

**Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní**

**Cizí měna v účetnictví**

**Denisa Kábelová**

**Bakalářská práce  
2019**

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Denisa Kábelová**  
Osobní číslo: **E16457**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**  
Název tématu: **Cizí měna v účetnictví**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je popsat účetní zachycení cizí měny dle českých účetních předpisů včetně ilustrace na vlastních praktických příkladech.

Osnova:

- Právní úprava cizí měny v účetnictví.
- Podstata vzniku kurzových rozdílů.
- Některé interpretace Národní účetní rady týkající se cizí měny v účetnictví.
- Kurzové zisky a ztráty z pohledu daně z příjmů.
- Praktické příklady.
- Formulace závěrů.

Rozsah grafických prací: -  
Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:

BERÁNEK, Petr. Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady. 6. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2011. ISBN 978-80-7263-681-5.

CHALUPA, Rostislav, KADLEC, Jiří, PILÁTOVÁ, Jana, PROCHÁZKOVÁ, Dagmar, SEDLÁK, Roman, SKÁLOVÁ, Jana a VLACH, Pavel. Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-121-5.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2017. 17. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2017. Účetnictví (Anag). ISBN 978-80-7554-061-4.

SKÁLOVÁ, Jana. Podvojně účetnictví 2018. Dvacáté čtvrté vydání. Praha: Grada Publishing, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0868-8.

STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata a CARDOVÁ, Zdenka. Účetnictví: velká kniha příkladů. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0154-1.

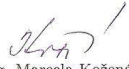


Vedoucí bakalářské práce: Ing. Simona Tuzarová, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 3. září 2018  
Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2019

  
doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.  
děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 3. září 2018

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako Školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 30. 4. 2019

Denisa Kábelová

## **PODĚKOVÁNÍ:**

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí své bakalářské práce paní Ing. Simoně Tuzarové Ph.D. za odbornou pomoc při zpracování závěrečné práce. Dále pak mé rodině a přátelům za podporu.

## **ANOTACE**

*Tato bakalářská práce se zabývá cizí měnou v účetnictví. V práci je popsán vznik kurzových rozdílů, způsoby přepočtu cizí měny na českou měnu a vlastní účtování kurzových rozdílů. Dále jsou v práci rozebrány rozsudky Nejvyššího správního soudu ohledně problematiky kurzových rozdílů u daní z příjmů právnických osob a také Interpretace Národní účetní rady, které jsou zaměřeny na problémové případy v oblasti cizí měny. V práci nechybí příklad na účtování kurzových rozdílů a souvisejících operací.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*cizí měny, kurzové rozdíly, Nejvyšší správní soud, Národní účetní rada*

## **TITLE**

*Foreign currency in accounting*

## **ANNOTATION**

*This bachelor thesis deals with foreign currency in accounting. The thesis analyses the emergence of exchange rate differences, ways of converting foreign currency into Czech currency and accounting for exchange rate differences. Furthermore, the thesis discusses the rulings of the Supreme Administrative Court on the issue of exchange rate differences in corporate income tax and also on the interpretation of the National Accounting Council, which are focused on problematic cases in the area of foreign currency. There is an example of accounting for exchange rate differences and related operations.*

## **KEYWORDS**

*foreign currencies, exchange rate differences, Supreme Administrative Court, National Accounting Board*

# OBSAH

ÚVOD.....	- 10 -
<b>1 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ.....</b>	<b>- 12 -</b>
<b>1.1 ZÁKON O ÚČETNICTVÍ Č. 563/1991 SB. ....</b>	<b>- 12 -</b>
1.1.1 Názory odborných institucí .....	- 13 -
<b>2 ÚVOD DO PROBLEMATIKY ÚČTOVÁNÍ V CIZÍ MĚNĚ.....</b>	<b>- 15 -</b>
2.1 OPERACE V CIZÍ MĚNĚ .....	- 15 -
<b>3 PODSTATA VZNIKU KURZOVÝCH ROZDÍLŮ .....</b>	<b>- 16 -</b>
<b>3.1 DRUHY POUŽÍVANÝCH KURZŮ V PRŮBĚHU ÚČETNÍHO OBDOBÍ .....</b>	<b>- 16 -</b>
3.1.1 Směnný kurz.....	- 16 -
3.1.2 Pevný kurz.....	- 16 -
3.1.3 Denní kurz .....	- 17 -
3.2 KURZOVÉ ROZDÍLY V PRŮBĚHU ROKU.....	- 17 -
3.3 ÚČTOVÁNÍ KURZOVÝCH ROZDÍLŮ.....	- 18 -
3.4 VALUTOVÁ POKLADNA .....	- 18 -
3.5 DEVIZOVÉ ÚČTY.....	- 19 -
3.6 PŘEPOČET CIZÍCH MĚN PRO JINÉ ÚČELY .....	- 20 -
<b>4 MĚNA VYKAZOVÁNÍ V IFRS .....</b>	<b>- 21 -</b>
<b>5 NEREALIZOVANÉ KURZOVÉ ROZDÍLY .....</b>	<b>- 22 -</b>
5.1 ROZSUDEK 5 AFS 45/2011-94.....	- 22 -
5.1.1 Názor Národní účetní rady .....	- 23 -
5.2 ROZSUDEK 5 AFS 56/2012-37 .....	- 23 -
5.2.1 Názory odborných institucí .....	- 24 -
<b>6 NĚKTERÉ INTERPRETACE NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADY TÝKAJÍCÍ SE CIZÍ MĚNY V ÚČETNICTVÍ .....</b>	<b>- 26 -</b>
6.1 I-18 DOHADNÉ POLOŽKY V CIZÍ MĚNĚ.....	- 26 -
6.2 I-21 ODPIS CIZOMĚNOVÉ POHLEDÁVKY A ZÁVAZKŮ.....	- 27 -
6.3 I-22 DOTACE V CIZÍ MĚNĚ .....	- 28 -
6.4 I-37 ČASOVÉ ROZLIŠOVÁNÍ A CIZÍ MĚNA .....	- 30 -
6.5 I-23 OCEŇOVÁNÍ NABYTÉ CIZOMĚNOVÉ POHLEDÁVKY .....	- 33 -
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>- 36 -</b>
<b>POUŽITÁ LITERATURA.....</b>	<b>- 38 -</b>

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1 Účtování kurzových rozdílů .....	- 18 -
Obrázek 2 Účtování převodu peněz z devizového účtu na pokladu v českých korunách ...	- 19 -
Tabulka 1 Kritéria pro kategorie účetních jednotek .....	- 13 -
Tabulka 2 Nákup valut.....	- 19 -
Tabulka 3 Nákup deviz .....	- 20 -
Tabulka 4 Dohadné položky .....	- 27 -
Tabulka 5 Odpis cizoměnové pohledávky.....	- 28 -
Tabulka 6 Zúčtování dotace.....	- 30 -
Tabulka 7 Časové rozlišení v cizí měně .....	- 32 -
Tabulka 8 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky .....	- 34 -



## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

Atd.	A tak dále
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FAP	Faktura přijatá
FAV	Faktura vystavená
FO	Fyzická osoba
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Např.	Například
NSS	Nejvyšší správní soud
NÚR	Národní účetní rada
PO	Právnícká osoba
PPD	Příjmový pokladní doklad
Sb.	Sbírka zákonů
Tj.	To je
Tzv.	Takzvaně
USA	Spojené státy americké
USD	Americký dolar
VBÚ	Výpis z běžného účtu
VDÚ	Výpis z devizového účtu

# ÚVOD

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala téma Cizí měna v účetnictví. Toto téma jsem zvolila kvůli rozmanitosti kurzových rozdílů. Při účtování v cizí měně totiž může vzniknout buď kurzový zisk, nebo kurzová ztráta. Chtěla jsem zjistit, jaké jsou metody pro výpočty, jaké mohou nastat problémy a jak je řešit. Cizí měnu totiž účetní jednotky v ČR používají často, kvůli fungování účetnictví a pokud bych se jednou dostala ke svému snu být účetní, musela bych o tom mít přehled.

Kurzové rozdíly vznikají z povinnosti vést v ČR účetnictví v českých korunách. Je tedy nutné převést veškeré pohledávky a závazky v cizí měně na české koruny. Vlastní kurzový rozdíl nastane například ve chvíli, kdy došlo ke změně používaného kurzu mezi datem přijetí faktury a datem úhrady této faktury. Vypočítávají se tedy buď v průběhu účetního období, nebo k rozvahovému dni, pokud zůstávají na účtech neuhrazené pohledávky či závazky. Problémy mohou nastat v případě nerealizovaných kurzových rozdílů a jejich zdanění. Tomuto tématu se věnoval Nejvyšší správní soud.

Cílem této práce tedy je seznámit se vznikem kurzových rozdílů a postupem jejich účtování. Porozumět rozsudkům Nejvyššího správního soudu ohledně nerealizovaných kurzových rozdílů a vysvětlit, proč k nim vlastně dochází. Rozebrat interpretace Národní účetní rady a uvést několik konkrétních účetních případů, které může společnost během roku zaznamenat.

První kapitola je zaměřena na právní úpravu účetnictví. Jsou zde rozebrány jednotlivé předpisy, kterými se účetní jednotky řídí. Především zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., který je hlavním účetním předpisem. Dále novela tohoto zákona a její ustanovení o kategoriích účetních jednotek. Kapitola je zakončena názory odborných institucí na novelu zákona.

Druhá kapitola seznamuje se samotným účtováním cizí měny. Především, v jaké měně se zaznamenávají účetní operace. Například při pořízení na fakturu je částka evidována v obou měnách, při převzetí na sklad je již pouze v české měně.

Třetí kapitola vysvětluje samotné kurzové rozdíly, z jakého důvodu k nim dochází a postup účtování. Zaměřuji se na to, jaké kurzy se dají používat pro přepočtení měn. Jsou to kurzy vyhlášené ČNB. Dále k čemu slouží valutová pokladna a devizový účet a jak se o nich účtuje. Tato kapitola také seznamuje s dalšími účely, pro které je nutný přepočtení cizí měny.

Ve čtvrté kapitole vysvětlují, co jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Jejich cílem je sjednotit účetnictví v celém světě. ČR však zatím moc předpisů od IFRS nepoužívá. Kapitola je zaměřena na předpisy týkající se cizí měny a možnosti řešení nerealizovaných kurzových rozdílů.

Pátá kapitola se zabývá nerealizovanými kurzovými rozdíly. Jedná se vlastně o rozsudky Nejvyššího správního soudu na dané téma, které rozpoutaly nejasnosti okolo zdaňování kurzových rozdílů. Kapitolu zakončí názory odborných institucí, jako je např. Generální finanční ředitelství.

V šesté kapitole rozebírám interpretace Národní účetní rady, zaměřené na problémové oblasti související s kurzovými rozdíly. Jedná se tedy o dohadné položky, odpisy cizoměnových pohledávek, dotace v cizí měně, časové rozlišení a oceňování nabytých pohledávek. Ke každé interpretaci je uveden konkrétní příklad účtování.

Tato práce je psána podle knihy Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví od pana RNDr. Beránka a Podvojně účetnictví a účetní závěrka od pana Ing. Ryneše. Dalším důležitým zdrojem je samozřejmě zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška 500/2002 Sb., interpretace Národní účetní rady a rozsudky Nejvyššího správního soudu. Ostatní méně podstatné zdroje jsou uvedeny v seznamu použité literatury. V práci jsou smyšlené kurzy pro přepočtení cizí měny, kvůli znázornění výskytu kurzových rozdílů.

# 1 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ

Účetnictví vychází především ze zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., který má od roku 2016 novelu č. 462/2016 Sb. Některá podrobnější ustanovení zákona pro podnikatele nalezneme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Pro nepodnikatelské subjekty účtující v podvojně soustavě existuje vyhláška č. 504/2002 Sb. České účetní standardy jsou vydávány ve Finančním zpravodaji a poslední aktualizace je obsažena ve vydání č. 10/2017. Představují pro účetní jednotky pravidla, jakým způsobem a jakou metodou vést účetnictví. Nesmí být v rozporu se zákony. Standardy podle vyhlášky 500/2002 Sb. mají číslo 001-024. Pro banky účtující podle vyhlášky 501/2002 Sb. platí České účetní standardy č. 101-115. Pro pojišťovny používající vyhlášku č. 502/2002 Sb. mají účetní standardy č. 201-223. Na tvorbě účetních předpisů se podílí Národní účetní rada. Účetní předpisy, které jsou platné první den účetního období, jsou platné pro účetní jednotku po celé období a provedené změny legislativy v průběhu roku se objeví až v následujícím účetním období. Výjimka může nastat pouze v případech uvedených v předchozích ustanoveních k dané změně (Beránek, 2017, s. 9).

Vyhlášky Ministerstva financí doplňují či pro určité skupiny mění znění zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. Upravují například, jaké položky mají obsahovat individuální účetní závěrky a jaký mají mít formát účetní výkazy. Vyhláška 500/2002 Sb. se vztahuje na PO, které mají sídlo na území ČR, na zahraniční PO, které podnikají na území ČR a FO, které účtují v soustavě podvojněho účetnictví. Nevztahuje se např. na fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci, banky, pojišťovny a nevýdělečné organizace. Tyto subjekty budou účtovat dle speciálních vyhlášek k vedení účetnictví (Ryneš, 2018, s. 17).

## 1.1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Zákon o účetnictví je základní předpis, který upravuje podvojně účetnictví podnikatelů v ČR. Je jedním z nejstarších zákonů ČR. Vysvětluje pojmy, jako jsou např. účetní jednotka a účetní období. V tomto zákoně je stanovena základní povinnost při vedení účetnictví, dále jsou zde stanoveny účetní metody, které bude účetní jednotka používat. Tento zákon počítá s budoucím vydáním vyhlášek pro jednotlivé skupiny účetních jednotek. Od roku 2016 vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb., kterou vydalo Ministerstvo financí. V novele byla zavedena kategorizace účetních jednotek. Účetní jednotky se rozdělují podle velikosti a podle toho mohou být osvobozeny od povinností, které stanovil zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Např. malé a mikro účetní jednotky nemusí vytvářet přehled

o tom, jak se pohybovaly peněžní toky a jak se měnil vlastní kapitál. Tyto dvě účetní jednotky v případě, že nemusí mít ověřenou účetní závěrku auditorem, nemají povinnost zveřejňovat výkaz zisků a ztrát, pokud není stanoveno jinak. Sestavit výkaz však povinnost mají. Od roku 2018 je možné měnit kategorie v případě, že účetní jednotka překročí nebo naopak již nepřekročí dvě ze tří kritérií pro kategorie účetních jednotek. Další novelou zákona o účetnictví je zákon č. 462/2016 Sb., který se týká nefinančních informací. Určuje, v jakých případech budou poskytovány, a jaké budou zahrnovat informace. V této novele byly také upraveny předpisy pro přeměnu obchodních společností a družstev. Při studiu novinek, které novela přinesla, nemusí účetní jednotky postřehnout na poprvé všechny změny. Proto například Ministerstvo financí vydalo sdělení k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., aby upozornilo na zásadní změny (Ryneš, 2018, s 15).

**Tabulka 1** Kritéria pro kategorie účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva	Roční obrat	Počet zaměstnanců
Mikro	Do 9 mil. Kč	Do 18 mil. Kč	Do 10
Malá	Do 100 mil. Kč	Do 200 mil. Kč	Do 50
Střední	Do 500 mil. Kč	Do 1.000 mil. Kč	Do 250
Velká	Nad 500 mil. Kč	Nad 1.000 mil. Kč	Nad 250

*Zdroj: Podnikatel.cz, 2015*

### 1.1.1 Názory odborných institucí

Ministerstvo financí vydalo sdělení k zákonu č. 221/2015 Sb., který mění zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. Upozorňuje na změny v ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditorem. Tento zákon totiž udává povinnost s datem 31. 12. sestavit účetní závěrku již se všemi podklady včetně výroční zprávy, která obsahuje zprávu auditora. Dále upozorňuje především na změny v parametrech pro povinné ověřování účetní závěrky auditorem. Účetní jednotky si podle zadaných kritérií musí ověřit, zda podléhají kontrole auditorem či nikoli (Ministerstvo financí České republiky, 2015).

V soutěži Zákon roku 2015 je zákon č. 221/2015 Sb. nominován jako Zelená malým a středním podnikům. Nahlíží na něj, jako na zjednodušení vedení účetnictví pro malé a střední podniky, které nemusí zveřejňovat účetní závěrky. Jako pozitivní bere znovuzavedení jednoduchého účetnictví a vysvětlení nejasných pojmů (Zákon roku, 2016).

Z pohledu auditu na novelu nahlíží Výbor pro audit. Novelou zákona o účetnictví byla rozšířena působnost výboru pro audit o zajištění funkční nezávislosti interního auditu. V novele bylo stanoveno, co musí splňovat člen výboru pro audit, aby splňoval odbornou způsobilost. V praxi může být problém najít kandidáta, který by splňoval požadavky, jako je získání certifikátu pro účetní nebo mít dostatek zkušeností s účetnictvím. Výbor auditu totiž dohlíží na vnitřní audit a jeho funkční nezávislost. Funkční nezávislost není v zákoně vymezena, v praxi dohlíží na fungování vnitřního auditu. Změn zákona o auditech bylo vydáno již mnoho (Kheil, 2016).

C.k. daňová kancelář, a.s. vydala vyjádření k novele zákona konkrétně ke konsolidované účetní závěrce, kvůli zkušenostem s nevědomostí účetních jednotek. Mnohé účetní jednotky totiž netuší, že na základě nových pravidel spadají do konsolidace. Konsolidovanou závěrku sestavuje obchodní společnost, která má majetkovou účast v jiné společnosti minimálně 20 %. Tato závěrka musí být ověřena auditorem. Novela snížila kritéria pro účetní jednotky, které jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. V ČR tedy bude muset sestavit více účetních jednotek konsolidovanou účetní závěrku než dříve. Společnost nabídla pomoc se sestavováním závěrky nebo s auditem. Upozornila na nutnost připravit tzv. konsolidovanou zahajovací rozvahu již na začátku roku 2016, kdy vstoupila novela v platnost. Doporučuje připravovat se na konsolidaci již v průběhu účetního období (C.k. daňová kancelář, a.s., 2016).

Na internetových stránkách společnosti Fučík & partneři, s.r.o. se k novele zákona o účetnictví objevil článek na téma jednoduché účetnictví. To bylo v roce 2004 zrušeno a nahrazeno daňovou evidencí. Našly se však účetní jednotky, které měly udělenou výjimku a účtovaly podle pravidel jednoduchého účetnictví. To vedlo k vrácení jednoduchého účetnictví v novele zákona č. 221/2015 Sb. Pro vedení jednoduchého účetnictví musí účetní jednotky splňovat určité požadavky např. nesmí být plátcem DPH nebo jejich celková hodnota majetku není vyšší než 3 miliony Kč. Z pohledu právní úpravy jednoduchého účetnictví došlo k nějakým změnám, zůstaly ale i stejná pravidla jako v minulosti. Účetním jednotkám, které splňují pravidla, by se mělo vedení účetnictví zjednodušit a přinést dostatečný rozsah pro jejich účely (Tothová, 2016).

## 2 ÚVOD DO PROBLEMATIKY ÚČTOVÁNÍ V CIZÍ MĚNĚ

Účetnictví se zabývá popsáním a zachycením stavu a vývoje majetku účetní jednotky. K účelnému sledování, provádění součtů a vyčíslování změn tohoto majetku zaznamenává účetnictví veškerý majetek, závazky, náklady, výnosy a další skutečnosti pomocí jednotné veličiny, kterou jsou peněžní prostředky. V ČR jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v českých korunách.

Účetní případy vyjádřené v cizí měně, jsou zvláštní skupinou v situaci oceňování, tj. v situaci převodu na české koruny. V účetnictví zaznamenáváme ve všech situacích výslednou částku v českých korunách a s ní převážně vždy i původní částku v cizí měně. Povinnost účtovat v cizí měně o některých skutečnostech předepisuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Neznamená to však, že bychom používali cizí měnu ve všech případech, kdy se v účetnictví objeví cena vyjádřená cizí měnou. Například při koupi dlouhodobého majetku na fakturu s uvedenou cenou v cizí měně zaznamenáváme závazek zaplatit fakturu v cizí měně, ale na druhé straně pořízení majetku, jeho uvedení do provozu, odpisy a vyřazení již zpravidla zaznamenáváme v českých korunách. Vždy zaznamenáváme v cizí měně peníze v pokladnách a na cestě, účty v bankách, pohledávky, závazky, cenné papíry dluhové i majetkové, účasti v jiných společnostech, opravné položky a rezervy související s majetkem. Ostatní případy neuvedené v zákoně si může účetní jednotka zvolit sama (Beránek, 2017, s. 18-20).

### 2.1 Operace v cizí měně

Pokud účetní jednotka obchoduje se zahraničím, je patrné, že bude mít určitou část pohledávek a dluhů v cizí měně. Účetní jednotka při přepočítávání na české koruny využije aktuální kurz ČNB nebo kurz, za který cizí měnu nakoupila či prodala. Pokud jde o tzv. exotickou měnu, u které se kurzy denně nevyhlašují, je třeba použít poslední známý kurz vyhlášený ČNB, pro přepočet na české koruny, popřípadě kurz mezibankovního trhu vzhledem k americkému dolaru nebo euru (Strouhal, 2014, s. 244).

### **3 PODSTATA VZNIKU KURZOVÝCH ROZDÍLŮ**

Pokud bude účetní jednotka účtovat v cizí měně a vyjadřovat vztah mezi českou měnou a cizí měnou, je třeba tak učinit jak v průběhu účetního období v okamžiku uskutečnění účetního případu, tak především při sestavování účetní závěrky. V okamžik uskutečnění účetního případu je obrat na účtu veden v české i cizí měně. V případě účetní závěrky musí zůstatek, který je na účtu v českých korunách, upravit, aby souhlasil se zůstatkem v cizí měně. Jedná se tedy o vyrovnání zůstatků na jednotlivých účtech (Beránek, 2017, s. 24).

#### **3.1 Druhy používaných kurzů v průběhu účetního období**

V průběhu účetního období je možné používat několik druhů kurzů. Tato kapitola se zabývá jejich definováním a ukázkou účtování.

##### **3.1.1 Směnný kurz**

Směnné kurzy vyhláší ČNB ke dni uskutečnění účetních případů, jako jsou například den vystavení nebo přijetí faktury neboli doklady pro zúčtování záloh. Vychází se z kurzového lístku ČNB. U volně nesměnitelných a cizích měn, které nenajdeme v kurzech devizového trhu vyhlášeného ČNB, se použijí oficiální střední kurzy centrálních bank, popřípadě aktuální kurzy na mezibankovním trhu k americkému dolaru nebo k euru pro přepočítání cizí měny na českou korunu. U cizí měny, pro kterou se nevyhláší kurz devizového trhu denně, využije účetní jednotka pro její přepočítání poslední známý kurz vyhlášený nebo zveřejněný ČNB nebo kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru nebo euru (Ryneš, 2018, s. 217).

##### **3.1.2 Pevný kurz**

Pevný kurz je vyhlášen pro předem vymezené časové období, maximální délka je však omezena jedním účetním obdobím, například roční kurz stanovený k 1. 1. nebo pololetní, čtvrtletní či měsíční kurz. V období kurzové stability se používají pevné kurzy. Pokud by nastala oficiálně vyhlášená devalvace nebo revalvace měny, je podnik povinen upravit používaný pevný kurz. Neprováděl by se přepočítání majetkových a závazkových položek, které byly vyúčtovány do doby devalvace nebo revalvace, pokud by nebyl oficiálně vyhlášen odlišný postup ve Finančním zpravodaji (Ryneš, 2018, s. 218).



### 3.1.3 Denní kurz

Aktuální denní kurz, který vyhláší ČNB, je kurz mezibankovního trhu pro českou měnu k USD nebo EUR a kurz devizového trhu vyhlášený ČNB ke stejnému dni (Chalupa, 2018, s. 206).

Zvláštními případy pro používání denního kurzu platného ke dni uskutečnění účetního případu jsou (Ryneš, 2018, s. 218):

- nákup nebo prodej cizí měny za českou měnu, kde je možné k okamžiku ocenění použít kurz, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány,
- užití jednoho kurzu předem určeného pro vyúčtování komplexního účetního případu v cizí měně; toto se týká především vyúčtování služebních cest (záloha, vyúčtování a vratka),
- vklady v cizí měně do základního kapitálu (vznik účetní jednotky),
- využívání kurzů stanovených zákonem o DPH a přepočítání přijatého zdanitelného plnění v tuzemsku v cizí měně.

ČNB vyhláší denní kurzy pro následující země: Austrálie, Brazílie, Bulharsko, Čína, Dánsko, Evropská unie, Filipíny, Hongkong, Chorvatsko, Indie, Indonésie, Izrael, Japonsko, Jihoafrická republika, Jižní Korea, Kanada, Maďarsko, Malajsie, Mexiko, Norsko, Nový Zéland, Polsko, Rumunsko, Rusko, Singapur, Švédsko, Švýcarsko, Thajsko, Turecko, USA a Velká Británie. Seznam je platný k 1. 4. 2017 a příležitostně se rozšiřuje podle rozhodnutí ČNB o další země. Naopak země, které přešly na euro, tedy by neměli vlastní měnu, ubývají. Výjimečně přestane ČNB vyhlášovat denní kurz z jiného důvodu, např. kvůli nestabilitě měny (Beránek, 2017, s. 22).

## 3.2 Kurzové rozdíly v průběhu roku

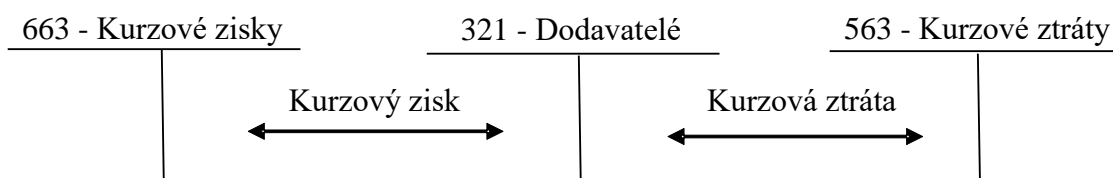
Ocenění pohledávek, závazků, cenných papírů, podílů, derivátů, cenin a devizových hodnot se realizuje ke dni uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne. Z toho je možné odvodit, že vzniknou rozdíly z používání různých kurzů příslušné měny (Skálová, 2018, s. 105).

Přepočítání cizích měn způsobuje kurzové rozdíly. Kurzovými rozdíly se upravuje srovnatelnost zůstatků na vybraném účtu v okamžiku vypracování účetní závěrky. Jsou používány především pro ovlivnění rozvahy. Pomocí nich, v okamžiku účetní závěrky,

majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přečtenujeme. Tyto kurzové rozdíly můžeme vytvořit a zaúčtovat kdykoliv v průběhu roku, například v okamžiku, kdy chceme zpřesnit některý výstup vytvářený z účetnictví. Kurzové rozdíly lze rozdělit na realizované a nerealizované. Jako realizované lze označit všechny kurzové rozdíly realizované v průběhu roku včetně kurzových rozdílů realizovaných při směně. Jako nerealizované se označují kurzové rozdíly, které vznikly z přecenění pohledávek, závazků, rezerv a opravných položek, protože výnos nebo náklad, který vyjadřují, ještě nevznikl. Naproti tomu kurzové rozdíly vzniklé z přecenění pokladny a banky se označují někdy jako realizované, protože ke vzrůstu hodnoty valut a deviz skutečně došlo (Beránek, 2017, s. 24).

### 3.3 Účtování kurzových rozdílů

Kurzové rozdíly se během roku účtují do finančních nákladů a výnosů na účty 563 - Kurzové ztráty nebo 663 - Kurzové zisky. Účtují se ve výši rozdílu mezi kurzem, kterým byly pohledávky, závazky, úvěry, finanční výpomoci, cenné papíry, podíly a deriváty uvedené v cizí měně oceněny v den uskutečnění účetního případu a kurzem ke dni jejich splacení nebo prodeje podle výpisu z běžného účtu. Kurzové rozdíly se zachytí v takto stanovené výši zároveň k výsledkovým účtům kurzových rozdílů a na příslušných účtech majetku a závazků (Ryneš, 2018, s. 220).



**Obrázek 1** Účtování kurzových rozdílů

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě knihy: Podvojně účetnictví, 2018*

### 3.4 Valutová pokladna

Cizí měna v pokladně se nazývá valuta. Nezbytně nutné je při účtování o pohybu valut ve vnitřním předpisu účetní jednotky určit, jaký kurz bude účetní jednotka používat při přepočítání valut na korunovou hodnotu. Ve valutové pokladně se cizí měna přepočítá na českou měnu k okamžiku pohybu peněz, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, ke kterému se vystavuje účetní závěrka.

Na základě inventarizace k poslednímu dni účetního období je nutné zjistit fyzický stav na valutové pokladně a tuto hodnotu převést aktuálním denním kurzem ČNB. Tuto převedenou

hodnotu porovnáváme s hodnotou v účetnictví a kurzový rozdíl, který vznikl, zaúčtujeme na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů (Chalupa, 2018, s. 206).

**Příklad 1:** 24. 8. 2018 nakoupila společnost z běžného účtu 500 \$ do pokladny. Účetní jednotka použila pro nákup z běžného účtu kurz banky, ale při připsání do pokladny použila denní kurz vyhlášený ČNB.

**Řešení:**

Přepočítání valut v den nákupu  $500 * 25,54 = 12.770 \text{ Kč}$

Přepočítání valut při připsání do pokladny  $500 * 25,40 = 12.700 \text{ Kč}$

Kurzový rozdíl  $12.700 - 12.770 = - 70 \text{ Kč}$

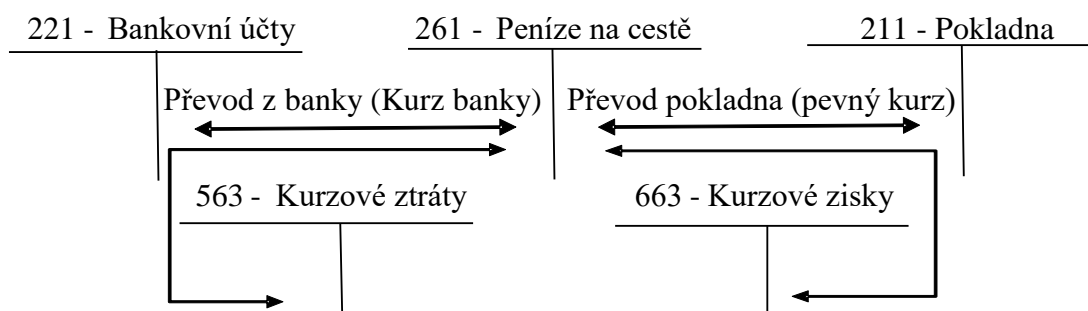
**Tabulka 2** Nákup valut

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
24.8.2018	VBÚ nákup valut	\$500	25,54	12.770 Kč	261	221.1
25.8.2018	PPD nákup valut	\$500	25,40	12.700 Kč	211.2	261
	Kurzový rozdíl			70 Kč	563	261

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 3.5 Devizové účty

Účty, na kterých je cizí měna, se nazývají devizové účty. Pro tyto účty platí stejná pravidla jako pro valutovou pokladnu. Je třeba určit, jaký kurz se bude používat pro přepočet na české koruny. K okamžiku pohybu peněz může účetní jednotka použít aktuální denní kurz ČNB nebo pevný kurz. Devizové účty mají stanoveny poplatky podle kurzovního lístku dané banky v určité měně. Pro přepočet ke konci účetního období volíme denní kurz ČNB (Ryneš, 2018, s 208).



**Obrázek 2** Účtování převodu peněz z devizového účtu na pokladu v českých korunách

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě knihy: Podvojně účetnictví, 2018*

**Příklad 2:** 5. 8. 2018 společnost nakoupila 650 \$ z běžného účtu a 6.8.2018 byly připsány na devizový účet. Účetní jednotka použila pro účtování kurz banky.

**Řešení:**

Přepočítání deviz  $650 * 25,54 = 16.601 \text{ Kč}$

**Tabulka 3** Nákup deviz

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
5.8.2018	VBÚ nákup deviz	\$650	25,54	16.601 Kč	261	221.1
6.8.2018	VDÚ nákup deviz	\$650	25,54	16.601 Kč	221.2	261

*Zdroj: vlastní zpracování*

### 3.6 Přepočet cizích měn pro jiné účely

Můžeme se setkat s případy, kdy musíme cizí měnu na českou měnu převést podle jiných pravidel, než jsou uvedena v zákonech o účetnictví. Najdeme účetní případy, ve kterých se na dokladech objeví cizí měna, která se přepočítá na českou měnu, ale nejedná se o přepočet podle zákona o účetnictví.

Příkladem je zápočet dohodou obou stran, kde spolu obchodní partneři uzavřou při sjednání obchodu dohodu, ve které bude stanovený kurz pro přepočet měny. Obchod probíhá v cizí měně. Tato cizí měna je stanovena ve smlouvě a může být i na faktuře, do účetnictví však nevstupuje. Nevznikají tak žádné kurzové rozdíly.

Dalšími příklady je směna se zaměstnancem při pracovní cestě, DPH na faktuře v cizí měně, dotace v cizí měně a EET v cizí měně (Beránek, 2017, s. 40).

## 4 MĚNA VYKAZOVÁNÍ V IFRS

IFRS jsou Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Vydává je Rada pro mezinárodní účetní standardy – International Accounting Standards Board (IASB). IFRS upravují od roku 2001 předpisy pro sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky. Vydávané standardy musí projít schvalovacím procesem. Stále však platí standardy, které vydaly IAS (Mezinárodní účetní standardy). IAS fungovaly v letech 1973 až 2001. Standardy vydávané IAS jsou postupně nahrazovány novými od IFRS. Jejich účel je vytvoření jediného světového účetnictví. Do praxe tento systém prosazuje Evropská komise při Evropském parlamentu a Radě. Řada zemí světa tyto standardy využívá na burzách a k auditům. V ČR se podle IFRS řídí účetní jednotky, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu nebo sestavují konsolidované účetní závěrky (iPodnikatel, 2011).

Společnosti sestavují účetní závěrku v tzv. měně vykazování. Účetní jednotka si může zvolit libovolnou měnu, například v případě zahrnutí účetní závěrky do konsolidované účetní závěrky zahraniční mateřské společnosti. Vzniklé kurzové rozdíly při převodu na jinou měnu vykazování se vykazují jako položka vlastního kapitálu. Kurzové rozdíly vznikají především z převodu aktiv a závazků závěrkovým kurzem a výnosů a nákladů kurzem k datu transakce. Ve výsledovce však nejsou uznány (Honzíková, 2012).

Mezinárodní účetní standardy určují specifická pravidla pro účtování v cizí měně. Tzv. funkční měna se definuje jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém se podnik nachází. Neboli taková měna, kterou jsou nejvíce ovlivněny všechny peněžní toky atd. Nejčastěji bývá jako funkční měna používána měna státu, nemusí to tak však být ve všech případech. Cizí měna se na funkční měnu převádí pomocí tzv. spotového kurzu (kurz, kterým se přepočítá transakce, která je provedena v den transakce). Výhodnější však je v případě, že nedochází k velkým schodkům mezi funkční a cizí měnou, použít pevný kurz. Tuto měnu lze využít jak pro běžné účtování, tak i pro účetní závěrku, kde se položky přepočítají kurzem k datu účetní závěrky (Honzíková, 2012).

V praxi by tedy účetní jednotky v ČR nemusely veškeré peněžní operace převádět na české koruny, i když jsou prováděné např. v USD. Taková účetní jednotka by si tedy jako funkční měnu zvolila USD. V takovém případě by nevznikaly kurzové rozdíly. V ČR to však není možné uplatnit.

## 5 NEREALIZOVANÉ KURZOVÉ ROZDÍLY

Vzhledem k tomu, že v ČR mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví v českých korunách, jim vznikají kurzové rozdíly i v případě, kdy obchodují pouze v cizí měně. A vznikají problémy, kdy účetní jednotky nevědí, zda nerealizované kurzové rozdíly zdanit či nikoli.

### 5.1 Rozsudek 5 Afs 45/2011–94

NSS v roce 2011 obdržel kasační stížnost, ve které se žalobce MP Development akciová společnost snaží o zrušení rozsudku Městského soudu v Praze, který proběhl 21. 3. 2011, č. j. 9 Ca 245/2008–57. Žalovaným je Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. NSS rozsudek Městského soudu v Praze zamítl a vrátil k dalšímu řešení. Jednalo se o daň z příjmů PO za zdaňovací období 2004–2006. Ve všech letech se jednalo o nerealizované kurzové rozdíly, které vznikly z převodu dlouhodobých závazků v cizí měně na českou měnu. Soud měl rozhodnout, zda se jedná o reálné příjmy, které může žalobce zdanit.

Městský soud se shodl s žalovaným a rozhodl, že se nerealizované kurzové rozdíly účtují na výsledkové účty a že vstupují do základu daně a musí být zdaněny. Žalobce si stojí za tím, že se nejedná o příjmy ve smyslu zákona o daních z příjmů a ani o kurzové rozdíly podle zákona o účetnictví a místo na výsledkové účty by mělo být účtováno na rozvahové účty. Žalobce si vzal úvěry od zahraničních bank, vyšly ho výhodněji. Vše zaúčtoval tak jak měl a příjmy dal do základu daně. Následně podal žalobu a požadoval vymazání příjmů z nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně. Měl k tomu údajně dva důvody. Nelíbí se mu metoda účtování do výsledku hospodaření, a že vlastně nepředstavují příjem podle zákona o daních z příjmů, a proto nepodléhají zdanění. První důvod městský soud zamítl, protože účtování proběhlo v souladu s účetními předpisy a jiná metoda účtování by neměla vliv na zdanění. Reálné finanční a majetkové postavení žalobce je změna kurzu, která skutečně nastala, a ne zda je kurzový zisk reálný příjem. V tomto případě tato změna kurzu nastala. Žalobce si stojí za tím, že by měli být účtovány jen účetní případy, které skutečně nastaly. V tomto případě se však jedná o fiktivní částku, která vlastně představuje hodnotu, kterou zbývá doplatit do úplného splacení úvěru. Tuto situaci městský soud posoudil nesprávně. Městský soud rozhodl, že ze strany správce daně nedošlo k pochybení, neboť vše proběhlo v souladu se zákony. IFRS neupravuje daňové účinky, ty řeší národní legislativa. NSS u prvního důvodu dal městskému soudu za pravdu, v případě druhé stížnosti však dospěl

jiného názoru. U daní z příjmů však není nikde stanoveno, že fiktivní částka za kurzové rozdíly podléhá zdanění (Nejvyšší správní soud, 2012).

### **5.1.1 Názor Národní účetní rady**

NÚR považuje některá rozhodnutí o účtování NSS v předchozím rozsudku za nepravdivá dokonce mohou být v některých případech nebezpečná. Dále souhlasí s odlišností vedení finančního účetnictví a daní. Účetnictví by mělo být vedeno podle skutečnosti a pravdivě, tomu odporuje názor NSS, že účetnictví upravuje finanční situaci podniku a zisky jsou pouze orientační. Tvrzení odporuje i práci auditorů, kteří mají kontrolovat správnost účetní závěrky. Podle NSS existuje rozdíl mezi realizovanými a nerealizovanými kurzovými rozdíly, toto právo však není obsaženo ani v zákonech o účetnictví ani daních a ani to neupravuje IFRS. IFRS ovšem ve svém rozsudku NSS zmiňuje. NÚR se vyjadřuje k hodnotě závazků a pohledávek, jakože se sice nemění, ale musí být převedeny na české koruny a zohledněny ve výsledku hospodaření. Je tedy nutné mít nerealizované kurzové rozdíly zaúčtované. NSS vlastně rozporuje praktikám, které jsou stanoveny v ČR. Přeceněný kurzový rozdíl je zisk stejně jako jiné položky hospodářského výsledku. Stát má právo se rozhodnout, co bude zdaňováno i bez ohledu na účetnictví. Není pravda, že kurzové rozdíly vznikají nepodloženě na základě pouhého přepočtu. V takovém případě by se dalo zpochybnit více účetních operací. NÚR se nevyjádřila k tomu, zda jsou nerealizované kurzové rozdíly zahrnuty do základu daně (Pilátová, 2012).

## **5.2 Rozsudek 5 Afs 56/2012-37**

V roce 2012 obdržel NSS kasační stížnost na kauzu stejného žalobce jako v předchozí podkapitole MP Development akciová společnost. Žalovaným je v tomto případě Odvolací finanční ředitelství. Původní žalovaný Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Jedná se o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2012, č. j. 9 Ca 167/2009–69. Kasační stížnost byla NSS zamítnuta a žalovaný musel zaplatit náklady žalobci. Ke změně žalovaného došlo změnou zákona.

Žalovaný má problém s právním posouzením daňových dopadů účtování nerealizovaných kurzových rozdílů. Žalovaný nemá problém se vstupováním kurzových rozdílů do základu daně, ale jestli tento rozdíl vstupuje do daňově uznatelných výnosů či nákladů při rozvahovém dni nebo až v moment úhrady. Podle něho by měl být dodržován akruální princip, při kterém by se vlastně jednalo o časové rozlišení. Dále nesouhlasí s rozhodnutím městského soudu

o tom, zda kurzové rozdíly vstupují do základu daně. Má za to, že městský soud na věc nahlíží moc všeobecně. Pokud společnost vychází z účetnictví, má za jednotlivé roky sečtené kurzové rozdíly ze závazků zaúčtované postupně ve výnosech, které se sníží o nerealizované kurzové zaúčtované náklady. Navrhovaný postup městským soudem by byl nepřehledný a složitý. Dále si protirečí v situaci, kdy vlastně vzniká zisk, zda k rozvahovému dni nebo až při reálném placení. Žalovaný si stojí za tím, že by kurzové rozdíly měly být zahrnuty v základu daně. V zákoně není stanoveno, že by ve výnosech měli být pouze uskutečněné finanční operace. Městský soud se v tomto případě rozhodl stejně jako v případě předchozího rozsudku NSS a to ve prospěch poplatníka. Naopak rozsudek č. j. 5 Afs 34/2011-117 ze dne 22. 3. 2012 dospěl k opačnému závěru. Souhlasil se zahrnutím kurzových rozdílů do výnosů k rozvahovému dni, ale vyjmutí ze základu daně zamítl. Žádá tedy nestranný senát o rozhodnutí v dané věci. Naopak žalobce plně souhlasí s rozhodnutím Městského soudu. Ocenění závazku v cizí měně k rozvahovému dni a zaúčtování na výsledkové účty, není v rozporu s principem zdanění až v období, kdy reálně dojde k navýšení majetku. Žalobce nesouhlasí s návrhem na jiný senát, protože si myslí, že žalovanému jde pouze o to, že senát, který má případ na starost, má jiný názor než on. Má za to, že Městský soud rozhodl správně.

Podle NSS, není důvod ke kasační stížnosti. Kurzové rozdíly, které nebyly realizovány, nejsou zdanitelným příjmem, protože vznikají pouze na základě přepočtu měny. Daň se dá vybrat pouze ze skutečných příjmů v okamžik jejich dosažení (Matyášová, 2013).

### **5.2.1 Názory odborných institucí**

V reakci na oba rozsudky NSS o tzv. nerealizovaných kurzových rozdílech GFŘ informovalo o změně daňových zákonů od 1. 1. 2014. Do konce roku 2013 bylo účetním jednotkám povoleno vycházet z rozhodnutí NSS o nevstupování nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně. Musí však splnit určité podmínky. Například musí být vymezeno jaké položky v cizí měně se budou evidovat až s datem realizace. Od roku 2014 jsou nerealizované kurzové rozdíly do základu daně zahrnuty. Budou se zahrnovat v podobě stejné jako v účetnictví. GFŘ doporučuje důkladné rozlišení analytických účtů k přehlednosti kurzových rozdílů a jejich zdanění již při účtování, a ne až při realizaci (Sladkovský, 2013).

Společnost Grinex Czech Republic reaguje na předchozí vyjádření GFŘ o vydání novelizace zákona. GFŘ nesouhlasí s rozsudkem NSS, že nerealizované kurzové rozdíly nevstupují do základu daně. Ve svém vyjádření však informuje, za jakých podmínek se zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů vyhnout. GFŘ si v tomto případě protirečí,



nejdříve si stojí za tím, že nerealizované kurzové rozdíly patří do základu daně a jsou potřeba zdanit, a poté dává návod, jak se tomu vyhnout. V roce 2014 se daly očekávat velké kurzové ztráty, neboť ČNB vydala masivní měnovou intervenci a česká koruna vůči Euru slábla (Jahoda, 2017).

Další, kdo se vyjádřil, byla společnost Rödl & Partner Praha. Reakce se odvíjí od vyjádření GFŘ, které připustilo možnost postupovat podle rozhodnutí NSS a zároveň upozornilo na vstup nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně. Poplatníci se tedy za rok 2013 pokoušeli na základě NSS a GFŘ vyjmout nerealizované kurzové rozdíly ze základu daně. Jedná se tedy o případ, kdy účetní jednotka má příjem vzniklý pouze z překurzování bez skutečné realizace. Například pokud má účetní jednotka cizoměnovou půjčku splatnou za 3 roky, podle NSS vzniklý nerealizovaný kurzový rozdíl nevstupuje do základu daně, ale realizuje se až v okamžiku splacení půjčky. GFŘ dodalo, že k takové postupu je nutné splnit určité podmínky. Ve zdaňovacím období od 1. ledna 2014 by mělo dojít dle zástupců veřejné zprávy k dodanění veškerých vyjmutých nerealizovaných rozdílů. V důsledku změny zákona o daních z příjmů právnických osob č. 586/1992 Sb., které uvádí, že příjmy jsou výnosy a výdaje jsou náklady. Není však nikde uvedeno, jak postupovat při nerealizovaných kurzových rozdílech. V případě vyjmutí nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně, musí poplatník počítat s případnou kontrolou správce daně a mít vše podložené dokumenty. Společnost zastává názor, že by měla být tato problematika vysvětlena důkladně, a že GFŘ způsobilo zmatek stejně jako NSS (Berr, 2014).

## 6 NĚKTERÉ INTERPRETACE NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADY TÝKAJÍCÍ SE CIZÍ MĚNY V ÚČETNICTVÍ

V této kapitole se zaměřím na případy, u kterých se při výskytu cizí měny mohou vyskytnout komplikace vzhledem k nejasnému popisu v zákonech. NÚR se k těmto případům rozhodla vydat vysvětlující interpretace.

### 6.1 I–18 Dohadné položky v cizí měně

Nejčastějším problémem je opačné odúčtování dohadných položek v okamžiku obdržení účetních dokladů. Účetní jednotka až později zaúčtuje podle účetních dokladů, které obdržela. Tato situace nastává jak u dohadných položek představujících závazky a pohledávky hrazené v českých korunách, tak u dohadných položek vytvořených kvůli nedostatečné dokumentaci cizoměnových závazků a pohledávek. NÚR se zabývá upřesněním správného postupu pro účtování dohadných položek v cizí měně. Jestli je nutné přepočítat cizí měnu na českou. Dále záleží na tom, jestli se liší řešení dohadných položek vzniklých porizením DM, zboží, služeb či nároku na obdržení peněz. Jak by se účtovala změna výše odhadu cizoměnové dohadné položky a jestli vznikají při přeceňování kurzové rozdíly (Interpretace NÚR I–18, 2010).

Při přepočítání cizoměnové dohadné položky na české koruny, se k datu účetní závěrky vychází z odhadnuté cizoměnové částky a měnového kurzu ČNB k poslednímu dni účetního období. Kurzové rozdíly, které vznikají, se účtují stejně jako v případě běžných závazků a pohledávek v cizí měně. Výše dohadných položek odhadujících cizoměnové operace se stanoví pouze v dané české měně. Účetní jednotka ve svých vnitropodnikových směrnících stanoví, jakou metodu bude používat k určení okamžiku účetního případu, pomocí jehož určí měnový kurz pro účtování dohadné položky. Okamžik vzniku účetního případu a zaúčtování dohadné položky nemusí být stejné. Když účetní jednotka obdrží veškerou dokumentaci k cizoměnové dohadné položce, dojde k jejímu zrušení (Interpretace NÚR I–18, 2010).

Odhad se provádí v měně, která je stanovena ve smlouvě nebo je očekávána. Účetní jednotka je povinna využívat aktuální nebo pevné kurzy, nikoli odhadovat budoucí (Interpretace NÚR I–18, 2010).

**Příklad 3:** Společnost obdržela 12. 12. 2018 zboží, které si objednala. Zaúčtovala na základě objednávky odhadnutou cenu \$200. K rozvahovému dni, přepočítala kurzový rozdíl. 8. 1. 2019 přišla faktura za zboží v ceně \$250, které bylo dodáno v minulém roce. Účetní

jednotka zaúčtuje vzniklý kurzový rozdíl ke dni zaúčtování faktury. Zaplatí fakturu a vypočítá vzniklý kurzový rozdíl.

### Řešení:

Přepočet zboží dle objednávky	$200 * 21,24 = 4.248 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl na konci roku	$200 * 22,98 - 4.248 = 318 \text{ Kč}$
Přepočet faktury za zboží	$250 * 23,64 = 5.910 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$4.248 + 318 - 4.728 = - 162 \text{ Kč}$
Přepočet úhrady	$250 * 25,49 = 6.372,50 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$6.372,50 - 5.910 = 462,50 \text{ Kč}$

**Tabulka 4** Dohadné položky

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
12.12.2018	Dodávka zboží, účtováno dle objednávky	\$200	21,24	4.248 Kč	132	389
31.12.2018	Kurzový rozdíl k rozvahovému dni		22,98	318 Kč	563	389
8.1.2019	FAP za zboží	\$200	23,64	4.728 Kč	389	321
	Doúčtování ceny	\$50	23,64	1.182 Kč	132	321
8.1.2019	Kurzový rozdíl			162 Kč	563	389
12.1.2019	VBÚ Úhrada faktury	\$250	25,49	6.372,50 Kč	321	221
12.1.2019	Kurzový rozdíl			462,50 Kč	563	321

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě NÚR*

## 6.2 I–21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazků

Účetní jednotka provádí k rozvahovému dni přepočet evidovaných pohledávek v cizí měně kurzem ČNB na českou měnu. Problém nastává v následujícím období, kdy vedení účetní jednotky rozhodne o odpisu dané pohledávky. Účetní jednotka řeší, jaký kurz k odpisu použije, kdy nastane okamžik uskutečnění účetního případu a zda vzniká kurzový rozdíl.

Účetní jednotka by si měla upravit vnitřním předpisem postup pro odpis pohledávky včetně používaného kurzu a okamžiku uskutečnění účetního případu, kterým je den, ve kterém vedení rozhodlo o odpisu pohledávky. K tomuto okamžiku je nutné převést hodnotu odpisované pohledávky na české koruny. Odpis pohledávky se provádí především v cizí měně. Při této operaci vzniká kurzový rozdíl. Cizoměnové závazky mají stejný postup jako pohledávky (Interpretace NÚR I-21, 2011).

**Příklad 4:** Společnost vystavila 15. 6. 2018 fakturu za prodané zboží v ceně \$5.000. Faktura nebyla do konce roku zaplacená. K rozvahovému dni se přepočítaní kurzové rozdíly. Vedení 10. února 2019 rozhodlo o odpisu pohledávky. K datu odpisu se vypočítá kurzový rozdíl.

#### Řešení:

Přepočet faktury	$5.000 * 23,17 = 115.850 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl na konci roku	$5.000 * 24,52 - 115,850 = 6.750 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl při rozhodnutí o odpisu	$5.000 * 24,80 - 115.850 - 6.750 = 1.400 \text{ Kč}$
Přepočet odpisu pohledávky	$5.000 * 24,80 = 124.000 \text{ Kč}$

**Tabulka 5** Odpis cizoměnové pohledávky

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
15. 6. 2018	FAV za zboží	\$5.000	23,17	115.850 Kč	311	602
31.12.2018	Přepočet nezaplacené faktury (Kurzový rozdíl)		24,52	6.750 Kč	311	663
10.2.2019	Kurzový rozdíl při rozhodnutí o odpisu		24,80	1.400 Kč	311	663
10.2.2019	Odpis pohledávky			124.000 Kč	546	311

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě knihy: Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*

### 6.3 I-22 Dotace v cizí měně

Účetní jednotka může například z fondů EU obdržet dotaci v cizí měně. Dotace je pro účetní jednotku závazek vůči poskytovateli, musí být použita na stanovený účel, který se účtuje ve prospěch účtu Zúčtování dotací. Využití dotace je následně ve věcné a časové

souvislosti na vrub účtu Zúčtování dotací a zároveň na účet výnosů nebo majetku podle účelu dotace a způsobu zaúčtování. Pokud existuje nárok na dotaci, který je nezpochybnitelný, účetní jednotka, aby dodržela aktuální princip, o tomto nároku účtuje již před připsáním dotace na účet. Účetní jednotky řeší, zda vzniká kurzový rozdíl v případě, kdy byla dotace přijata v nárokované výši v cizí měně a přepočítána novým kurzem na korunovou výši, která se liší od výše, která byla nárokována. Jak zaúčtovat přijatou dotaci v jiné výši, než jaká byla nárokována a jak zaúčtovat případné navrácení dotace při jejím nevyčerpání nebo při nedodržení podmínek (Interpretace NÚR I-22, 2011).

Podle NÚR se nárok na dotaci účtuje ve prospěch účtu Zúčtování dotací a na vrub účtu Jiné pohledávky. Okamžik, kdy se nárok na dotaci stal nezpochybnitelný, je okamžik uskutečnění účetního případu. K tomuto datu se přepočítává dotace v cizí měně na českou měnu. Korunová hodnota na účtu Zúčtování dotací představuje zdroj k použití na provozní náklady nebo na investice. Tato korunová hodnota se dále žádným kurzem nemění. Kurzový rozdíl vzniká k rozvahovému dni, nebo pokud dotace ještě nebyla přijata, tak ke dni přijetí dotace v případě devizové pohledávky nároku na dotaci vyjádřené v českých korunách, které již bylo upraveno s ohledem na vývoj cizoměnového kurzu. Kurzový rozdíl vznikne jediné mezi upraveným nárokem v české měně a skutečně přijatou výši dotace v české měně. V případě, kdy účetní jednotka musí dotaci vrátit, i když už o ní účtovala, zaúčtuje závazek vůči poskytovateli dotace a zároveň stornuje daný účet, na kterém se o dotaci účtovalo (výnosy, náklady, DM). Vrácení dotace účetní jednotka účtuje aktuálním, nebo pevným kurzem ČNB společně s vyčíslením a zaúčtováním kurzového rozdílu, následně se vyrovná závazek (Interpretace NÚR I-22, 2011).

**Příklad 5:** Společnost požádala o dotaci 12. 2. 2019 a nárokovala výši \$25.000. V této výši ji byla dotace 3. 3. 2019 poskytnuta. Při poskytnutí dotace se vypočítá kurzový rozdíl od nárokované výše. Skutečné náklady na výstavbu \$23.941, byly menší než výše dotace. Dostavěno bylo 12. 4. 2019. Na zbytek dotace vzniká povinnost vrátit dotaci. Tedy \$1.059. Účetní jednotka doúčtuje zbytek dotace. Z běžného účtu se vrátí zbytek dotace a vypočítá se kurzový rozdíl.

#### **Řešení:**

Přepočet nároku na dotaci	$25.000 * 27,86 = 696.500 \text{ Kč}$
Přepočet při připsání dotace	$25.000 * 26,68 = 667.000 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$667.500 - 696.500 = - 29.500 \text{ Kč}$

Přepočet zúčtování dotace	$667.000 / 27,86 = 23.941 \$$
Přepočet zbytku dotace	$(25.000 - 23.941) * 27,86 = 29.504 \text{ Kč}$
Zůstatek účtu 347	$696.500 - 667.000 = 29.500 \text{ Kč}$
Přepočet při vrácení zbytku dotace	$1.059 * 27,96 = 29.609,64 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$29.609,64 - 29.504 = 105,64 \text{ Kč}$

**Tabulka 6** Zúčtování dotace

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
12.2.2019	Nárok na dotaci	\$25.000	27,86	696.500 Kč	378	347
3.3.2019	Připsání dotace	\$25.000	26,68	667.000 Kč	221	378
	Kurzový rozdíl			29.500 Kč	563	378
12.4.2019	Náklady na výstavbu			667.000 Kč	021	321
	Zúčtování dotace	\$23.941	27,86	667.000 Kč	347	021
	Zbytek dotace k vrácení	\$1.059	27,86	29.504 Kč		
	Zůstatek účtu 347			29.500 Kč		
	Doúčtování zbytku dotace			4 Kč	691	347
12.4.2019	Vrácení zbytku dotace	\$1.059	27,96	29.609,64 Kč	347	221
	Kurzový rozdíl			105,64 Kč	563	347

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě knihy: Beránek, 2017, s. 231*

## 6.4 I-37 Časové rozlišování a cizí měna

Časové rozlišení vzniká v případech, kdy účetní jednotka platí některé výdaje, nebo inkasuje příjmy v cizí měně již na základě smluvního ujednání. Tyto peněžní operace se nekryjí s příslušným účetním obdobím, do kterého věcně náleží. Podmínky těchto peněžních operací jsou upraveny ve vnitřní směrnici. Úhrady se v účetních zápisech evidují v české měně i v cizí měně přepočítané kurzem ČNB na českou měnu. Problém nastává k datu účetní závěrky, kdy účetní jednotka řeší, zda zůstatky na účtech časového rozlišení vyjádřené v cizí měně přepočítat závěrkovým kurzem (Interpretace NÚR I-37, 2018).

Za časové rozlišení se považují náklady běžného období, které budou uskutečněny až v následujícím období. Účetní jednotka eviduje cizoměnový závazek, který zaúčtuje na nákladový účet a zároveň ve prospěch účtu časového rozlišení Výdaje příštích období. O cizoměnovou pohledávku se jedná v případě nedoplněných výnosů běžného období, kde bude obdržen příjem v cizí měně až v následujícím účetním období. Účetní jednotka zaúčtuje pohledávku na výnosový účet a zároveň na účet časového rozlišení Příjmy příštích období. Pokud se jedná o předpokládané náklady následujícího období na účtu Náklady příštích období, platba již proběhla. Stejný případ je u předplacených výnosů následujícího účetního období na účtu Výnosy příštích období. K datu účetní závěrky se ve všech případech přepočítá zůstatek účtu s časovým rozlišením kurzem ČNB. Tímto přepočtem se vylučuje případné kurzové riziko (Interpretace NÚR I-37, 2018).

Pro účty Výdaje příštích období a Náklady příštích období platí stejná pravidla jako pro další cizoměnové pohledávky a závazky. Naopak účty Náklady příštích období a Výnosy příštích období, u kterých platba již proběhla, nejsou cizoměnové pohledávky nebo závazky tudíž s nimi není spojeno kurzové riziko a nemusí se přepočítávat zůstatek na těchto účtech ke dni účetní závěrky (Interpretace NÚR I-37, 2018).

V případě nevýznamných malých částek probíhajících mezi měsíci, není účetní jednotka povinna rozlišovat časové rozlišení. Jedná se například o pravidelně se opakující výdaje nebo náklady a nájemné. Postup je stanoven ve vnitropodnikové směrnici a je neměnný. O případu časového rozlišení rozhoduje známost účelu, období a částky v okamžiku účtování. V následujícím účetním období účetní jednotka zaúčtuje opravu odhadu (Dušek, 2014, s. 85).

**Příklad 6:** Společnost má náklady příštích období. Platí nájem na 2 roky dopředu. FAP 15. 1. 2019 na částku \$28.000. Z běžného účtu zaplatí fakturu a vypočítá kurzový rozdíl.

Mezi výdaje příštích období řadí předpokládaný nájem za leden v částce \$150. Tento nájem účetní jednotka zaplatí až v březnu v předpokládané výši. Vypočítá kurzový rozdíl a zaplatí fakturu.

Výnosem příštích období je FAV 15. 2. 2019 za nájem na 2 roky dopředu v ceně \$2.000. Následuje výpočet na každý rok zvlášť (52.960 Kč) příjem peněz na účet a vypočítání kurzového rozdílu.

Příjmem příštího období je předpokládaná inkasovaná výše nájemného \$240 za leden 14. 3. 2019 společnost vystaví fakturu na předpokládanou výši a přepočítá kurzový rozdíl.

**Řešení:**Náklady

Přepočet přijaté faktury	$28.000 * 26,57 = 743.960 \text{ Kč}$
Nájem na rok	$743.960 / 2 = 371.980 \text{ Kč}$
Přepočet úhrady faktury	$28.000 * 26.68 = 747.040 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$747.040 - 743.960 = 3.080 \text{ Kč}$

Výdaje

Přepočet předpokládaného nájmu	$150 * 27,12 = 4.068 \text{ Kč}$
Přepočet přijaté faktury za nájem	$150 * 27,59 = 4.138,50 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$4.138,50 - 4.068 = 70,50 \text{ Kč}$

Výnosy

Přepočet vystavené faktury	$2.000 * 26,48 = 52.960 \text{ Kč}$
Nájemné na rok	$52.960 / 2 = 26.480 \text{ Kč}$
Přepočet přijaté úhrady	$200 * 26,57 = 5.314 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$5.314 - 5.296 = 18 \text{ Kč}$

Příjmy

Přepočet předpokladu	$240 * 27,23 = 6.535,20 \text{ Kč}$
Přepočet vystavené faktury	$240 * 26,98 = 6.475,20 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$6.475,20 - 6.535,20 = - 60 \text{ Kč}$

**Tabulka 7** Časové rozlišení v cizí měně

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
	<b>NÁKLADY</b>					
15.1.2019	FAP nájem na 2 roky dopředu	\$28.000	26,57	743.960 Kč		321
	Nájemné 1. rok			371.980 Kč	518	
	Nájemné 2. rok			371.980 Kč	381	



26.1.2019	Úhrada FAP →náklady příštích období	\$28.000	26,68	747.040 Kč	321	221
	Kurzový rozdíl			3.080 Kč	563	321
	<b>VÝDAJE</b>					
31.1.2019	Předpokládaný nájem za leden	\$150	27,12	4.068 Kč	518	383
23.3.2019	FAP nájem za leden	\$150	27,59	4.138,50 Kč	383	321
	Kurzový rozdíl			70,50 Kč	563	383
24.3.2019	VBÚ úhrada faktury	\$150	27,59	4.138,50 Kč	321	221
	<b>VÝNOSY</b>					
15.2.2019	FAV nájemné za 2 roky dopředu	\$200	26,48	5.296 Kč	311	
	Nájemné 1. rok			26.480 Kč		602
	Nájemné 2. rok			26.480 Kč		384
20.2.2019	VBÚ proplacení faktury	\$200	26,57	5.314 Kč	221	311
	Kurzový rozdíl			18 Kč	311	663
	<b>PŘÍJMY</b>					
31.1.2019	Předpokládaná výše inkasovaného nájemného	\$240	27,23	6.535,20 Kč	385	602
14.3.2019	FAV nájem za leden	\$240	26,98	6.475,20 Kč	311	385
	Kurzový rozdíl			60 Kč	563	385

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě článku: Kadlec, 2018, portál POHODA*

## 6.5 I–23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky

NÚR se zaměřila na pohledávky se jmenovitou hodnotou v cizí měně. Seznamuje s oceňováním pohledávek nabytých za úplaty, které se oceňují pořizovací cenou. Pokud je pohledávka vyjádřena v cizí měně, je účetní jednotka povinna používat současně českou i cizí měnu. Řeší se, zda k ocenění pohledávky použít měnu, za kterou byla pořizena, pouze českou

měnu nebo měnu, ve které je stanovena jmenovitá hodnota a dále, jestli přepočítávat vedlejší náklady pořízení na měnu, ve které je pohledávka oceněna (Interpretace NÚR I–23, 2011).

O cizoměnový majetek účetní jednotky se jedná v případě, kdy jmenovitá hodnota pohledávky je vyjádřena v cizí měně. Účetní jednotka je povinna provést přepočet měny pořízení pohledávky na stejnou měnu, jako je jmenovitá hodnota v případě, že se liší. Podle vnitropodnikové směrnice použije účetní jednotka k přepočtu pohledávky měnový kurz k okamžiku uskutečnění účetního případu. Kurzové rozdíly se účtují při přecenění pohledávky k rozvahovému dni, při nakládání s pohledávkou a při zániku pohledávky (Interpretace NÚR I–23, 2011).

Pokud účetní jednotka drží nabytou cizoměnovou pohledávku je ovlivněn výsledek hospodaření kurzovým rizikem. Je třeba mít vyjádřenou pořizovací cenu pohledávky měnou, ve které je jmenovitá hodnota pohledávky, protože ta ovlivňuje kurzové riziko a inkasovanou výši pohledávky (Interpretace NÚR I–23, 2011).

**Příklad 7:** Společnost X koupila 16. 3. 2018 pohledávku za společností Y od společnosti Z ve jmenovité hodnotě \$400. 18. 3. 2018 zaplatila pohledávku a vypočetla kurzový rozdíl. Do konce roku společnost Y neuhradila pohledávku, proto společnost X přepočítala k rozvahovému dni kurzový rozdíl. 15. 2. 2019 společnost Y uhradila svoji pohledávku v plné výši.

#### Řešení:

Přepočet pohledávky	$400 * 24,56 = 9.824 \text{ Kč}$
Přepočet úhrady nákupu	$400 * 25,12 = 10.048 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$10.048 - 9.824 = 224 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl k rozvahovému dni	$400 * 25,74 - 9.824 = 472 \text{ Kč}$
Přepočet úhrady od společnosti Y	$400 * 26,28 = 10.512 \text{ Kč}$
Kurzový rozdíl	$10.512 - 10.296 = 216 \text{ Kč}$

**Tabulka 8** Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky

Datum	Účetní případ	Částka USD	Kurz	Částka CZK	MD	D
16.3.2018	Nákup pohledávky	\$400	24,56	9.824 Kč	315	325
18.3.2018	VBÚ úhrada nákupu	\$400	25,12	10.048 Kč	325	221

	Kurzový rozdíl			224 Kč	563	325
31.12.2018	Přecenění k rozvahovému dni	\$400	25,74	472 Kč	315	663
15.2.2019	Úhrada od společnosti Y	\$400	26,28	10.512 Kč	221	315
	Kurzový rozdíl			216 Kč	315	663

*Zdroj: vlastní zpracování na základě Interpretace I-23 NÚR*

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo seznámit se se vznikem kurzových rozdílů a s postupem jejich účtování. Dále vysvětlit interpretace Národní účetní rady a rozsudky Nejvyššího správního soudu. A uvést konkrétní účetní příklady.

Vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. patří mezi nejstarší zákony v ČR, byla k němu vydána například novela č. 221/2015 Sb. zaměřená na kategorizaci účetních jednotek a novela č. 462/2016 Sb. týkající se nefinančních informací. Novelty upravující zákon nebo určité předpisy jsou vydávány v poslední době každý rok. Účetní jednotky se tak musí stále vzdělávat a studovat nové předpisy, aby při účtování postupovaly správně.

V ČR mají účetní jednotky povinnost vést účetnictví v české měně. Vznikají proto kurzové rozdílů, o kterých musí účetní jednotky účtovat. V některých případech není správný postup účtování plně vysvětlen v účetních předpisech, účetní jednotky pak řeší případy, jako jsou nerealizované kurzové rozdílů, jak zaúčtovat dotace v cizí měně atd. Takové případy jsou ukázány v této práci.

Co se týče nerealizovaných kurzových rozdílů, byla by výhodná tzv. funkční měna. Ta se však v ČR nepoužívá. Funkční měna je vymezena v předpisech IFRS a někdy v budoucnu může být používána celosvětově. Kvůli převodům cizích měn na českou vznikají problémy, které řešil NSS. Jedná se například o případy, kdy účetní jednotka má náklady, se kterými do budoucna počítá, v daném účetním období nejsou realizovány, ale jsou již zaúčtovány. Problém, který se v tomto případě řešil je, zda takové kurzové rozdílů účtovat a zdanit. Myslím si, že NSS dané problematice sám nerozumí vzhledem k jeho rozhodnutí, že nerealizované kurzové rozdílů nepatří do základu daně. Větší zmatky vyvolalo GFŘ, když ve svém vyjádření dalo na jednu stranu NSS za pravdu a na druhou stranu oznámilo, že nerealizované kurzové rozdílů vstupují do základu daně.

Chybou je, že problematika nerealizovaných kurzových rozdílů a jejich zdanění není v žádných předpisech důkladně vysvětlena. Vznikají tak situace, kdy účetní jednotky nevědí, jak postupovat a vyřeší to například podle NSS a pak mají potíže se správcem daně, který může žádat o předložení dokumentace o správnosti postupu vynětí ze základu daně. Odborné instituce se shodují, že NSS udělal chybu a způsobil zmatky v řešení nerealizovaných kurzových rozdílů.

Interpretace NÚR upřesňují případy, které nejsou jasně popsány v zákoně nebo ostatních předpisech. V práci jsou rozebrány jednotlivé případy související s cizí měnou a vysvětleny

postup jejich účtování dle NÚR. Ke každé interpretaci je uveden konkrétní příklad, jak takovou operaci zaúčtovat. V uvedených příkladech je i přepočítání k rozvahovému dni, kdy je nutné vyrovnat účty.

Existuje mnohem více případů, kdy se účetní jednotky setkají s cizí měnou. Jedná se o cestovní náhrady, přijaté či poskytované zálohy, podíl v zahraniční firmě atd. Například v případě DPH u faktur ze zahraničí si účetní jednotky musí samy vyměřit základ daně. O tyto případy by šla práce rozšířit.

Myslím si, že by do budoucna bylo nejlepší se řídit podle předpisů IFRS, které se snaží sjednotit účetnictví celého světa, než vymýšlet stále nové předpisy a jejich doplnění. Nevznikalo by tolik problémů a nejasností.

## POUŽITÁ LITERATURA

- 1) BERÁNEK, Petr, 2017. *Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-081-2.
- 2) BERR, Jan, 2014. Tvoříme základy: Informace o právu, daních a ekonomice v České republice. *Rödl & Partner* [online]. červen 2014 [cit. 2019-04-26]. Dostupné z: [http://www.roedl.net/fileadmin/user\\_upload/Roedl\\_Czech\\_Republic/mb/mb1406c.pdf](http://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/mb/mb1406c.pdf)
- 3) Daňové řízení: zdanění nerealizovaných kurzových rozdílů, ©2003-2018. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 2019-04-05]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/danove-rizeni-zdaneni-nerealizovanych-kurzovych-rozdilu.p2492.html?q=kurzov%C3%A9%20rozd%C3%ADly>
- 4) DUŠEK, Jiří, 2014. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. Sedmé vydání. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4754-178.
- 5) HONZÍKOVÁ, Klára, 2012. Dopady změn měnových kurzů – IAS 21. In: *Fučík & partneři: Auditori-daňový poradci* [online]. 31. květen 2012 [cit. 2019-04-28]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/dopady-zmen-menovych-kurzu-ias-21/>
- 6) CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al, 2018. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2018*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-80-7554-121-5.
- 7) I-18 Dohadné položky v cizí měně, 2010. *Národní účetní rada* [online]. 21. června 2010 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-18/>
- 8) I-21 Odpis cizoměnové pohledávky a závazku, 2011. *Národní účetní rada* [online]. 13. června 2011 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-21-odpis-cizomenove-pohledavky-a-zavazku/>
- 9) I-22 Dotace v cizí měně, 2011. *Národní účetní rada* [online]. 19. září 2011 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-22/>
- 10) I-23 Oceňování nabyté cizoměnové pohledávky, 2011. *Národní účetní rada* [online]. 14. listopadu 2011 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <http://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace/i-23/>
- 11) I-37 Časové rozlišení a cizí měna, 2018. *Národní účetní rada* [online]. 14. května 2018 [cit. 2019-03-14]. Dostupné z: <http://nur.cz/i-37/>
- 12) IFRS – mezinárodní standardy finančního výkaznictví, 2011. *IPodnikatel.cz: Portál pro začínající podnikatele* [online]. 31. 1. 2011 [cit. 2019-04-27]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/ifrs-mezinarodni-standardy-financniho-vykaznictvi.html>
- 13) JAHODA, Richard. K otázce „nerealizovaných kurzových rozdílů“, 2017. In: *Grinex Czech Republic* [online]. 26.5.2017 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: <https://grinex.yourcloud.cz/cs/blog/2017/05/26/k-otazce-nerealizovanych-kurzovych-rozdilu/>
- 14) KADLEC, Michal, 2018. Kurzové rozdíly – časové rozlišení a dohadné položky. In: *Portál.POHODA* [online]. 11. 5. 2018 [cit. 2019-04-28]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kurzove-rozdily-u-casoveho-rozliseni-a-dohadnych-p/>
- 15) KHEIL, Petr, 2016. *Výbor pro audit – aktuální souhrn* [online]. únor 2016 [cit. 2019-04-26]. Dostupné z: <https://www.interniaudit.cz/download/diskuze/pdfclanky/diskuse.13-souhrn-kheil-petr.pdf>

- 16) Konsolidace účetních závěrek, 2016. *C.k. daňová kancelář* [online]. 6. 10. 2016 [cit. 2019-04-26]. Dostupné z: <http://www.ckdanovakancelar.cz/novinky/Konsolidace-ucetnich-zaverek>
- 17) MATYÁŠOVÁ, Lenka, 2013. Daně - daň z příjmů. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. 25. ledna 2013 [cit. 2019-04-05]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0056\\_5Afs\\_120\\_20130211151529\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0056_5Afs_120_20130211151529_prevedeno.pdf)
- 18) Novela zákona o účetnictví od roku 2016, 2015. In: *Podnikatel.cz* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/novela-zakona-o-ucetnictvi-od-roku-2016/>
- 19) PILÁTOVÁ, Jana, 2012. Stanovisko Národní účetní rady. In: *Účetní-portal.cz* [online]. 17. července 2012 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S0ALA6fUVuwJ:https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/stanovisko-nur-k-rozsudku-nss-c-5-afs-45-2011-94\\_4373.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-d](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:S0ALA6fUVuwJ:https://www.ucetni-portal.cz/stahnout/stanovisko-nur-k-rozsudku-nss-c-5-afs-45-2011-94_4373.pdf+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz&client=firefox-b-d)
- 20) Projekt zákon roku, 2015. In: *Zákon roku* [online]. 2015 [cit. 2019-04-01]. Dostupné z: <https://www.zakonroku.cz/Stranky/Archiv#a2015>
- 21) RYNEŠ, Petr, 2018. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k I. I. 2018*. 18. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-116-1.
- 22) Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, ©2005-2013. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2019-04-03]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>
- 23) SKÁLOVÁ, Jana, 2018. *Podvojně účetnictví 2018*. 24. vydání. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0868-8.
- 24) SLADKOVSKÝ, Otakar. Informace Generálního finančního ředitelství k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soud. In: *Finanční správa* [online]. ©2013-2018 [cit. 2019-04-07]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove\\_rozdily\\_2013.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove_rozdily_2013.pdf)
- 25) STROUHAL, Jiří, 2014. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0008-7.
- 26) TOTHOVÁ, Nikola, 2016. Jednoduché účetnictví je zpět. In: *Fučík & partneři: Auditori-daňový poradci* [online]. 24. červen 2016 [cit. 2019-04-26]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/jednoduche-ucetnictvi-je-zpet/>