč)		
	31.12.2018	**31.12.2017**
Pozemky, budovy a zařízení	70 509	69 720
Investice do nemovitostí	611	666
Goodwill	141	141
Nehmotná aktiva	989	917
Investice do společných podniků a přidružených společností	200	194
Odložená daňová pohledávka	29	26
Pohledávky z obchodních vztahů	1	0
Ostatní finanční aktiva	633	945
Ostatní aktiva	5	8
Dlouhodobá aktiva celkem	**73 118**	**72 617**
Zásoby	1 657	1 538
Pohledávky z obchodních vztahů	3 611	3 270
Předplacená daň z příjmu	2	17
Ostatní finanční aktiva	800	226
Ostatní aktiva	2 206	899
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	3 438	7 801
Krátkodobá aktiva celkem	**11 714**	**13 751**
AKTIVA CELKEM	**84 832**	**86 368**
Základní kapitál	20 000	20 000
Rezervní a ostatní fondy	17 241	17 200
Nerozdělený zisk	2 183	1 121
Vlastní kapitál připadající vlastníkům společnosti	**39 424**	**38 321**
Nekontrolní podíly	613	664
Vlastní kapitál celkem	**40 037**	**38 985**
Úvěry a půjčky	22 418	29 672
Odložený daňový závazek	1 683	1 581
Rezervy	607	660
Ostatní finanční závazky	519	534
Ostatní závazky	116	395
Dlouhodobé závazky celkem	**25 343**	**32 842**
Závazky z obchodních vztahů	5 886	4 835
Úvěry a půjčky	9 051	5 332
Závazky z daně z příjmu	34	27
Rezervy	851	1 082
Ostatní finanční závazky	278	433
Ostatní závazky a smluvní závazky	3 352	2 832
Krátkodobé závazky celkem	**19 452**	**14 541**
PASIVA CELKEM	**84 832**	**86 368**