

Interpretace NÚR

I–37

Časové rozlišování a cizí měna

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2, Předmět účetnictví).

Tato interpretace musí být aplikována v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů.

Popis problému

1. Existují případy, kdy účetní jednotky na základě smluvního ujednání platí některé výdaje, nebo naopak inkasují příjmy v cizí měně. Tyto peněžní toky se nekryjí s příslušným účetním obdobím, kam věcně náleží.
2. Protože u těchto plateb je znám účel, částka i období, jsou splněny charakteristiky pro položky časového rozlišení. Vzhledem ke smluvnímu ujednání úhrad v cizí měně se v souladu se zákonem o účetnictví eviduje u účetních zápisů v české měně i cizí měna přepočtená na českou měnu dle vnitřní směrnice účetní jednotky kursem ČNB (aktuálním nebo pevným).
3. Otázka zní, zda zůstatky účtů časového rozlišení vyjádřených v cizí měně se mají k datu účetní závěrky přepočítávat závěrkovým kursem.

Řešení

4. V případě nedoplatených nákladů běžného období, kdy výdaj v cizí měně bude uskutečněn až v následujícím účetním období, se jedná o cizoměnový závazek, který bude souvztažně s nákladovým účtem zaúčtován ve prospěch účtu časového rozlišení *Výdaje příštích období*. Zůstatek toho účtu je třeba k datu účetní závěrky přepočítat kursem ČNB platným k tomuto datu.
5. V případě nedoplatených výnosů běžného období, kdy příjem v cizí měně bude obdržen až v následujícím účetním období, se jedná o cizoměnovou pohledávku, která bude souvztažně s výnosovým účtem zaúčtována na vrub účtu časového rozlišení *Příjmy příštích období*. Zůstatek tohoto účtu je třeba k datu účetní závěrky přepočítat kursem ČNB platným k tomuto datu.
6. V případě předplacených nákladů týkajících se nákladů následujícího účetního období a zaúčtovaných na účtu *Náklady příštích období* peněžní tok (výdaj) již proběhl. Zůstatek tohoto účtu se k datu účetní závěrky nepřepočítává.

7. V případě předplacených výnosů týkajících se výnosů následujícího účetního období a zaúčtovaných na účtu *Výnosy příštích období* peněžní tok (příjem) již proběhl. Zůstatek tohoto účtu se k datu účetní závěrky nepřečítává.

Zdůvodnění

8. V souladu se zákonem o účetnictví se zůstatky pohledávek a závazků primárně vyjádřených v cizí měně přepočítávají k datu účetní závěrky na českou měnu kursem ČNB k tomuto datu. Eliminuje se tím případné kursové riziko.
9. Vzhledem k tomu, že zůstatek účtu Výdaje příštích období má charakter cizoměnového závazku (výdaj v cizí měně bude muset být uhrazen v příštích obdobích) a zůstatek účtu *Příjmy příštích období* má charakter cizoměnové pohledávky (příjem v cizí měně bude přijat v příštích obdobích), platí pro ně stejná pravidla jako pro ostatní cizoměnové závazky a pohledávky.
10. Naproti tomu účty časového rozlišení *Náklady příštích období* a *Výnosy příštích období*, kdy peněžní tok již proběhl, nemají charakter cizoměnové pohledávky a cizoměnového závazku, není s nimi spojeno kursové riziko, a proto se zůstatek těchto účtů k datu účetní závěrky nepřečítává.

Vypořádání připomínek z vnějšího připomínkového řízení

Připomínka Zdeny Cardové

V bodě 6. a 7. je uvedeno, že přepočítávání se netýká předplacených nákladů účtovaných na vrub účtu *Náklady příštích období* ani předplacených výnosů účtovaných ve prospěch účtu *Výnosy příštích období*, kde peněžní tok v cizí měně již nastal, byl přepočten a zaúčtován v české měně a bude pouze rozpouštěn na vrub *Nákladů* v příštích obdobích nebo ve prospěch *Výnosů* v příštích obdobích. Toto tvrzení v případě předplacených nákladů a výnosů má svoji nespornou logiku. Jenom nevím, zda to není v rozporu s § 4 odst. 12 a § 24 odst. 6 písm. b)? Od roku 2018 je možné zařadit mezi pohledávky/závazky rovněž účty časového rozlišení. Jaké důvody vás vedou k tomu, že některé pohledávky, které se uvádějí v rozvaze jako pohledávky, vylučujete z povinnosti přepočtu cizí měny na českou k rozvahovému dni?

Odpověď

Argumentem pro nepřečítávání *Nákladů příštích období* a *Výnosů příštích období* je to, že peněžní tok již nastal, nejde o pohledávku a závazek, které by měly být v budoucnu uhrazeny, a tedy nehrozí kursové riziko. Na rozdíl od *Příjmů příštích období* a *Výdajů příštích období*, které charakter pohledávky a závazku mají, kde k úhradě teprve dojde, a proto existuje i kursové riziko. To, že se tyto položky mohou od roku 2018 v rozvaze alternativně vykazovat v oddíle pohledávek/závazků ještě neznamená, že v uvedených dvou případech tento charakter mají.

Připomínka Michala Kadlece

Připomínka se týkala původního ilustrativního příkladu, kde byly položky časového rozlišení účtovány v průběhu prosince a na konci roku pak přepočítávány kursem ČNB. V připomínce se uvádělo, zda by nebylo vhodnější položku časového rozlišení účtovat až k datu účetní závěrky přímo kursem ČNB, což autor připomínky považuje za správnější. Případně navrhuje, zda by nebylo lepší vymyslet příklady na časové rozlišení, které by přesahovalo do několika účetních období (např. 2–3 roky)?

Odpověď

Připomínka byla akceptována (za tento námět autorovi připomínky děkujeme) a původní ilustrativní příklad č. 1 byl nahrazen novým příkladem, kde položky časového rozlišení přesahují do několika účetních období.

Příklady k Interpretaci

Příklad č 1 – Výdaje a příjmy příštích období (cizoměnový zůstatek se přepočítává)

Vlastník nemovitosti pronajímá kancelářské prostory obchodní společnosti. Smlouva byla uzavřena na pětileté období od 1. 7. roku X do 30. 6. roku X+5. Roční nájemné činí 24 000 EUR a pro první kalendářní rok trvání nájmu byla sjednána úhrada ročně pozadu, tedy po uplynutí 12 měsíců je uhrazena celá částka sjednaného ročního nájemného.

Nájemné je hrazeno v cizí měně z cizoměnového účtu nájemce na cizoměnový účet pronajímatele.

Pro zjednodušení budeme předpokládat situaci, že dle vnitropodnikové směrnice používají nájemce i pronajímatel pevný kurs pro všechny účetní případy účtované v cizí měně v průběhu účetního období. Zůstatek účtů časového rozlišení se u nájemce (Výdaje příštích období) i u pronajímatele (Příjmy příštích období) přepočítává k datu účetní závěrky aktuálním kursem ČNB.

Datum	Operace u nájemce v roce X	EUR	Kč	MD	D
Červenec až prosinec	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za první pololetí čerpání nájmu (pevný kurs činil 1 EUR/27,00 Kč)	12 000	324 000	518	383
31.12.	Přepočet výdajů příštích období (kurs ČNB 31/12 1 EUR/26,00 Kč) Kursový zisk		12 000	383	663
31.12	Uzávěrka zůstatku účtu 383		312 000	383	702

	Operace u nájemce v roce X+1	EUR	Kč	MD	D
1.1.	Otevření zůstatku účtu 383	12 000	312 000	701	383
Leden až červen	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za druhé pololetí (kurs 1 EUR/26,00 Kč)	12 000	312 000	518	383
1.7.	Roční úhrada nájemného (kurs 1 EUR/26,50 Kč)	24 000	636 000	383	221
1.7.	Kursová ztráta z úhrady nájemného		12 000	563	383

Datum	Operace u pronajímatele v roce X	EUR	Kč	MD	D
Červenec až prosinec	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za první pololetí poskytování nájmu (kurs 1 EUR/27,00 Kč)	12 000	324 000	385	602
31.12.	Přepočet příjmů příštích období (kurs ČNB 31/12 1 EUR/26,00 Kč) Kursová ztráta		12 000	563	385
31.12.	Uzávěrka zůstatku účtu 385	10 000	265 000	702	385
	Operace u pronajímatele v roce X+1	EUR	Kč	MD	D
1.1.	Otevření zůstatku účtu 385	12 000	312 000	385	701
Leden až červen	Průběžné účtování předpisu nájemného za druhé pololetí poskytování nájmu (kurs 1 EUR/26,00 Kč)	12 000	312 000	385	602
1.7.	Roční úhrada nájemného (kurs 1 EUR/26,50 Kč)	24 000	636 000	221	385
1.7.	Kurový zisk z úhrady nájemného		12 000	385	663

Příklad č. 2 – Náklady a výnosy příštích období (zůstatky nejsou evidovány v cizí měně)

Vlastník nemovitosti pronajímá kancelářské prostory obchodní společnosti. Nájemné bylo sjednáno v cizí měně ve výši 4 000 EUR ročně a uhrazeno v lednu na dva roky dopředu.

Účetní jednotka používá aktuální kurs ke dni uskutečnění účetního případu.

Datum	Operace u nájemce v běžném období	EUR	Kč	MD	D
10.1.	Nájemné zaplacené z bankovního účtu na dva roky dopředu (aktuální kurs 1 EUR/26,70 Kč)	8 000	213 600	381	221
Leden až prosinec	Zúčtování nájemného prvního roku do nákladů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)	x	106 800	518	381
31.12.	Uzavření zůstatku účtu 381 (pouze korunová hodnota)	x	106 800	702	381
	Operace u nájemce v následujícím období				
1.1.	Otevření zůstatku účtu 381	x	106 800	381	701
Leden až prosinec	Zúčtování nájemné druhého roku do nákladů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)	x	106 800	518	381

Datum	Operace u pronajímatele v běžném období	EUR	Kč	MD	D
10.1.	Nájemné přijaté na bankovní účet na dva roky dopředu (aktuální kurs 1 EUR/26,70 Kč)	8 000	213 600	221	384
Leden až prosinec	Zúčtování nájemného prvního roku do výnosů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)	x	106 800	384	602
31.12.	Uzavření zůstatku účtu 384		106 800	384	702
Operace u pronajímatele v následujícím období					
1.1.	Otevření zůstatku účtu 384	x	106 800	701	384
Leden až prosinec	Zúčtování nájemného druhého roku do výnosů (lze účtovat po měsících)	x	106 800	384	602

Datum prvního schválení
této interpretace NÚR: **14. května 2018**

Datum poslední aktualizace
této interpretace NÚR: **1. dubna 2019**

Zpracovatel interpretace: **prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.**
Katedra finančního účetnictví a auditingu
Fakulta financí a účetnictví
Vysoká škola ekonomická v Praze
Nám. W. Churchilla 4
130 67 Praha 3 - Žižkov