

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Kurzové rozdíly v účetnictví s přihlédnutím k přepočtu cizoměnových záloh

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Blanka TURROVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David Trytko, Ph.D.**

Znojmo, 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Kurzové rozdíly v účetnictví s přihlédnutím k přepočtu cizoměnových záloh zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Davida Trytka, Ph.D. bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. dubna 2020

Blanka Turrová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Davidu Trytkovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce. Děkuji také své rodině, přátelům a kolegům za velkou podporu a trpělivost po celou dobu mého studia na SVŠE Znojmo.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Blanka TURROVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Kurzové rozdíly v účetnictví s přihlédnutím k přepočtu cizoměnových záloh
Název (v angličtině)	Exchange rate differences in accountancy with regards to foreign currency deposits conversion

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je analýza legislativní úpravy přepočtu cizích měn v účetnictví (aktuální stav, alternativní řešení) v teoretické části a návrh nejvhodnějšího účtování záloh v cizí měně v části praktické.

Postup práce:

1. Analýza aktuální legislativní úpravy a nejčastějšího pojetí, literární rešerše alternativního pojetí
2. Porovnání druhů kurzů a zhodnocení jejich kladů a záporů, metodika účtování kurzových rozdílů
3. Návrh na účtování charakteristických účetních případů záloh v cizí měně.

Metody: analýza, komparace, dedukce

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. BERÁNEK, Petr. *Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví výklad a řešené příklady*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2017, 296 str. ISBN 978-80-7263-681-5.
2. HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2018*. 12. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG., 2018, 288 str. ISBN 978-80-7554-110-9.
3. KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: 1. VOX, 2017, 360 str. ISBN 978-80-87480-55-7.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019



Blanka TURROVÁ
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá přepočty cizích měn se zaměřením na zálohy v cizí měně. V teoretické části seznamuje s českou legislativou a pohledem IFRS na cizí měnu. Popisuje metody přepočtu, pravidla určení dne uskutečnění účetního případu a uskutečnění zdanitelného plnění. V praktické části budou porovnány metody přepočtu a možnosti zaúčtování na příkladech. V závěru bude doporučeno čtyřem typovým společnostem vhodné nastavení metody přepočtu cizích měn (denní, pevný nebo směnný kurz).

Klíčová slova: cizí měna, kurzové rozdíly, záloha v cizí měně, metoda přepočtu, zahraniční služební cesta, intrastat

ABSTRACT

This bachelor thesis is concerned with foreign exchange translation focused on payments in advance in foreign currency. The theoretical part contains analysis of relevant Czech accounting regulation as well as IFRS rules. Methods of FX translation, rules for the determination of posting moment and date of taxable supply are wide introduced. In the practical part - based on examples - is provided comparison of the FX translation methods and posting possibilities mentioned in the theoretical part. The thesis conclusion represents recommendations for four types of accounting entities in regard of their best FX translation method (daily exchange rate according Czech National Bank, fixed rate or real rate of exchange).

Key words: foreign currency, FX differences, advance payment in foreign currency, FX translation method, foreign business trip, statistics relating to the trading of goods between EU member states - INTRASTAT

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	11
3	TEORETICKÁ ČÁST	12
3.1	PRÁVNÍ ÚPRAVA ČESKÁ	12
3.1.1	Metody přepočtu.....	15
3.1.2	Den uskutečnění účetního případu	17
3.1.3	Daň z přidané hodnoty u plnění v cizí měně	18
3.1.4	Problematika záloh v cizí měně.....	21
3.1.5	Právní úprava pro zahraniční služební cestu	23
3.1.6	Intrastat	27
3.2	PRÁVNÍ ÚPRAVA PODLE IFRS	29
3.2.1	Funkční měna	30
3.2.2	Monetární položky.....	30
3.2.3	Prvotní zachycení cizoměnových případů ve funkční měně	31
3.2.4	Vykazování k rozvahovému dni	31
3.3	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	32
4	PRAKTICKÁ ČÁST	33
4.1	POKLADNA V CIZÍ MĚNĚ.....	33
4.2	BANKOVNÍ ÚČET	37
4.3	FAKTURA V CIZÍ MĚNĚ TUZEMSKÁ	38
4.3.1	Faktura tuzemská dodavatel	38
4.3.2	Faktura tuzemská odběratel	43
4.4	FAKTURA V CIZÍ MĚNĚ EU	46
4.4.1	Dodání zboží do EU	46
4.4.2	Pořízení zboží z EU	46
4.4.3	Pořízení služby z EU	51
4.5	ZÁLOHA NA POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	52
4.6	ZAHRANIČNÍ SLUŽEBNÍ CESTA	54
4.7	MZDA V CIZÍ MĚNĚ	58
4.8	SMĚRNICE	60
4.9	DOPORUČENÍ	61
4.9.1	Společnost A.....	61
4.9.2	Společnost B.....	62
4.9.3	Společnost C.....	62
4.9.4	Společnost D.....	62

5	ZÁVĚR.....	64
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	67
7	SEZNAM PŘÍKLADŮ.....	69
8	SEZNAM TABULEK.....	70
9	SEZNAM ZKRATEK.....	72
10	SEZNAM PŘÍLOH.....	73
11	PŘÍLOHY.....	74

1 ÚVOD

V dnešním globalizovaném světě, kdy je naše země součástí Evropské unie, se většina účetních jednotek setkává s cizí měnou ve svém účetnictví. Cizí měny jsou používány nejen při obchodování se zahraničím, ale rovněž významné tuzemské transakce probíhají v eurech, či jiných měnách. Dokonce lze v současnosti v některých maloobchodních prodejnách běžně platit eurem.

Aby účetní jednotky naplnily požadavek Zákona o účetnictví vést účetnictví v jednotkách české měny a podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, je nutné vykázat cizoměnové položky v jednotkách měny české v souladu s platnou legislativou. Z důvodu pohybu směnných kurzů vzniká společně s kurzovým rizikem, pokud není pohledávka případně závazek uhrazena v den jejich nabytí.

Protože způsobů a možností, jak cizí měny přepočítávat, se nabízí více, jsou společnosti povinny nastavit pravidla přepočtu měn, a ty popsat prostřednictvím vnitropodnikových směrnic. Tomuto nastavení by měly účetní jednotky věnovat náležitou pozornost, protože v případě přepočtu významnějších částek, může být vliv zvoleného způsobu přepočtu na aktuální hospodářský výsledek značný.

Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. První kapitola teoretické části je zaměřena na českou právní úpravu přepočtu cizích měn. Jelikož součástí práce účetní je i příprava priznání k DPH a tato daň bývá zachycena v účetnictví již při prvotním záznamu účetního případu, budeme se zabývat i legislativní úpravou přepočtu cizích měn pro účely DPH.

Zvláštní pozornost bude věnována zálohám. Zálohy jsou jedním z nástrojů pro zajištění dodavatele proti riziku, že jeho faktura nebude uhrazena, a na druhé straně také motivací, aby dostal svého závazku. Pohled odborníků na problematiku záloh v cizí měně je velice rozdílný.

Kromě záloh na zboží a služby jsou velice zajímavým tématem zálohy na služební cestu. Právní úpravě týkající se zahraničních služebních cest bude věnována jedna z podkapitol.

Další podkapitola bude věnována jedné z povinností účetních jednotek obchodujících se zbožím v rámci Evropské unie, a to vykazování do statistického systému Intrastat.

Druhá kapitola je věnována přepočtu cizích měn podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Pohled IFRS na přepočet cizích měn, jakož i na definici cizí měny je velice

odlišný od českého účetnictví.

Praktická část se bude věnovat porovnání různých možností nastavení přepočtu cizích měn při zaúčtování valutové pokladny, devizového bankovního účtu, a především účtování faktur.

Zvláštní kapitola bude věnována zahraniční služební cestě a mzdě se zálohou v cizí měně.

Nakonec bude navrženo optimální nastavení vnitropodnikových směrnic pro přepočet a účtování cizích měn.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem práce je analyzovat legislativní úpravu přepočtu cizích měn v účetnictví a doporučit nejvhodnější účtování položek v cizí měně v typových případech. Zvláštní pozornost bude věnována přepočtu cizoměnových záloh a zkoumání cizoměnového rizika z nich.

V teoretické části bude zpracována literární rešerše české právní úprava přepočtu cizích měn pro účely vedení účetnictví a také legislativní úpravy přepočtu cizích měn pro účely DPH. Dále bude zaměřena na úpravu podle IFRS a především na účtování záloh v cizích měnách.

Na mnoha příkladech bude provedena komparace různých metod přepočtu kurzů a možností různého nastavení dne uskutečnění účetního případu. Tyto příklady se budou týkat především účetních případů s přijatou či poskytnutou zálohou. Poté budou pomocí dedukce zhodnoceny klady a zápory jednotlivých metod, jejich vliv na výsledek hospodaření a na pracnost.

Z důvodu rozsahu práce bude ve všech příkladech uvažován podnikatel, plátce DPH.

Nakonec budou synteticky doporučeny optimální nastavení účtování cizích měn pro několik typických společností.

3 TEORETICKÁ ČÁST

V dnešním globalizovaném světě se jen málokterá společnost nesetká s cizí měnou ve svém účetnictví. Česká právní úprava účtování položek v cizí měně je v mnohém odlišná od mezinárodních standardů IFRS. Společné – mimo jiného - je, že účtováním cizích měn vznikají kurzové rozdíly.

Pokud je den nabytí pohledávky nebo závazku rozdílný ode dne jejich úhrady, bývá často i kurz odlišný. Z toho důvodu vzniká kurzový rozdíl, který může být nákladem nebo výnosem. Pohledávky a závazky, které nebyly v průběhu účetního období uhrazeny, jsou přepočteny kurzem rozvahového dne (Müllerová, 2016, s.113).

Kurzové rozdíly vzniklé v průběhu roku jsou označovány za kurzové rozdíly realizované, stejně jako kurzové rozdíly vzniklé přeceněním zůstatku pokladny a banky k datu závěrky. Kurzové rozdíly vzniklé z přecenění pohledávek, závazků, rezerv a opravných položek k rozvahovému dni jsou označeny jako kurzové rozdíly nerealizované (Beránek, 2017, s.25).

V obou případech jsou tyto kurzové rozdíly nákladem nebo výnosem, který je součástí daně z příjmu (Müllerová, 2016, s.113).

To neplatí pro kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů v cizí měně, které se při ocenění k rozvahovému dni považují za součást ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Pokud nejsou tato aktiva oceněna reálnou hodnotou, účtují se kurzové rozdíly na účet 414 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku (Müllerová, 2016, s.162).

3.1 Právní úprava česká

Účtování případu v cizí měně v českém účetnictví upravuje především:

- Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. (dále jen Zákon o účetnictví)
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., 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 (dále jen „Vyhláška 500/2002“)
- České účetní standardy pro podnikatele (dále pouze ČÚS).

Konkrétně § 4 Zákona o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví v české měně a pokud jsou stanovené položky vyjádřeny v cizí měně, použít i tuto měnu. Kterých položek rozvahy se tato povinnost týká ukazuje následující přehled:

Tabulka 1: Evidence v cizí měně

<p>AKTIVA</p> <p>B.III. Dlouhodobý finanční majetek</p> <p>B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>B.III.3. Podíly – podstatný vliv</p> <p>B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly</p> <p>B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek</p> <p>B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</p> <p>C.II.1. Dlouhodobé pohledávky</p> <p>C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů</p> <p>C.II.1.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>C.II.1.3. Pohledávky – podstatný vliv</p> <p>C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky</p> <p>C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy</p> <p>C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní</p> <p>C.II.1.5.4. Jiné pohledávky</p> <p>C.II.2. Krátkodobé pohledávky</p> <p>C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů</p> <p>C.II.2.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>C.II.2.3. Pohledávky – podstatný vliv</p> <p>C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky</p> <p>C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky</p> <p>C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy</p> <p>C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní</p> <p>C.II.2.4.6. Jiné pohledávky</p> <p>C.III. Krátkodobý finanční majetek</p> <p>C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>C.IV. Peněžní prostředky</p> <p>C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně</p> <p>C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech</p>
<p>PASIVA</p> <p>B. Rezervy</p> <p>C.I. Dlouhodobé závazky</p> <p>C.I.1. Vydané dluhopisy</p> <p>C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím</p> <p>C.I.4. Závazky z obchodních vztahů</p> <p>C.I.9.1. Závazky ke společníkům</p> <p>C.I.9.2. Dohadné účty pasivní</p> <p>C.I.9.3. Jiné závazky</p> <p>C.II. Krátkodobé závazky</p> <p>C.II.1. Vydané dluhopisy</p> <p>C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím</p> <p>C.II.4. Závazky z obchodních vztahů</p> <p>C.II.8.1. Závazky ke společníkům</p> <p>C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům</p> <p>C.II.8.6. Dohadné účty pasivní</p> <p>C.II.8.7. Jiné závazky</p> <p>Opravné položky vztahující se k výše uvedeným položkám</p>

Zdroj: vlastní zpracování dle §4 ZOÚ a Vyhlášky 500/2002

Z položky Peněžní prostředky Zákon o účetnictví ukládá povinnost evidovat v cizí měně pouze ceniny, ale dle názoru autora je dlouhodobě zavedenou praxí, že účetní jednotky evidují v cizí měně i stav cizoměnové pokladny a bankovních účtů.

Problém účtování záloh řeší Vyhláška 500 v § 60, kde se uvádí, že při postupném splácení pohledávek a závazků lze kurzový rozdíl vyúčtovat až ke konci rozvahového dne. Beránek uvádí, že jsou k dispozici tři možnosti, jak kurzový rozdíl při zálohách řešit:

- a) v okamžiku částečné platby účtovat o kurzovém rozdílu zaplacené části
- b) v okamžiku platby účtovat o kurzovém rozdílu zbývajících částí
- c) v okamžiku platby neúčtovat žádný rozdíl, o kurzovém rozdílu účtovat až při uzávěrci

Podobnou volbu máme i při účtování pokladny:

- a) přecenit zůstatek pokladny při každém pohybu
- b) přecenit zůstatek pokladny ve zvolený den, například na konci měsíce
- c) přecenit zůstatek pokladny jen k rozvahovému dni. (Beránek, 2017, s.28-29)

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítávají účetní jednotky na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou (dále jen ČNB), a to k okamžiku ocenění (§ 24 Zákona o účetnictví).

ČNB vyhláší kurzy 33 hlavních měn každý pracovní den ve 14:30 a jsou zveřejněny na internetových stránkách ČNB. Dalších 123 měn vyhláší ČNB poslední pracovní den kalendářního měsíce s platností pro celý následující měsíc.

U měn vyhlášených jednou za měsíc má účetní jednotka možnost použít poslední vyhlášený kurz nebo křížový kurz (Kout a Líbal, 2017, s.229).

Společnosti volí z těchto metod přepočtu kurzu:

- a) kurz aktuálního dne
- b) kurz předchozího dne
- c) pevný kurz
- d) křížový kurz
- e) směnný kurz

Existuje ještě jednotný kurz, ale ten nelze v účetnictví použít.

Volbu metody přepočtu je potřeba dobře zvážit, protože může mít významný vliv na ocenění aktiv a závazků. Zvolená metoda musí být uvedena ve vnitropodnikové směrnici. Uvedené kurzy je možné v jedné účetní jednotce kombinovat, a to na základě pravidel stanovených ve vnitřním předpisu účetní jednotky, kde je uveden výčet účetních případů a druhy kursů, kterými se účetní případy budou přepočítávat (Pilařová, 2010).

Jedinou výjimkou je rozvahový den, kdy musí být vždy použit kurz aktuálního dne. V případě, že není rozvahový den pracovním dnem, bude použit poslední vyhlášený kurz (Beránek, 2017, s.36).

3.1.1 Metody přepočtu

3.1.1.1 Denní kurz

K přepočtu případů je použit aktuální kurz vyhlášený ČNB ke dni uskutečnění účetního případu. Pro dny, kdy se kurzy nevyhlašují (sobota, neděle, svátek), platí poslední vyhlášený kurz.

Jak uvádí Beránek (2017, s.33), ČNB vyhlašuje denní kurz až ve 14:30 hod. Pro účetní operace, které se uskuteční před touto hodinou, není denní kurz znám.

Proto je dle autora použití denního kurzu často problematické.

3.1.1.2 Kurz předchozího dne

Řešením výše uvedeného problému je přepočet kurzem, který ČNB vyhlásila předchozí den (Kout a Líbal, 2017, s.226).

Tuto metodu přepočtu kurzu umožňuje Sdělení č.j. 282/2 361/2002, o používání devizových kurzů ČNB v účetnictví, vydané Ministerstvem financí. V tomto sdělení se mimo jiné uvádí: „Účetní jednotky pro účely oceňování cizoměnových hodnot českou korunou mohou používat v účetnictví devizové kurzy předchozího dne s výjimkou rozvahového dne nebo jiného okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka.“ (Beránek, 2017, s.33).

Použití tohoto kurzu je podobné jako u denního kurzu. Pokud předchozí den nebyl pracovní je použit kurz vyhlášený v poslední pracovní den. Například v pondělí je tedy použit kurz vyhlášený minulý pátek.

3.1.1.3 Pevný kurz

Pevným kurzem se rozumí kurz stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu.

„Účetní jednotka použije kurz devizového trhu vyhlášený ČNB k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz používán. Nemusí to být vždy první den v měsíci, ale například první pracovní den v měsíci. V případě, že bude účetní jednotka využívat pevné kurzy, musí rozhodovat o dalších skutečnostech. Těmi jsou:

- délka platnosti pevného kurzu (období, po které kurz platí)
- kdy lze tento pevný kurz změnit (za jakých podmínek)

Při používání pevného kurzu může účetní jednotka tento kurz změnit svým vnitřním předpisem i v průběhu stanovené doby. Rozhodnutí o použití pevných kurzů je tedy plně v kompetenci účetní jednotky. Stanovená doba platnosti nesmí přesáhnout účetní období. V případech vyhlášení devalvace i revalvace české koruny musí být změněn vždy.“ (Hruška, 2018)

3.1.1.4 Křížový kurz

Pro stanovení kurzu měn, které jsou vyhlášovány pouze poslední den v měsíci, je možno (v souladu s § 24 odst. 9, Zákona o účetnictví) použít poslední známý kurz vyhlášený ČNB nebo přepočít kurzu mezibankovního trhu pro tuto měnu k USD nebo EUR a kurz devizového trhu vyhlášený ČNB pro USD nebo EUR ke stejnému dni (Zákon o účetnictví, 1991).

Pro lepší porozumění je vhodné uvést příklad.

Příklad 1: Křížový kurz

Kurz Nepálské rupie ke dni 11.1.2019 bude stanoven podle kurzu USD vyhlášeného nepálskou centrální bankou – Nepal Rastra Bank 112,67 NPR/USD
a kurzu USD vyhlášeného ČNB 22,199 CZK/USD

$$\text{CZK/USD} : \text{NPR/USD} = \text{CZK/NPR}$$

$$22,199 : 112,97 = 0,197 \text{ CZK/NPR}$$

Kurz nepálské rupie k 11.1.2019 je 0,197 CZK/NPR

3.1.1.5 Směnný kurz

Zákon o účetnictví v § 24 odst. 6 říká: „V případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu lze v okamžiku ocenění použít kurzu, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány“ tím umožňuje, dle názoru autora, účetním jednotkám určité zjednodušení přepočtu cizích měn.

Jak uvádí Kout a Líbal (2017, s229) je tato varianta přepočtového kurzu použitelná pouze v případě nákup nebo prodeje valut a deviz.

3.1.1.6 Jednotný kurz

Je kalkulován jako průměr z kursů stanovených pro danou měnu ČNB k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období. Tento kurz smí použít pouze poplatník, který nevede účetnictví. (Běhounek, 2019)

3.1.2 Den uskutečnění účetního případu

Základním předpokladem správného přepočtu cizí měny je stanovení správného data kurzu.

Přitom je důležité vzít na zřetel, z jakého důvodu je cizí měna přepočítávána, zda pro účely zaúčtování, pro výpočet daně z přidané hodnoty (dále pouze DPH), pro vyúčtování cestovních náhrad nebo jiné důvody. V každém z těchto případů může být kurz jiný.

Pro účely ocenění majetku a závazků pro zaúčtování bude použit kurz dne uskutečnění účetního případu. (Beránek, 2017, s.24)

Podle ČÚS č.001 je okamžikem uskutečnění účetního případu den, ve kterém dojde ke splnění dodávky, splnění peněžitého dluhu, inkasu, postoupení nebo vkladu pohledávky, poskytnutí zálohy a závdavku, převzetí dluhu, zjištění manka, schodku, přebytku či škody, pohybu majetku uvnitř účetní jednotky a k dalším skutečnostem vyplývajícím z účetních předpisů (ČÚS č.001).

Dále tento standard uvádí „Pro potřeby oceňování pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně ke dni jejich vzniku lze za okamžik uskutečnění účetního případu považovat u dodavatele den vystavení faktury nebo obdobného dokladu, u odběratele den přijetí faktury nebo obdobného dokladu“ (ČÚS č.001).

ČÚS č. 6, který se zabývá kurzovými rozdíly, upřesňuje, že uskutečněním účetního případu se rozumí zejména:

- a) splnění peněžitého dluhu a inkaso pohledávky
- b) postoupení a vklad pohledávky
- c) převzetí dluhu u původního dlužníka
- d) vzájemné započtení pohledávek
- e) úhrada úvěru nebo zápůjčky novým úvěrem nebo zápůjčkou
- f) převod záloh a závdavků na úhradu pohledávek a dluhů

Dle Beránka může být den uskutečnění účetního případu také den zaplacení faktury nebo den zahájení přepravy v závislosti na tom, který okamžik vymezuje kupní smlouva jako právní přechod vlastnictví (Beránek, 2017, s.63).

3.1.3 Daň z přidané hodnoty u plnění v cizí měně

Při přepočtu DPH u plnění v cizí měně je nutno se řídit Zákonem o dani z přidané hodnoty.

Pro přepočet cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící plnění ke dni vzniku povinnosti přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, tedy kurz, který používá v účetnictví. Společnost přitom použije buď kurz devizového trhu vyhlášený ČNB nebo poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou (Kout a Líbal, 2017, s.236).

To znamená, že pokud poplatník používá pevný kurz, pak použije pro přepočet tento kurz (Beránek, 2017, s.66).

Den povinnosti přiznat daň stanovuje § 20a zákona o DPH. Povinnost přiznat daň vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tedy dodání zboží nebo poskytnutí služby. Přijme-li dodavatel před tímto datem platbu a zdanitelné plnění je známo dostatečně určitě, musí přiznat daň ke dni přijetí platby (Zákon č. 235/2004 Sb., § 20a).

Z důvodu rozsahu této práce jsou uvedena pravidla pouze pro nejčastější operace v cizí měně, kdy jsou obě zúčastněné strany plátcí.

3.1.3.1 Tuzemské plnění v cizí měně u dodavatele

Pro dodavatele je den uskutečnění účetního případu a den uskutečnění zdanitelného plnění totožný. Přestože je pohledávka v cizí měně je dodavatel povinen uvést na daňovém dokladu částku daně v české měně (Kout a Líbal, 2017, s.236).

Názor na výpočet DPH faktury, která byla částečně nebo zcela uhrazena zálohou se liší.

Beránek uvádí příklad, kde je konečné DPH odvedeno přepočtem ke dni dodání zboží. Na druhou stranu Kout uvádí příklad, kdy DPH ze zálohy je již považováno za finální výši DPH. V příkladu č.2 budou obě metody porovnány.

Příklad 2 Kalkulace DPH na tuzemské faktuře v cizí měně se zálohou

Záloha 605,- € byla přijata kurzem 26,- CZK/EUR, konečná faktura byla vystavena na celkovou částku 1000,- € + DPH, tedy 1210,- €, kurzem 28,- CZK/EUR.

Daňový doklad na přijatou zálohu je u obou autorů shodný, jak ukazuje tabulka č.2. Rekapitulace DPH na realizační faktuře se rozchází, jak ukazují tabulky č. 3 a č. 4.

Tabulka 1: Příklad 2 – daňový doklad k přijaté záloze dle...

Sazba daně	Základ	DPH	Celkem
21 %	13.000,00 Kč	2.730,00 Kč	605,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle Kout a Líbal, 2017, s.237

Tabulka 2: Příklad 2 – rekapitulace DPH na realizační faktuře dle Beránka

Sazba daně	Základ	DPH	Celkem
21 %	15.000,00 Kč	3.150,00 Kč	605,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017, s.102-103

Beránek kalkuluje DPH z realizační faktury jako součin kurzu realizační faktury a celkové hodnoty zdanitelného plnění v cizí měně a poté odečítá již odvedenou daň:

$$((28 \times 1000) * 0,21 - 2730 = 3150).$$

Teoreticky by podle Beránka mohla nastat nechtěná situace, kdy záloha byla uhrazena v celkové částce faktury, kurz cizí měny by ke dni DUZP posílil a daň na realizační faktuře by pak byla záporná.

Tabulka 3: Příklad 2 – rekapitulace DPH na realizační faktuře dle Kout a Líbal

Sazba daně	Základ	DPH	Celkem
21 %	14.000,00 Kč	2.940,00 Kč	605,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle Kout a Líbal, 2017, s.238-239

V tomto případě je DPH na realizační faktuře kalkulována pouze z rozdílu mezi celkovou hodnotou plnění a uhrazenou zálohou poníženu o DPH, vyjádřeno v cizí měně
 $((1000-500) * 0,21 * 28 = 2940)$.

Dle zákona o DPH „Je-li před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost priznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty“ (Zákon č. 235/2004 Sb., § 20a).

V případech, kdy dochází k přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění stanoví zákon o DPH v § 37a jako základ daně rozdíl mezi celkovou cenou a přijatou zálohou (Kuneš, 2018, s.113).

V praktické části se autor přidrží varianty výpočtu DPH dle Kout a Líbal.

3.1.3.2 Tuzemské plnění v cizí měně u odběratele

U odběratele je situace složitější. Den uskutečnění účetního případu může být v den splnění dodávky nebo v den přijetí faktury. Nárok na odpočet daně musí souhlasit s částkou daně na daňovém dokladu. Do evidence DPH a kontrolního hlášení bude uvedena částka daně a základu daně, shodná s částkou na daňovém dokladu (Kout a Líbal, 2017, s.240).

3.1.3.3 Dodání zboží nebo poskytnutí služby do EU

Při dodání zboží do EU osobě registrované k dani je plátce povinen priznat uskutečnění plnění ke dni vystavení daňového dokladu, a to nejpozději do 15. dne následujícího měsíce (Kuneš, 2018, s.201).

Pokud byla přijata záloha před dnem dodání zboží, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, plátce postupuje v souladu s § 22 zákona o DPH a na přijatou platbu doklad nevystavuje ani nepřiznává daň (Krátký, 2019).

Při poskytnutí služby je plátce povinen priznat uskutečnění ke dni poskytnutí služby nebo ke dni přijetí platby, podle toho, co je dřív (Beránek, 2017, s.69-70).

3.1.3.4 Pořízení zboží nebo přijetí služby z EU

Při pořízení zboží z EU je plátce povinen přiznat uskutečnění plnění ke dni vystavení daňového dokladu. Pokud daňový doklad neobdrží, přizná plnění k 15. dni následujícího měsíce a daň vypočte například podle smlouvy nebo dodacího listu. Cizí měnu přepočte kurzem platným k onomu 15. dni následujícího měsíce (Kuneš, 2018, s.197).

3.1.4 Problematika záloh v cizí měně

Zálohy obecně jako takové nejsou definovány ani v Zákoně o účetnictví ani ve Vyhlášce 500/2002.

Definici záloh poskytuje Občanský zákoník v §1807: „Má se za to, že co dala jedna strana druhé před uzavřením smlouvy je záloha.“ (Děrgel, 2019, s.101)

U stavebních děl jsou v praxi kromě záloh rozšířena i tzv. dílčí plnění. Jedná se o formální či věcně opodstatněnou situaci, kdy zhotovitel fakturuje samostatně jednotlivé ucelené etapy výstavby domu, což je alternativa k zálohám. Má však jiný účetní dopad.

V obchodních vztazích jsou zálohy poměrně časté, dodavatel jimi snižuje riziko ztráty v případě nesolidního odběratele a na druhé straně si odběratel vylepšuje pozici. Navíc složením zálohy motivuje dodavatele, aby dostal svého závazku. Nejčastějším případem požívání záloh jsou situace, kdy dodavatel musí na splnění svého závazku vynaložit částku na nákup materiálu a podobně. (Děrgel, 2019)

Pro plátce představují až do konečného vyúčtování smlouveného závazku pohledávku vůči příjemci zálohy a u příjemce jsou po tutéž dobu závazkem.

Přijaté zálohy dělíme v účetnictví na krátkodobé a dlouhodobé. Poskytnuté zálohy dělíme na zálohy na pořízení dlouhodobého majetku, zálohy na pořízení zboží a zálohy na služby. (Děrgel, 2019)

V souvislosti se zálohou se vystavuje zálohová faktura. Tato faktura se neúčtuje, protože nenastává žádný účetní případ, nedochází k přesunu prostředků v rozvaze. Je ale vhodné zálohové faktury evidovat na podrozvahových účtech. (Líbal, 2014)

Všechny poskytnuté či přijaté zálohy, které k rozvahovému dni evidujeme v účetnictví v cizí měně, musí být k rozvahovému dni přeceněny aktuálním kurzem. Jinak účetní závěrka

nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. (Děrgel, 2019)

Podobný pohled na přecenění záloh k rozvahovému dni mají i další autoři. Například Müllerová jmenuje zálohy přijaté i vydané ve výčtu pohledávek a závazků z obchodních vztahů a jako takové je potřeba přeceňovat k rozvahovému dni. (Müllerová, 2016)

Komora auditorů ČR k otázce poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek dovozuje, že poskytnutá záloha je pohledávkou a lze ji např. i soudně vymáhat, z čehož vyplývá, že v souladu s ustanovením § 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví vzniká i povinnost ji přecenit kurzem ČNB ke konci rozvahového dne a účtovat o nerealizovaných kurzových rozdílech. Poskytnutou zálohu nepovažuje za složku dlouhodobého hmotného majetku i z toho důvodu, že jejím zaplacením se účetní jednotka nestává vlastníkem daného dlouhodobého hmotného majetku a nezačínají běžet např. garanční lhůty.

Dále uvádí, že vzhledem k nejasné právní úpravě je však možné najít odůvodnění i pro účtování poskytnuté zálohy jako položky nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku. Jednalo by se o případ, kdy by byly poskytnuty zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, ale ze smlouvy by vyplývalo, že se jedná o dílčí plnění. Vzhledem k daňovým souvislostem je však nezbytné mít dostatek argumentů pro zdůvodnění výše zmíněného postupu. (Komora auditorů České republiky, 2008)

Někteří autoři se, ale na účtování záloh dívají jinak.

Např. Vašek upozorňuje, že není jednoznačně definováno, co se skrývá pod pojmem pohledávky a závazky. Podle rozvahy spadají pod pohledávky také poskytnuté zálohy a pod závazky přijaté zálohy. Pokud však účetní jednotka uhradila zálohu ve 100 % výši na pořízení majetku nebo zásob a v dalším účetním období dojde k dodání předmětné položky, není účetní jednotka vystavena žádnému riziku. Je proto otázkou, zda se taková položka má k rozvahovému dni přeceňovat.

IFRS tento problém řeší pomocí rozdělení aktiv a závazků na peněžní a nepeněžní položky, jak bude rozvedeno v kapitole Právní úprava podle IFRS. (Vašek, 2012)

Podobným problémem se zabývá i Šrámková v článku Co je pohledávka? Šrámková zde rozděluje pohledávky na dva typy, pohledávku peněžní povahy, tedy právo dostat peníze a pohledávku jako právo něco dostat například zboží či službu. Taková pohledávka nejčastěji

vznikne úhradou ať již celé nebo části smluvené ceny – předplacené nájemné, záloha na dodání zásob, dlouhodobého majetku či služeb. Dále dodává, že u těchto nepeněžních pohledávek žádné kurzové riziko neplyne, a proto by neměly být přeceňovány. Přeceňování těchto nepeněžních pohledávek, tedy například poskytnutých záloh, k rozvahovému dni vidí jako chybu.

Rovněž se Šrámková v uvedeném článku zabývá zálohami na dlouhodobý majetek. Připomíná, že jsou v rozvaze vykazovány jako součást dlouhodobého majetku, který jako takový kurzovým přepočtům nepodléhá. Většina účetních jednotek však tyto zálohy přesto přeceňuje, přičemž položku nedokončený DHM nepřeceňuje. Podstata obou transakcí je přitom shodná, liší se jen smluvní podmínky dodání a průběžného financování. (Šrámková, 2016)

„Kurzové riziko je vyjádřeno výší kurzových rozdílů a je pro uživatele zavádějící, jsou-li kurzové rozdíly vyčísleny i u položek, které kurzovému riziku nepodléhají.“ (Šrámková, 2016, s. 9)

Honzíková se problému cizoměnových záloh věnuje v článku „Kurzový rozdíl u cizoměnových pohledávek“ Zde uvádí příklad, kde společnost přijme zálohu, poté fakturuje s kurzem dne vystavení faktury a zaúčtuje kurzový rozdíl zálohy. Přitom však účetní jednotka měnovému riziku a z něho plynoucímu kurzovému rozdílu vystavena nebyla. Jako variantní řešení uvedené situace Honzíková navrhuje účtovat přijatou zálohu i vydanou fakturu stejným kurzem.

V současné době Národní účetní rada zpracovává interpretace k problému kurzového rizika záloh na pořízení majetku, ve chvíli zpracování této práce však ještě nabyla zveřejněna. Z dostupných informací z veřejného jednání Národní účetní rady – např. prosinec 2018 ve Vencovského aule VŠE - lze zjistit podstatu připravované interpretace. Ta bude podle všeho vycházet ze základní úvahy, že úhradou zálohy je kurzové riziko vyplývající z finální faktury minimalizováno, proto by ke kurzovému přepočtu zálohy již nemělo docházet. Např. při úhradě 100 % finální částky formou zálohy předem, by z finální faktury žádné kurzové riziko nemělo vyplývat (finální faktura by měla znít na nulovou částku).

3.1.5 Právní úprava pro zahraniční služební cestu

Záloha na služební cestu je v mnoha firmách, dle názoru autora, nejčastějším druhem zálohy. Přitom zákonná úprava zaúčtování nákladů na služební cestu a kalkulace náhrad vyplacených zaměstnancům je v mnohém odlišná od účtování ostatních případů v cizích měnách.

Podle § 151 Zákonníku práce je zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených v VII. části Zákonníku práce.

Poskytování cestovních náhrad je velmi sledovanou oblastí jak jednotlivými zaměstnavateli, tak i zaměstnanci, a v neposlední řadě samozřejmě i kontrolními orgány, kterými jsou především finanční úřady, inspektoráty práce a také Nejvyšší kontrolní úřad. Účelem cestovních náhrad je úhrada vyšších než obvykle vynakládaných výdajů, které vzniknou zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce pro zaměstnavatele (Hofmannová, 2018).

Pro výpočet náhrady je důležitý § 153, který udává, že podmínky, které mohou ovlivnit poskytování a výši cestovních náhrad, zejména dobu a místo nástupu a ukončení cesty, místo plnění pracovních úkolů, způsob dopravy a ubytování, určí předem písemně zaměstnavatel; přitom přihlíží k oprávněným zájmům zaměstnance. Zahraniční cesta je vymezena § 154 jako cesta konaná mimo území České republiky. Dobou rozhodnou pro vznik práva zaměstnance na náhradu cestovních výdajů v cizí měně je doba přechodu státní hranice České republiky, kterou oznámí zaměstnanec zaměstnavateli, nebo doba odletu z České republiky a přiletu do České republiky při letecké přepravě (Zákoník práce, § 154).

Volný čas během pracovní cesty se považuje za součást pracovní cesty pro účely vyúčtování náhrad (Kovalíková, 2018, s.201).

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnanci při pracovní cestě náhradu:

- jízdních výdajů;
- jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny;
- výdajů za ubytování;
- zvýšených stravovacích výdajů;
- nutných vedlejších výdajů.

Pokud zaměstnanec použije vlastní automobil, přísluší mu základní náhrada za každý km a náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu. Ta se vypočítá jako součin počtu ujetých km, průměrné spotřeby dle technického průkazu a ceny PHM dle účtenky předložené zaměstnancem. Pokud by účet za PHM byl v cizí měně, je nezbytné rozdělit km ujeté v ČR a v zahraničí. Pokud zaměstnanec nedoloží nákup PHM účtenkou bude pro výpočet použita průměrná cena za 1 l pohonných hmot uvedená v Příloze III (Beránek, 2017, s.176).

Výši stravného, průměrnou cenu pohonných hmot a sazbu náhrady za používání automobilu stanoví Ministerstvo práce a sociálních věcí vyhláškou každý rok 1. ledna. Hodnoty pro rok 2018 stanoví Vyhláška č.463/2017 a pro rok 2019 Vyhláška 333/2018. Sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného pro rok 2018 a 2019 jsou shrnuty v Příloze III této práce.

Pro výpočet zahraničního stravného pro „soukromý sektor“ platí, že zaměstnanec musí jako denní sazbu stravného obdržet minimálně částku ve výši 75% základní sazby. Horní výše sazby není stanovena. Pokud by částka přesáhla 100% základní sazby, bude přesahující částka podléhat zdanění a odvodům na sociální a zdravotní pojištění ve znění souvisejících předpisů. (Hofmannová, 2018, s.127-8)

Zaměstnanci přísluší zahraniční stravné ve výši základní sazby, jestliže doba strávená mimo území České republiky trvá v kalendářním dni déle než 18 hodin. Trvá-li tato doba déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci zahraniční stravné ve výši dvou třetin této sazby zahraničního stravného, a ve výši jedné třetiny této sazby zahraničního stravného, trvá-li doba strávená mimo území České republiky 12 hodin a méně, avšak alespoň 1 hodinu, nebo déle než 5 hodin, pokud zaměstnanci vznikne za cestu na území České republiky právo na stravné podle § 163 nebo § 176. Trvá-li doba strávená mimo území České republiky méně než 1 hodinu, zahraniční stravné se neposkytuje (Zákoník práce, § 170).

Nárok na stravné se krátí, pokud je zaměstnanci během pracovní cesty poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá (Zákoník práce, § 170)

- a) 70 % stravného, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin;
- b) 35 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin;
- c) 25 % stravného, trvá-li pracovní cesta déle 18 hodin (Zákoník práce).

Pokud zaměstnanec v jednom dni navštíví více zemí, počítá se celková doba strávená mimo Českou republiku a stravné se stanoví podle země, ve které strávil nejdéle dobu. (Beránek, 2017, s.129)

Stravné se zaokrouhluje na celé koruny do výše 50 haléřů směrem dolů a od 50 haléřů včetně směrem nahoru. Sazba základní náhrady a průměrné ceny pohonných hmot se zaokrouhlují na desetihaléře směrem nahoru (Zákoník práce, § 189).

Pokud je u zahraniční cesty proplácena náhrada v CZK, není důvod k účtování o cizí měně a částky vypočtené v souladu se zákoníkem práce se ve stejné výši zaúčtují do nákladů. (Kout a Líbal, 2017, s.236).

Stanovení přepočtových kurzů musí důsledně vycházet z kurzu ČNB vyhlášeného pro příslušný den. Nelze tedy použít pevný kurz, kurz předchozího dne ani směnný kurz (Kout a Líbal, 2017, s.236).

Zaměstnavatel je povinen poskytnout zaměstnanci zálohu až do výše cestovních náhrad, pouze se souhlasem zaměstnance je možno zálohu neposkytnout. (Zákoník práce, § 183).

V souhrnu je tedy možné zálohu:

- Neposkytnout,
- poskytnout v cizí měně,
- poskytnout v jiné měně,
- poskytnout v CZK,
- poskytnout zapůjčením platební karty (Kout a Líbal, 2017, s.233).

Jestliže se zaměstnanec se zaměstnavatelem nedohodne na jiné době, je zaměstnanec povinen do 10 pracovních dnů po dni ukončení pracovní cesty nebo jiné skutečnosti zakládající právo na cestovní náhradu, předložit zaměstnavateli písemné doklady potřebné k vyúčtování cestovních náhrad a vrátit nevyúčtovanou zálohu. Částka, kterou má zaměstnanec zaměstnavateli vrátit v české měně, se zaokrouhlí na celé koruny směrem nahoru. (Zákoník práce, § 183)

Pro určení korunové hodnoty zahraničního stravného a částky zahraničního stravného v dohodnuté měně se použijí kurzy vyhlášené ČNB v den vyplacení zálohy. Pokud záloha nebyla poskytnuta, použije se kurz dne zahájení služební cesty. Při vyúčtování zálohy použije zaměstnavatel zaměstnancem doložený kurz, kterým byla poskytnutá měna v zahraničí směněna na jinou měnu a kurz ke dni poskytnutí zálohy. (Kout a Líbal, 2017, s.233).

Pokud dostal zaměstnanec místo zálohy možnost platit platební kartou, považujeme čerpané prostředky za zálohy a pro vyúčtování náhrad použijeme kurz vyhlášený v den zahájení služební cesty (Beránek, 2017, s.150).

Důležité je, že přepočet pro potřeby účetnictví je zcela nezávislý na způsobu vypočítání nároku na cestovní náhradu zaměstnance (Kout a Líbal, 2017, s.235).

Rozhodující je den uskutečnění účetního případu, ten ale v případě pracovní cesty předpisy neurčují. Záleží tedy na účetní jednotce, jaký den pro uskutečnění zvolí. Může to být den dosažení cíle cesty, obchodní schůzka, dokončení poskytované služby, den předložení zprávy a vyúčtování. Nejčastěji se používá den ukončení pracovní cesty. (Beránek, 2017, s.139–140)

Přitom v mnoha případech při zahraniční služební cestě není vůbec nutno o cizí měně účtovat. Například pokud byla záloha i vyúčtování v české měně. Přepočet uskutečněných výdajů v EUR proběhne jen ve vyúčtování (Beránek, 2017, s.140).

Pokud se zálohy na zahraniční služební cestu vyplácejí v cizí měně a účetnictví je v českých korunách, zbývá dořešit otázku kurzu, ve kterém má být vyplacena záloha a služební cesta vyúčtována. Pokud zaměstnavatel nakupuje cizí měnu u komerční banky, je praktické, aby v kurzu, ve kterém byla měna nakoupena, případně v pevném kurzu ČNB stanoveného vnitřní směrnici v den poskytnutí zálohy, proběhla celá transakce poskytnutí zálohy a vyúčtování pracovní cesty. Účetní jednotka se tak vyhne pracnému vyúčtování kurzových rozdílů transakce, pokud by používala aktuální kurzy (Müllerová, 2016, s.127).

3.1.6 Intrastat

Intrastat je statistický systém sledující pohyb zboží mezi členskými státy EU, a to na základě jeho fyzického pohybu, při kterém skutečně přestoupilo státní hranici ČR nebo okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění souvisejícího s pořízením zboží z jiného členského státu EU nebo dodáním do jiného členského státu EU.

Účetní jednotka, která má povinnost vykazovat tyto údaje se nazývá zpravodajská jednotka. Zpravodajskou jednotkou se stává každá osoba, právnická i fyzická, která je plátcem DPH a odeslala zboží do jiného členského státu anebo přijala zboží z jiného členského státu v hodnotě dosahující prahu pro vykazování údajů do Intrastatu.

Od 1. ledna 2019 je výše prahů stanovena na 12 miliónů Kč pro odeslané a na 12 miliónů Kč pro přijaté zboží. Do konce roku 2018 byla výše prahů 8 milionů Kč.

Pro určení (výpočet) prahů pro vykazování je nutné k přepočtu z cizí měny na Kč použít směnné kurzy pro přiznání k DPH.

Zpravodajské jednotce končí povinnost vykazovat Intrastat, pokud podá prosincové hlášení v roce, ve kterém prahu nedosáhla.

Výkazy se vyhotovují vždy za referenční období, to je za jeden kalendářní měsíc. Vykazují se především údaje o pohybu zboží, kód zboží dle Celního sazebníku EU, druh dopravy a dodací podmínky, množství zboží a jeho fakturovaná hodnota a také stát původu zboží a stát určení případně odeslání zboží.

Údaje o přijatém nebo odeslaném zboží je možné do výkazů pro Intrastat uvádět jak jednotlivě, rozepsáním podle faktur, dopravních prostředků, zásilek apod., tak i souhrnně, po sečtení hodnotových a množstevních údajů za jednotlivé transakce se stejnými kvalitativními údaji.

Pro přepočítání cizí měny na českou korunu zpravodajská jednotka vždy použije kurz, který používá jako plátce DPH pro referenční období, ve kterém předmětné zboží vykáže v Intrastatu, a to buď kurz z okamžiku odeslání/přijetí zboží nebo kurz z okamžiku vzniku povinnosti přiznat zboží k DPH (uskutečnění zdanitelného plnění), a to podle zvoleného principu vykazování zboží v Intrastatu

Pokud k platbě za zboží dojde dříve než k jeho fyzickému dodání, lze údaje o takovém zboží uvést buď v měsíci jeho skutečného odeslání nebo přijetí anebo v kalendářním měsíci, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění související s pořízením takového zboží. (vše Příručka pro Inrastat CZ 2019)

3.2 Právní úprava podle IFRS

Od roku 2005 jsou české obchodní společnosti, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na evropském regulovaném trhu, povinny účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS (Bohušová, 2008, s.11)

Problematikou účtování transakcí v cizích měnách se v mezinárodním výkaznictví zabývá převážně IAS 21 - Dopady změn měnových kurzů (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates). Jeho „důsledné dodržení vede k účetnímu zobrazení majetku a výsledkových položek, které je při srovnání s českými účetními pravidly odlišné.“ (Vašek, 2007, s.21-26)

Cílem standartu je zachycení a vykázání kurzových rozdílů tak, aby co nejméně zkreslovaly účetní závěrku a výsledek hospodaření (Dvořáková, 2014, s. 64)

IAS 21 pracuje s pojmy, které české účetnictví nezná, případně mají odlišný význam. Především to jsou:

- funkční měna – měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik působí. Tato měna je pevně dána standardem;
- presentační měna neboli měna vykazování – měna používaná při prezentaci účetní závěrky. Je to libovolná měna;
- cizí měna – jiná než funkční měna podniku;
- směnný kurz – směnný poměr dvou měn;
- závěrkový kurz – kurz k rozvahovému dni;
- okamžitý kurz – směnný kurz pro okamžitou dodávku;
- zahraniční jednotka – dceřiný, přidružený nebo společný podnik nebo pobočka vykazujícího podniku, jehož činnosti jsou umístěny nebo prováděny v jiné zemi a měně, než je měna vykazujícího podniku;
- monetární položky – držené peníze, aktiva a závazky, které mají být obdrženy nebo zaplacený v pevných nebo určitelných peněžních částkách;
- reálná hodnota – částka za kterou aktivum může být směněno nebo závazek vypořádán mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek. (Vojáčková, 2018)

3.2.1 Funkční měna

Jedním z nejdůležitějších pojmů je funkční měna. Při jejím určení musí podnik zvážit tyto faktory:

- která měna nejvíce ovlivňuje ceny zboží a služeb;
- jaká je měna konkurence, která nejvíce ovlivňuje prodejní ceny;
- která měna nejvíce ovlivňuje cenu práce, materiálu, služeb, které podnik nakupuje.

Vedlejšími faktory jsou:

- v jaké měně se uskutečňuje financování;
- v jaké měně jsou obdrženy částky ze zahraničních provozních činností (Vojáčková, 2018)

Přitom zahraniční dceřiný nebo přidružený podnik nebo zahraniční provozovna mohou mít jinou funkční měnu než vykazující podnik. Při posuzování, zda bude jejich funkční měna shodná s funkční měnou vykazujícího podniku jsou brány v úvahu stejné faktory jako u mateřské společnosti a další doplňující faktory. (Vojáčková, 2018)

Přitom je možné vést účetnictví v jiné než funkční měně, například v měně země, kde je jednotka registrována. Účetní jednotka pak při zpracování závěrky převede všechny částky do funkční měny. (Dvořáková, 2014, s.67)

3.2.2 Monetární položky

Monetární neboli peněžní položky jsou držené položky měny, aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený. Zahrnují i položky, při jejichž přecenění je potřeba použít kvalifikovaného odhadu. Peněžní položkou může být tedy i rezerva nebo dohadná položka tvořená v souvislosti s odhadnutou částkou budoucí platby. (Dvořáková, 2014, s. 65)

Standart přímo vyjmenovává několik příkladů monetárních a nemonetárních položek.

Monetární položky:

- penze a další zaměstnanecké požitky, které mají být vyplaceny v hotovosti;
- rezervy, které musí být uhrazeny v hotovosti;
- hotovostní dividendy, které jsou uznány jako závazek;
- smlouva o nároku (nebo platbě) na měnící se počet vlastních kapitálových nástrojů účetní jednotky nebo aktiv, u kterých se nárokovaná (nebo placená) reálná hodnota rovná pevnému nebo určitelnému množství jednotek měny.

Nemonetární položky:

- částky předplacené za zboží a služby;
- nehmotná aktiva;
- zásoby;
- pozemky, budovy a zařízení;
- rezervy, které musí být uhrazeny dodávkou nepeněžních aktiv.

Podstatnou charakteristikou nepeněžní položky je absence práva obdržet (nebo v případě závazku povinnost zaplatit pevný nebo určitelný počet jednotek měny (IAS 21)

3.2.3 Prvotní zachycení cizoměnových případů ve funkční měně

Transakce v cizí měně je transakce, která je vyjádřena v cizí měně nebo vyžaduje vypořádání v cizí měně. Mohou to být tyto operace:

- koupě nebo prodej zboží nebo služby, které jsou vyjádřeny v cizí měně;
- přijetí nebo poskytnutí půjček, které mají být splaceny v cizí měně;
- jiný způsob nabytí nebo pozbytí aktiv nebo závazků vyjádřených v cizí měně.

Pro výchozí uznání těchto případů ve funkční měně se přepočte hodnota v cizí měně spotovým směnným kurzem k datu uskutečnění transakce. Z praktických důvodů lze použít průměrný kurz týdne nebo měsíce pro všechny transakce daného období, ale jen pokud nedochází v příslušném období k výraznému kolísání měnových kurzů. (Bohušová, 2008, s.254)

3.2.4 Vykazování k rozvahovému dni

K rozvahovému dni přepočte účetní jednotka:

- monetární položky v cizí měně závěrkovým kurzem,
- nemonetární položky oceněné historickými cenami v cizí měně kurzem k datu transakce,
- nemonetární položky oceněné reálnou hodnotou v cizí měně kurzem k datu určení reálné hodnoty. (Vojáčková, 2018)

Kurzové rozdíly u peněžních položek v průběhu období i k rozvahovému dni jsou vypořádány do výsledku hospodaření, a to mezi gains-zisky a losses-ztráty. (Vojáčková, 2018)

3.3 Shrnutí teoretické části

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v české měně. Z toho důvodu je nutno cizí měnu přepočíst na českou měnu kurzem vyhlášeným ČNB k okamžiku ocenění. Pokud je den nabytí pohledávky nebo závazku jiný než den jejich úhrady, bude pravděpodobně i kurz jiný, a proto dochází ke kurzovým rozdílům.

Česká právní úprava účtování cizích měn dává společnostem na výběr několik metod přepočtu. Každá z výše uvedených metod má své klady, ale také zápory. Volba metody může mít významný vliv na ocenění majetku a závazků, a proto je potřeba ji dobře zvolit.

Dalším důležitým parametrem přepočtu je stanovení správného data kurzu. Pro účely účetnictví bývá použit kurz dne uskutečnění účetního případu, ale za určitých podmínek může být použit i kurz dne vystavení faktury nebo kurz dne přijetí faktury.

Pro přepočet cizí měny pro účely DPH se liší pravidla pro přepočet tuzemských případů a transakcí se zeměmi EU a zahraničím. Kurz může být často odlišný od kurzu použitého v účetnictví.

Zvláštní pozornost je věnována přepočtu cizoměnových záloh. Zálohy bývají považovány za pohledávku, případně závazek a jako takové k rozvahovému dni přepočteny. Někteří autoři mají však na zálohy, především na poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, jiný názor.

Účetní jednotky volí z několika metod přepočtu cizích měn a také vybírají datum, které bude rozhodující pro stanovení správného kurzu. Přitom můžou různé metody vhodně kombinovat, ale není možné je měnit v průběhu účetního období. Vybrané metody musí být zpracovány do vnitřní směrnice.

Na rozdíl od českých předpisů mají mezinárodní standarty IFRS na cizí měnu v mnohém odlišný pohled. Dokonce i termín cizí měna, má v IFRS jiný význam než v českém účetnictví.

Samostatnou kapitolou v přepočtu cizích měn je zahraniční služební cesta. Zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci náhrady za výdaje, které mu vznikají v souvislosti s pracovní cestou. Pro výpočet náhrad je použit kurz vyhlášený ČNB v den zahájení cesty nebo v den poskytnutí zálohy na služební cestu zaměstnanci. Pro účely zaúčtování je použit kurz dne uskutečnění účetního případu, ten si společnost může zvolit.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Společnosti mají poměrně mnoho možností, jak majetek a závazky v cizích měnách přepočítávat na českou korunu. Je proto důležité si z nabízených variant správně vybrat. Pro názornost bude předvedeno na příkladech účtování nejčastějších případů v několika variantách.

4.1 Pokladna v cizí měně

Pokladny každé jednotlivé měny je vhodné oddělit analytikou. (Beránek, 2017, s.43).

Při účtování pokladny v cizí měně je možno využít § 24 odstavec 6 zákona o účetnictví a pro účtování nákupu a prodeje valut použít kurz za který byly nekoupeny nebo prodány. Na příkladech bude porovnáno, v jakých případech je výhodné tuto možnost využít. Ve všech příkladech půjde o pokladnu v eurech.

Zůstatek pokladny v cizí měně vyjádřený v českých korunách se mění většinou při každém pohybu a také každý den. V přecenění tohoto zůstatku máme na vybranou tyto tři možnosti:

- a) přecenit zůstatek pokladny při každém pohybu;
- b) přecenit zůstatek pokladny ve zvolený den, např na konci měsíce;
- c) přecenit zůstatek pokladny jen k rozvahovému dni (Beránek, 2017, s.28-29).

Příklad 3: Valutová pokladna v eurech

Příklad 3, varianta a) denní kurz, přepočítání zůstatku pouze k rozvahovému dni

Společnost používá pro veškeré pohyby v pokladně denní kurz. Zůstatek v pokladně přeceňuje pouze k rozvahovému dni. Zaúčtování příkladu 3 v této variantě představuje tabulka 5.

Tabulka 4: pokladna v EUR, denní kurz, přepočítání pouze k rozvahovému dni

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav €	Stav Kč
3.10.	Nákup 1000 € (26,1/EUR)	25,780	1.000	25.780	211.2	261	1.000	25.780
5.10.	Výplata zálohy na SC	25,740	1.000	25.740	335	211.2	0	40
8.10.	Úhrada faktury vydané	25,735	200	5.147	211.2	311	200	5.187
11.10.	Vrácení nespotřebované části zálohy	25,850	100	2.585	211.2	335	300	7.772
31.12.	Kurzový rozdíl KS			54,5	563	211.2		
31.12.	KS pokladny	25,725					300	7.717,5

Zdroj: vlastní zpracování

Pohyby v pokladně jsou zaúčtovány aktuálním kurzem ČNB. Přestože byly valuty 3.10. nakoupeny kurzem 26,1 CZK/EUR, je příjem do valutové pokladny zaúčtován také aktuálním kurzem. Rozdíl mezi výdajem v pokladně CZK a příjmem v pokladně EUR, se projeví na účtu 261 Peníze na cestě a bude zaúčtován jako kurzová ztráta. Při přecenění k rozvahovému dni je zaúčtována ztráta ve výši 54,5 Kč. V průběhu roku dochází k nepřesnosti ve stavu pokladny vyjádřeném v české koruně. Dle názoru autora by zůstatek v pokladně měl být přeceňován častěji než jednou za rok, určitě vždy, když jsou tvořeny výkazy pro banku, akcionáře a podobně.

Příklad 3, varianta b) denní kurz, přepočítání zůstatku po každém pohybu

Společnost používá pro veškeré pohyby v pokladně denní kurz. Zůstatek v pokladně přeceňuje po každém pohybu. Zaúčtování příkladu 3 v této variantě představuje tabulka 6.

Tabulka 5: pokladna v EUR, denní kurz, přepočítání po každém pohybu

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav €	Stav Kč
3.10. Nákup 1.000 €	25,780	1.000	25.780	211.2	261	1.000	25.780
5.10. Výplata zálohy na SC	25,740	1.000	25.740	335	211.2	0	40
Kurzový rozdíl			40	563	211.2		0
8.10. Úhrada faktury vydané	25,735	200	5.147	211.2	311	200	5.147
11.10. Vrácení nespotřebované části zálohy	25,850	100	2.585	211.2	335	300	7.732
Kurzový rozdíl			23	211.2	663	300	7.755
31.12. Kurzový rozdíl KS			37,5	563	211.2		7.717,5
31.12. KS pokladny	25,725					300	7.717,5

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

Po každém zaúčtovaném pohybu je vyčíslen kurzový rozdíl. Pokud by byl ještě každý den přeceněn zůstatek pokladny, stav pokladny v Kč by byl vždy aktuální. Pro praxi by takové vyčíslování rozdílů bylo velice pracné. Kurzový zisk z těchto pohybů je 23,- Kč a kurzový náklad je 77,5 Kč, vliv na výsledek hospodaření je tedy ztráta 54,5 Kč. Vliv na hospodářský výsledek je tedy shodný s variantou a).

Příklad 3, varianta c) pevný kurz, přepočítání zůstatku pouze k rozvahovému dni

Společnost používá pro pohyby v pokladně pevný kurz, který platí po celé čtvrtletí. Zůstatek v pokladně přeceňuje pouze k rozvahovému dni. Zaúčtování příkladu 3 v této variantě představuje tabulka 7. Pro uvedené období platí kurz ČNB k 1.10.2018 25,765 CZK/EUR

Tabulka 6: pokladna v EUR, pevný kurz, přepočít pouze k rozvahovému dni

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav €	Stav Kč
3.10. Nákup 1.000 €	25,765	1.000	25.765,0	211.2	261	1.000	25.765,0
5.10. Výplata zálohy na SC	25,765	1.000	25.765,0	335	211.2	0	0
8.10. Úhrada faktury vydané	25,765	200	5.153,0	211.2	311	200	5.153,0
11.10. Vrácení nespotřebované části zálohy	25,765	100	2.576,5	211.2	335	300	7.729,5
31.12. Kurzový rozdíl KS			12	563	211.2		
31.12. Konečný stav	25,725					300	7.717,5

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

V průběhu období, pro které je stanoven pevný kurz dochází k rozdílu mezi účetním stavem pokladny v Kč a skutečným stavem dle aktuálního kurzu banky. Pro zpracování je tato metoda velice snadná a rychlá. Kurzová ztráta je v tomto případě pouze 12,- Kč. Vliv na hospodářský výsledek je tedy jiný než v předchozích variantách.

Tato metoda je dle autora vhodná pouze pro společnosti s nevýznamnými pohyby a zůstatkem ve valutové pokladně.

Příklad 3, varianta d) směnný kurz, přepočít zůstatku pouze k rozvahovému dni

Společnost používá pro pohyby v pokladně denní kurz, pro nákup a prodej valut používá směnný kurz. Zůstatek v pokladně přeceňuje pouze k rozvahovému dni. Zaúčtování příkladu 3 v této variantě představuje tabulka 8.

Tabulka 7: pokladna v EUR, směnný kurz, přepočít pouze k rozvahovému dni

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav €	Stav Kč
3.10. Nákup 1.000 €	26,100	1.000	26.100	211.2	261	1.000	26.100
5.10. Výplata zálohy na SC	25,740	1.000	25.740	335	211.2	0	360
8.10. Úhrada faktury vydané	25,735	200	5147	211.2	311	200	5.507
11.10. Vrácení nespotřebované části zálohy	25,850	100	2585	211.2	335	300	8.092
31.12. Kurzový rozdíl KS			374,5	563	211.2		
31.12. Konečný stav	25,725					300	7.717,5

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

Nákup valut je oceněn kurzem 26,1 CZK/EUR, za který byly valuty pořízeny. Pokud by směnárna nebo banka účtovala ještě poplatek, musel by být zaúčtován zvlášť do nákladů. Účtování nákupu a prodeje je snazší o vyčíslení kurzového rozdílu, ale dochází k větší nepřesnosti ve vyčíslení zůstatku pokladny v Kč. Vliv na hospodářský výsledek je v tomto

případě ztráta 374,5 Kč, kterou z největší části vytvořil rozdíl, za který společnost nakoupila 3.10. valutu oproti kurzu ČNB platnému k uvedenému dni. Po většinu období je proto stav pokladny vyjádřený v českých korunách velice nepřesný.

Kombinace směnného kurzu a přecenění pokladny po každém pohybu by neměla smysl.

Pro účtování pokladen autor doporučuje pro společnosti s nevýznamnými pohyby a zůstatkem valutové pokladny pevný kurz, který je nejméně pracný a u těchto společností nebude mít nepřesnost přepočtu na českou korunu významný dopad na průběžné výsledky společnosti.

Pro společnosti s velkým počtem pohybů v pokladně, významnými částkami a zůstatky valutových pokladen lze doporučit metodu účtování kurzem předchozího dne s přeceněním k poslednímu dni v měsíci. Kurz předchozího dne autor doporučuje z důvodu, aby nebylo nutno čekat s účtováním až do vyhlášení denního kurzu. Zaúčtování touto metodou představuje tabulka 8.

Tabulka 8: pokladna v EUR, kurz předchozího dne, přepočtení měsíčně

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav €	Stav Kč
3.10. Nákup 1.000 €	25,790	1.000	25.790	211.2	261	1.000	25.790
5.10. Výplata zálohy na SC	25,780	1.000	25.780	335	211.2	0	10
8.10. Úhrada faktury vydané	25,740	200	5.148	211.2	311	200	5.158
11.10. Vrácení nespotřebované části zálohy	25,805	100	2.580,5	211.2	335	300	7.738,5
31.10. Kurzový rozdíl k 31.10.	25,870		22,5	211.2	663	300	7.761
30.11. Kurzový rozdíl k 30.11.	25,965		28,5	211.2	663	300	7.789,5
31.12. Kurzový rozdíl KS			72	563	211.2		
31.12. Konečný stav	25,725					300	7.717,5

Zdroj: vlastní zpracování

Při účtování pohybů byl použit kurz předchozího dne, kromě kurzu v rozvahový den. Celkový vliv na hospodářský výsledek je ztráta 21,- Kč, je tedy rozdílný než v předchozích variantách, ale v průběhu celého účetního období by teoreticky nemělo dojít k většímu rozdílu oproti variantě a) a b).

4.2 Bankovní účet

Pokud je bankovní účet v cizí měně, je možno účtovat denním kurzem, kurzem předchozího dne nebo pevným kurzem. Důsledky vybrané varianty jsou podobné jako při účtování pokladny.

Pokud je z bankovního účtu vedeného v CZK provedena úhrada nebo příjem v cizí měně, je obvykle cizí měna přepočtena kurzem deviz konkrétní banky, a navíc je sražen poplatek za cizoměnový pohyb. Podobně jako v pokladně je i v bance možné použít denní kurz nebo směnný kurz.

Příklad 4: Bankovní účet v CZK

Společnost uhradila dne 8.10.2018 z účtu vedeného v CZK fakturu za 100 EUR. Kurz ČNB 8.10. je 25,735. Kurz banky pro prodej deviz EUR je 26,30. Později byl k uhrazené faktuře vystaven dobropis na 50% slevu z ceny a 22.10. byl dodavatelem uhrazen. Kurz ČNB 22.10. je 25,84 Kč, kurz banky pro nákup deviz 25,24.

Příklad 4, varianta a) denní kurz

Zaučtování příkladu 4 metodou denního kurzu představuje tabulka č.9.

Tabulka 9: bankovní účet v CZK, denní kurz

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav Kč
1.10. Stav účtu			10.000,00			10.000,00
8.10. Úhrada faktury přijaté	25,735	100	2.573,50	321	221	7.426,50
8.10. Kurzový rozdíl			56,50	563	221	7.370,00
8.10. Poplatek za úhradu v EUR			250,00	568	221	7.120,00
22.10. Přijatá úhrada dobropisu	25,840	50	1.292,00	221	321	8.412,00
22.10. Kurzový rozdíl			30,00	563	221	8.382,00
22.10. Poplatek příchozí platba v EUR			250,00	568	221	8.132,00

Zdroj: vlastní zpracování

Pohyby v cizí měně jsou účtovány denním kurzem ČNB. Rozdíl v kurzu ČNB a kurzu banky pro prodej deviz je zaúčtován kurzovým rozdílem. Pokud banka účtuje zvlášť poplatek za platbu v cizí měně, musí být zaúčtován do nákladů. Tato metoda je poměrně pracná, protože pokud je bankovní výpis do účetnictví přenášen souborem, bude pravděpodobně každý pohyb cizí měny přenesen v kurzu banky pro prodej deviz, tedy např. úhrada faktury z 8.10. v částce 2.630, - Kč a bude nutné ho ručně rozúčtovat.

Příklad 4, varianta b) směnný kurz

Zaúčtování pohybů v cizí měně na bankovním účtu v CZK za použití směnného kurzu představuje následující tabulka.

Tabulka 11: bankovní účet v CZK, směnný kurz

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	Stav Kč
1.10. Stav účtu			10.000			10.000
8.10. Úhrada faktury přijaté	26,300	100	2.630	321	221	7.370
8.10. Poplatek za úhradu v EUR			250	568	221	7.120
22.10. Přijatá úhrada dobropisu	25,240	50	1.262	221	321	8.382
22.10. Poplatek příchozí platba v EUR			250	568	221	8.132

Zdroj: vlastní zpracování

Tato metoda je mnohem méně pracná a přehlednější pro účtování. Konečný stav banky je v obou případech shodný. Rozdíl v částkách na účtu 321 bude zaúčtován jako součást kurzového rozdílu při úhradě závazků. Vliv na hospodářský výsledek bude tedy v obou případech shodný.

4.3 Faktura v cizí měně tuzemská

Fakturace v eurech na tuzemských fakturách již není žádnou výjimkou. Na několika příkladech bude vyzkoušeno, jak volba metody přepočtu ovlivní hospodářský výsledek a pracnost zaúčtování. Vzhledem k tomu, že většina společností je plátcem DPH, bude přihlédnuto k tomu, aby přepočet kurzu pro účely účetnictví a pro výpočet DPH byly shodné.

4.3.1 Faktura tuzemská dodavatel

Dodavatel je povinen uvést na faktuře částku DPH v českých korunách. Je lépe uvést i základ daně, tím se sníží riziko, že dodavatel a odběratel uvedou v kontrolním hlášení DPH rozdílnou částku.

Příklad 5: Tuzemská faktura vydaná

Společnost dodala 20.12.2018 zboží za 3000,- €. 21.12. 2018 byla vystavena faktura a 7.1.2019 byla faktura uhrazena. Společnost používá denní kurz, den uskutečnění účetního případu je den dodání zboží. Zaúčtování případu a rekapitulaci DPH faktury vydané předvádí další dvě tabulky.

Tabulka 12: FV tuzemská, denní kurz

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
20.12.2018 Faktura vydaná za zboží	25,760	3.630	93.508,80	311	
	25,760	3.000	77.280,00		604
	25,760		16.228,80		343
31.12.2018 Kurzový rozdíl pohledávky	25,725		127,50	563	311
07.01.2019 Přijetí úhrady za fakturu	25,575	3.630	92.837,25	221	311
07.01.2019 Kurzový rozdíl			544,05	563	311

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 13: FV tuzemská, příklad 5, rekapitulace DPH

Sazba daně	Základ daně	DPH	Celkem
21%	77.280,00 Kč	16.228,80 Kč	

Zdroj: vlastní zpracování

Přestože kurz ČNB 21.12. je 25,855 musí být použit kurz dne dodání zboží, tedy 20.12. teoreticky zákon dovoluje pro účely uskutečnění účetního případy použít kurz dne vystavení faktury, ale ten by pak byl odlišný od kurzu DUZP a práci by to velice komplikovalo.

Příklad 6: Tuzemská FV se zálohou vydaná

Společnost obdržela 13.12.2018 zálohu na zboží v částce 2420,- €. Zboží v hodnotě 3.000,- € dodala 20.12.2018. Dne 21.12. 2018 byla vystavena faktura a 7.1.2019 byla tato faktura uhrazena.

Dodavatel je povinen vystavit daňový doklad v českých korunách na přijatou zálohu s DUZP v den přijetí zálohy. K přepočtu cizí měny použije kurz, který používá v účetnictví. Rekapitulaci DPH na dokladu k přijaté záloze představuje následující tabulka:

Tabulka 14: Daňový doklad k přijaté záloze, příklad 6

Sazba daně	Základ	DPH	Celkem
21 %	51.660,00 Kč	10.848,60 Kč	
			2.420,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle Kout a Líbal, 2017

Ohledně zaúčtování zálohy na realizační faktuře jsou tu tři možnosti, jak uvádí Beránek:

- účtovat o kurzovém rozdílu zaplacené zálohy
- účtovat o kurzovém rozdílu zbývajících částí
- neúčtovat žádný rozdíl, účtovat o kurzovém rozdílu až při uzávěrce (Beránek, 2017)

Příklad 6, varianta a) denní kurz, kurzový rozdíl k zaplacené záloze

Společnost používá denní kurz, DUÚP je den dodání zboží a zálohu na realizační fakturu zúčtuje s kurzovým rozdílem k přijaté záloze. Pro názornost bude předvedeno zaúčtování případu a rekapitulace DPH realizační faktury v tabulkách 15 a 16.

Tabulka 15: Tuzemská FV se zálohou, denní kurz, kurzový rozdíl k záloze

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
13.12.2018	Přijata záloha	25,830	2.420	62.508,60	221 324.1
				10.848,60	324.2 343
20.12.2018	Faktura vydaná za zboží	25,760	3.630	93.508,80	311
	Tržba za zboží		3.000	77.280,00	604
	Zúčtování zálohy	25,760	2.420	62.339,20	324.1 311
	Odúčtování odvedené DPH			10.848,60	343 324,2
	DPH neuhrazené části			5.409,60	343
	Kurzový rozdíl zálohy			169,40	324.1 663
31.12.2018	Kurzový rozdíl pohledávky			42,35	563 311
31.12.2018	Konečný stav 311	25,725	1.210	31.127,25	
07.01.2019	Přijetí úhrady za fakturu	25,575	1.210	30.945,75	221 311
07.01.2019	Kurzový rozdíl			181,50	563 311

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

Tabulka 16: Tuzemská FV, rekapitulace DPH, příklad 6

Sazba daně	Základ	DPH	Celkem
21 %	25.760,00 Kč	5.409,60 Kč	1.210,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle Kout a Líbal, 2017

O zálohové faktuře se neúčtuje, účtována je až přijatá platba. Přestože je faktura vystavena 21.12., den uskutečnění účetního případu je pro společnost den dodání zboží, tedy 20.12. a pro přepočítání cizí měny na faktuře je použit kurz 20.12. Záloha je odečtena kurzem faktury a rozdíl mezi původní částkou zálohy je doúčtován kurzovým rozdílem. Pokud by byla použita k zaúčtování zálohy varianta b), záloha na realizační faktuře by byla odúčtována v původní hodnotě 62.508,60 Kč. Tím by vzniknul rozdíl na neuhrazené části faktury, který by byl zaúčtován jako kurzový rozdíl. Obě metody jsou velice podobné a vliv na hospodářský výsledek je shodný. Výběr mezi variantou a) nebo b) neovlivní ani pracnost ani výsledek hospodaření. Pokud by byla použita varianta c), záloha by byla odúčtována opět v původní hodnotě. Kurzový rozdíl by byl zaúčtován až při úhradě faktury nebo uzávěrce. Vliv na hospodářský výsledek se shodný s předchozími variantami.

Příklad 6, varianta b) pevný kurz, kurzový rozdíl se neučtuje

Společnost používá pevný kurz, DUÚP je den dodání zboží a zálohu na realizační fakturu zúčtuje s kurzovým rozdílem k přijaté záloze. Pro pohyby uvedené v příkladu platí kurz ČNB k 1.10.2018 25,765 CZK/EUR a kurz ČNB platný k 1.1.2019. Vzhledem k tomu, že ve svátek se kurzy nevyhlašují, platí tedy kurz vyhlášený 31.12.2018, který je zároveň i rozvahovým kurzem. Zaúčtování bude pro názornost předvedeno v tabulce 17.

Tabulka 17: Tuzemská FV se zálohou, pevný kurz

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	
13.12.2018	Přijata záloha	25,765	2.420	62.351,30	221	324.1
				10.821,30	324.2	343
21.12.2018	Faktura vydaná za zboží	25,765	3.630	93.526,95	311	
	Tržba za zboží		3.000	77.295,00		604
	Zúčtování zálohy	25,765	2.420	62.351,30	324.1	311
	Odúčtování odvedené DPH			10.821,30		324,2
	DPH neuhrazené části			5.410,65		343
31.12.2018	Kurzový rozdíl pohledávky			48,40	563	311
31.12.2018	Konečný stav 311	25,725	1.210	31.127,25		
07.01.2019	Přijetí úhrady za fakturu	25,725	1.210	31.127,25	221	311

Zdroj: vlastní zpracování

Použití pevného kurzu velice zjednodušilo práci s vyúčtováním zálohy. Hodnota pohledávky 1210,- € je v rozvahový den shodná s metodou použití denního kurzu. K nepřesnosti dochází pouze v období mezi uzávěrkami. Daň z přidané hodnoty byla vypočítána z hodnoty plnění kurzem platným pro plátce ke dni vzniku povinnosti přiznat uskutečnění plnění, v souladu s § 4 odst. 5 zákona o DPH

Příklad 7: Tuzemská faktura se zálohou, faktura vystavena v následujícím období

Společnost obdržela 13.12.2018 zálohu na zboží v částce 2.420,- €. Na přijatou zálohu vystavila daňový doklad zobrazený v tabulce 14. Zboží v hodnotě 3.000,- € dodala 5.1.2019. tento den vystavila i fakturu, která byla uhrazena 7.1.2019.

Společnost používá denní kurz a pro odúčtování záloh metodu kurzového rozdílu zálohy.

Dle českých účetních předpisů je záloha přijatá považována za závazek k odběrateli a musí být v rozvahový den přeceněna.

Tabulka 18: Tuzemská FV se zálohou přijatou v předchozím období

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	
13.12.2018	Přijata záloha	25,830	2.420	62.508,6	221	324.1
				10.848,6	324.2	343
31.12.2018	Kurzový rozdíl zálohy	25,725	2.420	254,1	324.1	663
31.12.2018	Konečný stav 324.1	25,725	2.420	62.254,5		
05.01.2019	Faktura vydaná za zboží	25,650	3.630	93.109,5	311	
	Tržba za zboží	25,650	3.000	76.950		604
	Zúčtování zálohy	25,650	2.420	62.073	324.1	311
	Odúčtování odvedené DPH			10.848,6	343	324,2
	DPH neuhrazené části			5.386,5		343
	Kurzový rozdíl zálohy			181,5	324.1	663
07.01.2019	Přijetí úhrady za fakturu	25,575	1.210	30.945,75	221	311
07.01.2019	Kurzový rozdíl			90,75	563	311

Zdroj: vlastní zpracování

Přijatá záloha byla 31.12.2018 přeceněna kurzem rozvahového dne na částku 62.254,50 Kč. Při vystavení faktury je zaúčtován rozdíl mezi touto částkou a částkou zálohy přepočtenou kurzem dne dodání zboží.

Příklad 7, varianta b) Tuzemská faktura se zálohou, faktura vystavena v následujícím období dle IFRS

Pokud bude příklad 7 zaúčtován dle IFRS, dojde k značným rozdílům. IFRS zahrnuje zálohy do tzv. nemonetárních položek a obdržené zálohy již nepřeceňuje.

Zaúčtování příkladu 7 dle IFRS představuje tabulka 19. Společnost používá jako funkční měnu CZK.

Tabulka 19: Tuzemská FV se zálohou vystavená v následujícím období dle IFRS

	Kurz	EUR	Kč
13.12.2018	Banka/ Zálohy přijaté	25,830	2.420
	Záloha DPH / DPH		10.848,60
31.12.2018	Konečný stav Zálohy přijaté		2.420
			62.508,60
05.01.2019	Pohledávky	25,650	3.630
	Tržby za zboží		3.000
	Zálohy přijaté/pohledávky	25,650	2.420
	DPH /Záloha DPH		10.848,60
	DPH neuhrazené části		5.386,50
	Pohledávky / gains		435,60
07.01.2019	Banka / Pohledávky	25,575	1.210
07.01.2019	Looses / Pohledávky		90,75

Zdroj: vlastní zpracování

Na rozdíl od českých zákonů, IFRS zálohy k rozvahovému dni nepřeceňují. Tržba za zboží je kalkulována z hodnoty přijaté zálohy bez DPH a základu daně realizační faktury ($2.000 * 25,83 + (3000 - 2000) * 25,65 = 77.310$, - Kč)

Pro nastavení dne uskutečnění účetního případu faktur tuzemských vydaných je jednoznačně vhodnější použít den dodání zboží. Pro menší společnosti je vhodné použít pevný kurz, který očividně zjednoduší práci se zaúčtováním záloh.

4.3.2 Faktura tuzemská odběratel

Odběratel může jako den uskutečnění účetního případu použít den přijetí zboží nebo den přijetí faktury. Pro účely DPH musí vždy použít údaje uvedené na daňovém dokladu dodavatele v českých korunách.

Na příkladu 8 bude vyzkoušeno, která z obou možností je pro praxi vhodnější.

Příklad 8: Tuzemská faktura přijatá

Společnost přijala 20.12.2018 zboží za 3.000,- €. 21.12. 2018 byla vystavena faktura a 22.12. ji společnost přijala. 4.1.2019 byla faktura uhrazena.

Příklad 8, varianta a) FP tuzemská, denní kurz, DUÚP je den přijetí faktury

Společnost používá denní kurz, den přijetí faktury považuje za den uskutečnění účetního případu v souladu s ČÚS č.001. Rekapitulaci DPH přijaté faktury a zaúčtování případu přibližují dvě další tabulky.

Tabulka 20: Tuzemská FP, rekapitulace DPH

Sazba daně	Základ	DPH	Celkem
21 %	77.280,00 Kč	16.228,80 Kč	3.630,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 21: Tuzemská FP, denní kurz, DUÚP je den přijetí faktury

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
22.12.2018 Faktura přijatá za zboží	25,855	3.630	93.853,65		321
		3.000	77.624,85	131	
			16.228,80	343	
31.12.2018 Kurzový rozdíl závazku			471,90	321	663
31.12.2018 Konečný stav 321	25,725	3.630	93.381,75		
04.01.2019 Úhrada faktury	25,650	3.630	93.109,50	321	221
04.01.2019 Kurzový rozdíl			272,25	321	663

Zdroj: vlastní zpracování dle Kout a Líbal, 2017

DPH je uplatněno v částce, kterou dodavatel uvedl na daňovém dokladu. Cena pořízení zboží je dána rozdílem mezi celkovou hodnotou závazku včetně DPH a uplatněnou DPH. $(93.853,65 - 16.228,80 = 77.624,85$ Kč. Společnost může ocenit a systémově naskladnit zboží až po obdržení faktury. To by mohlo způsobit problémy s evidencí skladu.

Příklad 8, varianta b) FP tuzemská, kurz předchozího dne, DUÚP je den dodání zboží

Společnost používá kurz předchozího dne, den uskutečnění účetního případu je den dodání zboží. Rekapitulace DPH přijaté faktury je shodná s variantou a). Zaúčtování případu představuje tabulka 22.

Tabulka 22: Tuzemská FP, kurz předchozího dne, DUÚP je den dodání zboží

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
20.12.2018 Dodání zboží	25,760	3.000	77.280,00	132	131
20.12.2018 Faktura přijatá za zboží	25,760	3.630	93.508,80		321
Pořízení zboží			77.280,00	131	
DPH			16.228,80	343	
31.12.2018 Kurzový rozdíl závazku	25,725		127,05	321	663
31.12.2018 Konečný stav 321	25,725	3.630	93.381,75		
04.01.2019 Úhrada faktury	25,680	3.630	93.218,40	321	221
04.01.2019 Kurzový rozdíl			163,35	321	663

Zdroj: vlastní zpracování dle Kout a Líbal, 2017

Platný kurz pro den dodání zboží je 25,76 CZK/EUR, a přestože ke dni přijetí faktury je kurz 25,855 je faktura zaúčtována kurzem dne přijetí zboží. Částka uplatněné daně musí souhlasit s částkou uvedenou na faktuře. V tomto případě je daň kalkulována u dodavatele i odběratele shodným kurzem, pokud by byl kurz rozdílný, bylo by nutno rozdíl zaúčtovat kurzovým rozdílem proti závazku.

Hodnotu pořízeného zboží upravit nelze, protože kurzové rozdíly se v souladu s § 49 vyhlášky č.500/2002 Sb. nesmí stát součástí pořizovací ceny zásob (Müllerová, 2016, s.87).

Příklad 9: Faktura tuzemská přijatá se zálohou

Případ uvedený v příkladu 6 bude posouzen ze strany odběratele

Společnost uhradila 12.12.2018 zálohu na zboží v částce 2.420, - €. Zboží v hodnotě 3.000, - € přijala 20.12.2018. Dne 22.12.2018 obdržela fakturu vystavenou 21.12.2018 Dne 4.1.2019 tuto fakturu uhradila.

Společnost používá pro účtování cizoměnových faktur denní kurz, DUÚP je den dodání zboží.

Dodavatel vystavil na přijatou platbu daňový doklad s částkou daně 10.848,60 Kč a realizační fakturu s částkou daně 5.409,60 Kč.

Zaúčtování je pro názornost předvedeno v tabulce 23.

Tabulka 23: Tuzemská FP se zálohou, denní kurz, DUÚP je den dodání zboží

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
12.12.2018	Uhrazena záloha	25,865	2.420	62.593,30	153.1	221
	Přijatý daňový doklad			10.848,60	343	153.2
20.12.2018	Faktura přijatá za zboží	25,760	3.630	93.508,80		321
	Pořízení zboží		3.000	77.250,60	131	
	Zúčtování zálohy		2.420	62.593,30	321	153.1
	Odúčtování uplatněné DPH			10.848,60	153.2	
	DPH neuhrazené části			5.409,60	343	
	Kurzový rozdíl			254,10	563	321
31.12.2018	Kurzový rozdíl závazku			42,35	321	663
31.12.2018	Konečný stav 321	25,725	1.210	31.127,25		
04.01.2019	Úhrady faktury	25,650	1.210	31.036,50	321	221
04.01.2019	Kurzový rozdíl			90,75	321	663

Zdroj: vlastní zpracování

Faktura byla oceněna kurzem dne přijetí zboží 20.12.2018. Hodnota přijatého zboží byla zkalkulována jako rozdíl mezi celkovou hodnotou závazku včetně DPH a uplatněnou DPH. $(93.508,80 - 10.848,60 - 5.409,6 = 77.250,60$ Kč. Závazek byl snížen o uhrazenou zálohu 2.420, - € přepočtenou kurzem zálohy. Vzniklý rozdíl byl zaúčtován kurzovým rozdílem. DPH bylo uplatněno přesně v částkách uvedených na daňových dokladech vystavených dodavatelem. Pokud se faktura od dodavatele opozdí a zboží je nutno naskladnit, nelze kalkulovat přesnou cenu zboží, protože není známa částka daně realizační faktury. Případný rozdíl, který tím může na pořizovací ceně zboží vzniknout bude zaúčtován jako oceňovací rozdíl na účet 548 Ostatní provozní náklady.

4.4 Faktura v cizí měně EU

4.4.1 Dodání zboží do EU

Při dodání do EU se je možno použít jako den uskutečnění účetního případu den dodání zboží nebo den vystavení faktury, jak uvádí standart č. 001. Den přepočtu DPH je přitom den vystavení daňového dokladu.

Pokud byla přijata záloha před dnem dodání zboží, postupuje plátce v souladu s §22 zákona o DPH a na přijatou platbu doklad nevystavuje ani nepřiznává daň (Krátký, 2019).

To neplatí, pokud jde o zboží, které není osvobozeným plněním, pak by den přijetí zálohy byl dnem uskutečnění plnění. (Kuneš, 2018)

Z důvodu usnadnění práce je vhodné sjednotit kurz pro účetnictví i pro kalkulaci DPH a považovat v účetnictví den vystavení faktury jako DUÚP dle ČÚS 001.

4.4.2 Pořízení zboží z EU

Při pořízení zboží z EU nastává poměrně složitá situace, pokud jde o snahu sjednotit kurz dne uskutečnění účetního případu a kurz, kterým přepočítáme cizí měnu pro účely DPH.

Jak bylo uvedeno výše, DUÚP je den splnění dodávky, tedy přijetí zboží nebo lze u odběratele použít den přijetí faktury.

Naopak pro účely DPH je nutno fakturovanou částku v cizí měně přepočíst vždy kurzem dne vystavení faktury. Přitom jde o kurz platný pro danou účetní jednotku, ať už denní nebo pevný.

Jedinou možností, jak by mohly oba kurzy být shodné je použít pro účetnictví den přijetí faktury a s dodavatelem dohodnout, aby fakturu poslal emailem v den jejího vystavení, nebo aby fakturu vystavil v den dodání zboží. Z osobní zkušenosti autora, je snazší dohodnout poslání faktury v den jejího vystavení. Uvedené možnosti budou porovnány na příkladu 10.

Příklad 10: FP za zboží z EU se zálohou

Společnost uhradila 12.12. zálohu na zboží, 14.12. bylo zboží dodáno.

Příklad 10, varianta a) FP za zboží z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury

Faktura byla vystavena 21.12. a tento den ji společnost obdržela. Společnost používá pro přepočítání cizích měn kurz předchozího dne a DUÚP faktury přijaté z EU je den přijetí faktury. Společnost obchoduje s rychloobrátkovým zbožím, zboží musí být systémově naskladněno, a proto i oceněno v den jeho fyzického dodání. Zaúčtování případu přiblíží následující tabulka.

Tabulka 24: FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
12.12.2018 Uhrazená záloha	25,845	2000	51.690	153	221
14.12.2018 Příjem zboží	25,830	3000	77.490	132	131
21.12.2018 Přijatá faktura za zboží	25,760	3000	77.280	131	321
Zúčtování zálohy		2000	51.690	321	153
Oceňovací odchylka zb.			210	131	548
Kurzový rozdíl			170	563	321

Zdroj: vlastní zpracování

Zboží je oceněno v den jeho přijetí aktuálním kurzem. Protože kurz ke dni uskutečnění účetního případu, tedy přijetí faktury je jiný, vzniká v ocenění zboží rozdíl, který je zaúčtován na účet 548 Ostatní provozní náklady. Tyto oceňovací odchylky je vhodné sledovat analyticky.

Jejich rozpouštění je nutno upravit tak, aby nedocházelo k významným rozdílům v ocenění zásob k rozvahovému dni (Louša, 2012).

Protože společnost obdržela fakturu v den jejího vystavení, bude kurz pro účetnictví i pro kalkulaci DPH shodný a základ daně je tedy 77.280, - Kč

Příklad 10, varianta b) FP za zboží z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury, 2

Faktura byla vystavena již 19.12., ale společnost ji obdržela až 21.12. Společnost používá pro přepočítání cizích měn kurz předchozího dne a DUÚP faktury přijaté z EU je den přijetí faktury.

Účtování bude shodné s předchozí variantou. Pro účely DPH bude částka cizí měny přepočtena kurzem dne vystavení faktury 19.12., tedy 25,755 CZK/EUR a základ daně je tedy 77.265, - Kč

Příklad 10, varianta c) FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury, pevný kurz

Faktura byla vystavena již 19.12., ale společnost ji obdržela až 21. 12. Společnost používá pro přepočet cizích měn pevný kurz. DUÚP faktury přijaté z EU je den přijetí faktury. Zaúčtování případu přiblíží následující tabulka. Kurz pro prosinec 2018 je 25,955 CZK/EUR

Tabulka 25: FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury, pevný kurz

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
12.12.2018	Uhrazená záloha	25,955	2.000	51.910	153	221
14.12.2018	Příjem zboží	25,955	3.000	77.865	132	131
21.12.2018	Přijátá faktura za zboží	25,955	3.000	77.865	131	321
	Zúčtování zálohy		2.000	51.910	321	153

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost se použitím pevného kurzu vyhnula problému oceněním zboží při jeho příjmu, doúčtování kurzového rozdílu při zaúčtování zálohy a také problému s rozdílem kurzu v účetnictví a kurzem pro kalkulaci DPH.

Příklad 10, varianta d) FP za zboží z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí zboží

Společnost používá pro ocenění faktur kurz předchozího dne, DUÚP je den přijetí zboží. Faktura byla vystavena i přijata 21.12.2018 Zaúčtování představuje tabulka 26.

Tabulka 26: FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí zboží, kurz předchozího dne

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
12.12.2018	Uhrazená záloha	25,845	2.000	51.690	153	221
14.12.2018	Příjem zboží	25,830	3.000	77.490	132	131
14.12.2018	Přijátá faktura za zboží	25,830	3.000	77.490	131	321
	Zúčtování zálohy		2.000	51.690	321	153
	Kurzový rozdíl záloha			30	563	321

Zdroj: vlastní zpracování

Pro ocenění zboží a zaúčtování faktury byl použit kurz dodání zboží, tedy 14.12.2018. Společnost se tím vyhnula oceňovacímu rozdílu zboží. Z pohledu DPH bude nutno fakturu přepočíst kurzem jejího vystavení, tedy 25,76 CZK/EUR a základ daně bude 77.280, - Kč.

Příklad 11: Faktura přijatá za zboží z EU se zálohou, záloha v závěrce

Společnost uhradila 12.12.2018 zálohu na zboží. Zboží přijala 4.1.2019, faktura byla vystavena 18.1.2019 a tento den ji společnost také obdržela. Společnost používá kurz předchozího dne a DUÚP je den dodání zboží. Následující tabulka představuje zaúčtování případu.

Tabulka 27: FP z EU se zálohou před závěrkou, DUÚP je den přijetí zboží, kurz předchozího dne

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
12.12.2018 Uhrazená záloha	25,845	2.000	51.690	153	221
31.12.2018 Kurzový rozdíl zálohy		2.000	240	563	153
31.12.2018 Stav účtu uhrazené zálohy	25,725	2.000	51.450		
04.01.2019 Příjem zboží	25,680	3.000	77.040	132	131
04.01.2019 Přijatá faktura za zboží	25,680	3.000	77.040	131	321
Zúčtování zálohy		2.000	51.450	321	153
Kurzový rozdíl záloha			90	563	321

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

Uhrazená záloha je dle českých právních předpisů v současné době většinou považována za pohledávku, a proto musí být v rozvahový den přeceněna. Z pohledu DPH bude nutno fakturu přepočíst kurzem jejího vystavení, tedy 25,535 CZK/EUR a základ daně bude 76.605, - Kč.

Příklad 12: Faktura přijatá za zboží z EU se zálohou, vystavená v příštím období

Společnost uhradila 12.12.2018 zálohu na zboží, 21.12.2018 zboží přijala, finální faktura byla vystavena až 4.1.2019 a tento den ji společnost také obdržela. Společnost používá kurz předchozího dne, za DUÚP považuje den přijetí faktury. Příjem zboží je v den jeho přijetí oceněn aktuálním kurzem a poté ke dni přijetí faktury přeceněn oceňovacím rozdílem. Zaúčtování představuje tabulka 28.

Tabulka 28: FP z EU se zálohou, vystavená v příštím období, DUÚP je den přijetí faktury, kurz předchozího dne

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
12.12.2018	Uhrazená záloha	25,845	2.000	51.690	153	221
21.12.2018	Příjem zboží	25,760	3.000	77.280	132	131
31.12.2018	Kurzový rozdíl zálohy		2.000	240	563	153
31.12.2018	Reklasifikace pořízení zboží		3.000	77.280	131	389
	Kurz. rozdíl dohadné pol.			105	389	663
31.12.2018	Stav účtu uhrazené zálohy	25,725	2.000	51.450	153	
31.12.2018	Stav účtu dohadné pol. pas.	25,725	3.000	77.175		389
04.01.2019	Přijatá faktura za zboží	25,680	3.000	77.040	131	321
	Zúčtování zálohy		2.000	51.450	321	153
	Kurzový rozdíl záloha			90	563	321
	Zrušení dohadné položky			77.175	389	131
	Oceňovací rozdíl zboží			135	131	548

Zdroj: vlastní zpracování

Záloha na zboží byla v uzávěrce přepočítána rozvahovým kurzem. Účet Pořízení zboží nesmí mít ve chvíli uzávěrky zůstatek, ale dodavatel fakturu dosud nevystavil. Zůstatek na účtu 131 bude proto zaúčtován na účet časového rozlišení. Protože není znám den uskutečnění případu, tedy den, kdy bude faktura přijata, ani přesnou částku, půjde o dohadnou položku.

Je otázkou, zda dohadná položka má být evidována v cizí měně a zda má být přeceněna k rozvahovému dni.

Dle interpretace NUR 1-18, je dohadná položka v cizí měně, odhadnutou výší cizoměnového závazku nebo pohledávky.

K datu účetní závěrky, se při stanovení korunové výše cizoměnové dohadné položky vychází z odhadu cizoměnové částky a rozvahového kurzu. Vznikající rozdíly se účtují proti stejným účtům, jako v případě „běžných“ cizoměnových závazků a pohledávek. (NUR I-18)

Nastavení metod přepočtu faktur přijatých z EU velice záleží na druhu zboží, které je pořizováno a typu společnosti.

4.4.3 Pořízení služby z EU

Pro pořízení služby platí jiná pravidla než pro pořízení zboží.

Pro účely účetnictví bude den uskutečnění účetního případu považován skutečný den dodání, či dokončení služby nebo den přijetí faktury. Pro účely DPH je DUZP den vystavení faktury nebo den úhrady, pokud došlo k zaplacení před vystavením faktury (Beránek, 2017, s.20)

Příklad 13: přijetí služby z EU

Společnost uhradila zálohu na dopravu zboží zákazníkovi 200,- €. zboží bylo dopraveno 20.12., faktura za dopravu byla vystavena 21.12. a tento den byla i přijata.

Příklad 13, varianta a) FP za službu z EU, DUÚP je den přijetí faktury, denní kurz

Společnost používá denní kurz, DUÚP je den přijetí faktury. Zálohy společnost účtuje metodou kurzového rozdílu nezaplacené části faktury. Pro názornost zaúčtování představuje následující tabulka:

Tabulka 29: FP z EU za službu se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury, denní kurz

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
03.12.2018	Úhrada zálohy na dopravu	25,920	200	5.184,00	314	221
21.12.2018	Faktura – doprava zboží	25,855	300	7.756,50	518	321
	Zúčtování zálohy		200	5.184,00	221	314
	Kurzový rozdíl zálohy			13,00	563	321

Zdroj: vlastní zpracování

Cena dopravy byla oceněna kurzem dne přijetí faktury. V přiznání DPH uvede společnost přijetí služby z EU ke dni 3.12.2018, daňový základ 5.184,- Kč a dále ke dni 21.12.2018 za 2.585,5 Kč. Částka byla zkalkulována jako součin doplatku 100,- € a kurzu dne vystavení faktury 25,855 Kč.

Příklad 13, varianta b) FP za službu z EU, DUÚP je den přijetí služby, denní kurz

Společnost používá denní kurz, DUÚP je den poskytnutí služby. Zálohy společnost účtuje metodou kurzového rozdílu zaplacené části faktury. Zaúčtování představuje následující tabulka:

Tabulka 30: FP z EU za službu se zálohou, DUÚP je den přijetí služby, denní kurz

		Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
03.12.2018	Úhrada zálohy na dopravu	25,920	200	5.184	314	221
20.12.2018	Faktura – doprava zboží	25,760	300	7.728	518	321
	Zúčtování zálohy		200	5.152	221	314
	Kurzový rozdíl zálohy			32	563	314

Zdroj: vlastní zpracování

Cena služby se mírně liší od předchozí varianty. DPH bude přiznáno ve stejných částkách jako předchozí příklad.

Obě varianty jsou velice podobné, praktičtější je použití dne přijetí faktury, jako DUÚP, pokud bude shodný se dnem jejího vystavení.

4.5 Záloha na pořízení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje podle Zákona o účetnictví § 25a) pořizovacími cenami, DHM vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady a DHM bezplatně nabytý reprodukční pořizovací cenou. V posledních dvou případech bude DHM oceněn v CZK a kurzové rozdíly se ho tedy netýkají. Dále bude popsán jen případ ocenění pořizovacími cenami.

Položky, které se stávají součástí ocenění dlouhodobého majetku stanoví § 47 Vyhlášky 500/2002. Tento paragraf uvádí také výčet položek, které nikdy nejsou součástí ocenění a mezi nimi jmenuje kurzové rozdíly.

Pokud jde o zálohy na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně, není jejich přepočtení nikde v zákoně přímo řešen.

Je tedy otázkou, zda cizoměnové zálohy:

- a) považovat za pohledávku a přepočítávat je s dopadem do výsledku hospodaření
- b) považovat zálohy za majetek, nepřepočítávat a vykazovat v historicky přepočtené částce (Vašek, 2007)

V tomto případě je pohled českých předpisů pro účetnictví a přístup IFRS velice odlišný.

České předpisy považují zálohy za pohledávku, na rozdíl od IFRS, které zálohu považují za nemonetární položku a k rozvahovému dni ji již nepřeceňují. Nejlépe bude problém přiblížit na příkladu.

Příklad 14: Dlouhodobý hmotný majetek pořízený z EU

Společnost obdržela 1.12.2018 zálohovou fakturu na 60.000, - € za balicí stroj objednaný v Německu. Společnost zálohu uhradila 5.12.2018. Balicí stroj byl 24.1.2019 dodán a 28.1.2019 byla vystavena faktura na celkovou částku za stroj 100.000, - €. Dopravu uhradil dodavatel a žádné další náklady související s pořízením stroje nebyly.

V následujících dvou tabulkách bude přiblíženo zaúčtování případu podle českých předpisů a podle IFRS. Od DPH bude odhlédnuto, protože bylo dostatečně přiblíženo v kapitole Pořízení zboží z EU. Společnost používá kurz předchozího dne a DUÚP je den dodání zboží. Pro účtování dle IFRS používá společnost jako funkční měnu českou korunu.

Tabulka 31: Pořízení DHM dle českých předpisů

	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL	
01.12.2018	Zálohová faktura na stroj		60.000			
05.12.2018	Úhrada zálohy na DHM	25,900	60.000	1.554.000	052	221.2
31.12.2018	Kurzový rozdíl účet 052			10.500	563	052
31.12.2018	Stav účtu zálohy na DHM	25,725	60.000	1.543.500		
24.01.2019	Faktura za balicí stroj	25,695	100.000	2.569.500	042	321
24.01.2019	Odečet zálohy		60.000	1.543.500	321	052
	Zařazení do používání			2.569.500	022	042

Zdroj: vlastní zpracování

Zálohová faktura nevstupuje do ocenění. Záloha na stroj byla k rozvahovému dni přepočtena závěrkovým kurzem. Pořizovací cena balicí stroje, vycházející z kurzu platného ke dni jeho dodání 25,695 CZK/EUR, je 2.569.500, - Kč

Tabulka 32: Pořízení DHM podle IFRS

	Kurz	EUR	Kč	
01.12.2018	Zálohová faktura na stroj		60.000	
05.12.2018	Úhrada zálohy na DHM/ Bankovní účet	25,900	60.000	1.554.000
31.12.2018	Stav účtu zálohy na DHM		60.000	1.554.000
24.01.2019	Pořízení DHM / Dodavatelé	25,695	100.000	2.569.500
24.01.2019	Dodavatelé / Zálohy na DHM		60.000	1.554.000
24.01.2019	Pořízení DHM / gains			12.300
	Zařazení do používání			2.581.800

Zdroj: vlastní zpracování

Ani v účetnictví podle IFRS zálohová faktura nemusí vstupovat do ocenění přímo. Hodnota zálohy v závěrečné zůstatku zůstává v hodnotě zaúčtované v den jejího prvního zaúčtování. Pořizovací

cena majetku je součtem hodnot uhrazených záloh a realizační faktury $60.000 * 25,9 + 40.000 * 25,695 = 2.581,800,-$ Kč Rozdíl oproti české verzi je 12.300,- Kč

4.6 Zahraniční služební cesta

Dle názoru autora bývají zahraniční služební cesty u zaměstnanců velice oblíbené, protože průměrná náhrada většině zaměstnanců bohatě pokryje náklady na stravování v zahraničí a je tak přilepšením ke mzdě. Princip výpočtu a zaúčtování cestovních náhrad bude ilustrován na několika příkladech.

Příklad 15 – Zahraniční služební cesta

Společnost vyslala svého zaměstnance na veletrh do Düsseldorfu. Bude cestovat služebním automobilem, nocleh včetně snídaně je zaplacen zálohovou fakturou. Společnost poskytuje zaměstnancům náhradu stravného ve výši 100% základní sazby. Průběh cesty, rozpis stravného a vyúčtování služební cesty znázorňují následující tabulky.

Tabulka 33: Průběh služební cesty

Datum	Čas	Místo
09.10.2018	9:00	Začátek cesty, Praha
	11:00	Petrovice – přejezd hranice DE
	19:00	Příjezd do Düsseldorfu
10.10.2018		Návštěva veletrhu
11.10.2018		Návštěva veletrhu
12.10.2018	9:00	Odjezd z Düsseldorfu
	16:00	Rozvadov – přejezd hranice do ČR
	21:00	Praha

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 34: Rozpis stravného

Datum	Čas	Místo	Kč	EUR
09.10.2018	ČR	2 hodiny – neposkytuje se		
09.10.2018	DE	13 hodin		30,00 €
10.10.2018	DE	24 hodin, 1x poskytnuté jídlo		33,75 €
11.10.2018	DE	24 hodin, 2x poskytnuté jídlo		22,50 €
12.10.2018	DE	16 hodin, 1x poskytnuté jídlo		19,50 €
12.10.2018	ČR	5 hodin	78,00 Kč	
Celkem			78,00 Kč	105,75 €

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 35: Vyúčtování služební cesty

Řádek	Datum	Text	Kč	EUR
1.	09.10.2018	PHM		54,70 €
2.	10.10.2018	Parkovné		15,00 €
3.	10.10.2018	Vstupné na veletrh (na dva dny)		90,00 €
4.	11.10.2018	Parkovné		15,00 €
5.	11.10.2018	Večeře s obchodními partnery		83,00 €
6.	12.10.2018	Úhrada spotřebovaných nápojů na pokoji		45,00 €
7.	12.10.2018	PHM		56,55 €
8.	12.10.2018	PHM	1 300 Kč	
9.		Stravné	78 Kč	105,75 €
Celkem			1 378 Kč	420,00 €
Poskytnutá záloha				-550,00 €
Doplatit / vrátit			1 378 Kč	-130,00 €

Zdroj: vlastní zpracování

Položka ř.6 není v součtu zahrnuta, protože se jedná o osobní spotřebu. Zaměstnanec vrací nespotřebovanou část zálohy 130,- € a zároveň má nárok na náhradu 1378,- Kč.

Příklad 15, varianta a) SC, záloha vrácena v EUR, kurz předchozího dne

Společnost používá pro všechny případy přepočtu kurz předchozího dne a pro okamžik uskutečnění služební cesty, den ukončení cesty. Zaměstnanec dostal 4.10.2018 zálohu na výdaje i na stravné v částce 550 €.

Tabulka 36: Zahraniční SC, kurz předchozího dne, záloha vrácena v EUR

Řádek	Datum	Text	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
1	04.10.2018	Záloha na SC zaměstnanci	25,780	550,00	14.179,00	335	211.2
2	09.10.2018	Nákup PHM DE	25,735	54,70	1.407,70	501	335
3	11.10.2018	Večeře s obch. partnery	25,805	83,00	2.141,82	513	335
4	12.10.2018	Nákup PHM DE	25,850	56,55	1.461,82	501	335
5	12.10.2018	Nákup PHM ČR			1.300	501	333
6	12.10.2018	Vyúčtování služ cesty EUR	25,850	225,75	5.835,64	512	335
7	12.10.2018	Vyúčtování služ cesty Kč			78,00	512	333
8	15.10.2018	PPD vyrovnání EUR	25,775	130,00	3.350,75	211.2	335
9	15.10.2018	VPD vyrovnání Kč			1.378,00	333	211,1
10	15.10.2018	Kurzový rozdíl pohledávka			18,73	335	663

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

Náklady na pohonné hmoty jsou zaúčtovány na účet 501, protože není upřesněno kolik pohonných hmot se spotřebovalo na konkrétní cestě. Dále musí být zvlášť účtována večeře

s obchodními partnery na účet 513, protože jde o nedaňový výdaj, a proto je potřeba ho oddělit od ostatních nákladů na služební cestu. V částce na řádku 6 a 7 jsou uvedeny výdaje a stravné po odečtení nákladů na PHM a reprezentaci.

Příklad 15, varianta b) SC, záloha vrácena v EUR, pevný kurz

Společnost používá pevný kurz pro celý kvartál, pro tento kvartál platí kurz vyhlášený ČNB 1.10.2018 25,765. Zaúčtování případu znázorňuje tabulka 37

Tabulka 37: Zahraňní SC, pevný kurz, záloha vrácena v EUR

Řádek	Datum	Text	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
1	04.10.2018	Záloha na SC zaměstnanci	25,765	550,00	14.170,75	335	211.2
2	09.10.2018	Nákup PHM DE	25,765	54,70	1.409,35	501	335
3	11.10.2018	Večeře s obch. partnery	25,765	83,00	2.138,50	513	335
4	12.10.2018	Nákup PHM DE	25,765	56,55	1.457,01	501	335
5	12.10.2018	Nákup PHM ČR			1.300	501	333
6	12.10.2018	Vyúčtování služ cesty EUR	25,765	225,75	5.816,45	512	335
7	12.10.2018	Vyúčtování služ cesty Kč			78,00	512	333
8	15.10.2018	PPD vyrovnání EUR	25,765	130,00	3.349,45	211.2	335
9	15.10.2018	VPD vyrovnání Kč			1.378,00	333	211,1
10	15.10.2018	Zaokrouhlení pohledávka			0,01	335	648

Zdroj: vlastní zpracování

Použití pevného kurzu velice zjednodušilo práci se zaúčtováním služební cesty, hodnoty nákladů i pokladny jsou mírně rozdílné oproti variantě zaúčtování denním kurzem.

Příklad 15, varianta c) SC, záloha vrácena v Kč

Pokud zaměstnanec nemůže vrátit nevyčerpanou zálohu v EUR, vrátí ji v českých korunách. Kurz přepočtu je kurz vyhlášený ČNB v den poskytnutí zálohy. Kurz ČNB 4.10.2018 je 25,78 CZK/EUR, zaměstnanec místo 130,- € má vrátit 3.351,4 Kč. Po zaokrouhlení 3.351,- Kč

Příklad 15, varianta d) SC, nárok na doplatek

Stejný případ jako varianta a), ale zaměstnanec dostal zálohu pouze 350,- €. Po úpravě vyúčtování má zaměstnanec nárok na proplacení náhrady 1.378,- Kč a 70,- €. Pokud bude nárok na 70 € proplacen v eurech, bude v účetnictví zaúčtován kurzem dne výplaty platným pro účetní jednotku. Pokud bude vyplacen v korunách, bude přepočten kurzem dne zálohy vyhlášeným ČNB v den vyplacení zálohy, tedy 25,78 CZK/EUR a celkem bude zaměstnanci vyplaceno 3.183,- Kč.

Příklad 15, varianta e) SC, zapůjčena platební karta

V tomto případě zaměstnanec nedostal zálohu, ale měl půjčenou platební kartu k bankovnímu účtu v EUR.

Čerpané prostředky jsou v tomto případě považovány za zálohy, které se přepočítávají pro účel výpočtu náhrady a vyúčtování se zaměstnancem kurzem vyhlášeným ČNB v den začátku cesty.

Společnost používá pro přepočet kurz předchozího dne. Zaúčtování případu přiblíží následující tabulka.

Tabulka 38: Zahraniční SC, zapůjčena platební karta, kurz předchozího dne

Řádek	Datum	Text	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
1	09.10.2018	Nákup PHM DE	25,735	54,70	1.407,71	501	221.2
2	10.10.2018	Parkovné	25,805	15,00	387,08	335	221.2
3	10.10.2018	Vstupné na veletrh (2 dny)	25,805	90,00	2.322,45	335	221.2
4	11.10.2018	Parkovné	25,805	15,00	387,08	335	221.2
5	11.10.2018	Večeře s obch. partnery	25,805	83,00	2.141,82	513	221.2
6	12.10.2018	Čerpání náhrady SC	25,850	45,00	1.163,25	335	221.2
7	12.10.2018	Nákup PHM DE	25,850	56,55	1.461,82	501	221.2
8	12.10.2018	Nákup PHM ČR (hotovost)			1.300,00	501	333
9	12.10.2018	SC vyúčtování EUR	25,850	225,75	5.835,64	512	335
10	12.10.2018	Vyúčtování SC 65,75 EUR			1.568,00	335	333
11	12.10.2018	Vyúčtování SC Kč			78,00	512	333
12	12.10.2018	Kurzový rozdíl SC			7,78	335	663
13	15.10.2018	VPD vyrovnání Kč			2.946,00	333	211,1

Zdroj: vlastní zpracování dle Beránek, 2017

Výdaje z účtu za PHM a za reprezentaci jsou účtovány přímo na konkrétní účty, z důvodů uvedených výše. Ostatní výdaje čerpané z karty jsou účtovány jako pohledávka za zaměstnancem. Po předložení vyúčtování je zkalkulován nárok na doplatek 65,75 EUR. Tento nárok je přepočten kurzem vyhlášeným ČNB v den zahájení služební cesty 25,805 CZK/EUR v souladu se Zákoníkem práce. Z rozdílu kurzů v den čerpání a v DUÚP, den ukončení cesty vzniknul rozdíl na účtu pohledávek za zaměstnancem, který je zaúčtován jako kurzový rozdíl.

4.7 Mzda v cizí měně

Podobně náročné na přesnost a správný přepočtení je poskytování mezd v cizí měně. Výpočet zálohy na daň se upravuje §38 odst. 4 Zákona o daních z příjmů a mzda bude přepočtena kurzem vyhlášeným ČNB poslední den kalendářního měsíce za který se záloha na daň sráží.

Stejným způsobem se vypočte i odvod na zdravotní pojištění, vycházíme z §3 odst. 5 zákona 592/1992 o pojistném na zdravotní pojištění. Zbývá vypočítat odvod na sociální pojištění. Zákon 589/1992 o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti upravuje přepočtení měny v §5 odst.5. Příjem v cizí měně se přepočtem kurzem ČNB platným v poslední kalendářní den měsíce, za který se pojistné odvádí.

Přitom odvody daně a pojistného neúčtujeme v cizí měně, používáme pouze Kč (Beránek, 2017, s.244)

Pro výpočet zálohy na daň je nutno daň nejprve spočítat v Kč, protože se základ daně zaokrouhluje na 100 Kč a také často uplatňuje sleva na dani na poplatníka a další slevy, které jsou vždy stanoveny v Kč. Po výpočtu odvodu daně v Kč bude mzda převedena zpět na cizí měnu (Beránek, 2017, s.244)

Pro názornost bude uveden příklad.

Příklad 16: mzda v cizí měně

Zaměstnanec má měsíční mzdu 2.000,- €. Dne 26.11.2018 obdržel zálohu na mzdu 700,- €. Doplatek mzdy za listopad 2018 obdržel 10.12.2018. Zaměstnanec má podepsané prohlášení poplatníka a má nárok na základní slevu na dani na poplatníka 2.070,- za měsíc.

Následující dvě tabulky přiblíží kalkulaci čisté mzdy za listopad a zaúčtování mzdy.

Tabulka 39: kalkulace mzdy v EUR

Rádek	Datum	Text	Kurz	EUR	Kč
1	30.11.2018	Hrubá mzda	25,955	2.000,00	51.910,00
2		Sociální pojištění firma 25 %			12.978,00
3		Sociální pojištění zaměstnanec 6,5 %		130,00	3.375,00
4		Zdravotní pojištění firma 9 %			4.672,00
5		Zdravotní pojištění zaměstnanec 4,5 %		90,00	2.336,00
6		Daň 15 %			10.440,00
7		Sleva na dani			2.070,00
8		Záloha na daň		322,48	8.370,00
9		Čistá mzda		1.457,52	37.829,00
10		Vyplacená záloha		700,00	
11		K výplatě		757,52	

Zdroj: vlastní zpracování, (Beránek, 2017, s.244)

Hrubá mzda byla přepočítána kurzem ČNB k poslednímu dni v měsíci, z této částky byly zkalkulovány odvody na zdravotní a sociální pojištění. Základ daně je součet hrubé mzdy a odvodů na pojištění, které hradí společnost ($51.910 + 12.978 + 4.672 = 69.560$). Kalkulace zálohy na daň je 15 % základu daně, zaokrouhleného na stokoruny nahoru ($69.600 * 15 \% = 10.440$). Tato částka byla ponížena o slevy na dani a výsledná částka přepočtena zpátky na cizí měnu. Nyní již je možné zkalkulovat čistou mzdu v cizí měně tradičním způsobem.

Tabulka 40: zaúčtování mzdy v EUR

Datum	Text	Kurz	EUR	Kč	MD	DAL
26.11.2018	Úhrada zálohy z BÚ	25,920	700,00	18.144,00	331	221.2
30.11.2018	Hrubá mzda	25,955	2000,00	51.910,00	521	331
	Sociální pojištění firma 25 %			12.978,00	524	336.1
	Sociální pojištění zaměstnanec 6,5 %		130,00	3.375,00	331	336.1
	Zdravotní pojištění firma 9 %			4.672,00	524	336.2
	Zdravotní pojištění zaměstnanec 4,5 %		90,00	2.336,00	331	336.2
	Záloha na daň		322,48	8.370,00	331	342
10.12.2018	Úhrada mzdy z BÚ	25,865	757,52	19.593,25	331	221.2
10.12.2018	Kurzový rozdíl mzda EUR			91,75	331	663
19.12.2018	Odvod sociálního pojištění			16353,00	336.1	221.1
19.12.2018	Odvod zdravotního pojištění			7008,00	336.2	221.1
19.12.2018	Odvod zálohy na daň			8370,00	342	221.1

Zdroj: vlastní zpracování, (Beránek, 2017, s.244)

Ve výběru metody pro zaúčtování mezd se autor jednoznačně přiklání k přepočtu kurzem aktuálního dne, který musí být použit u pro výpočet odvodů ze mzdy. Účtování pevným kurzem

nebo kurzem předchozího dne by v případě zaúčtování mezd bylo zbytečnou komplikací. Je také důležité, aby kurzový rozdíl účtu 331 byl zaúčtován po výplatě doplatku mzdy. Důvodem je snazší kontrola zůstatku na účtu 331, který by po výplatách měl být nulový. Na účtech pro vypořádání s pojišťovny a finančním úřadem kurzový rozdíl nevzniká, protože jsou účtovány v Kč, cizí měna je použita pouze pro výpočet.

V rozvaze je účet „zaměstnanci“ vykázán mezi krátkodobými závazky. Vyplacená záloha na mzdu musí být tedy přepočtena kurzem rozvahového dne.

4.8 Směrnice

Z výše uvedeného je zřejmé, že metodu účtování a přepočtu cizích měn si nastavují společnosti sami pomocí vnitřních směrnic. Hlavním smyslem směrnic je být podporou pro pracovníky, zajistit jednotný postup při zpracování podobných případů a také být podkladem pro snazší kontrolu finančním úřadem. (Kovalíková, 2018) Správné zpracování vnitřních směrnic má pro účetní jednotku maximální význam a je potřeba mu věnovat náležitou pozornost.

V souvislosti s účtováním cizích měn je potřeba nastavit směrnicemi především tyto případy:

- metodu přepočtu cizích měn pro jednotlivé operace
- metodu přepočtu měn, pro které nevyhlašuje ČNB kurz denně
- den uskutečnění účetního případu cizoměnových faktur vydaných
- den uskutečnění účetního případu cizoměnových faktur přijatých
- metodu kurzových rozdílů při postupném splácení pohledávek a závazků
- metodu vyúčtování záloh v cizí měně
- jak často přepočítávat zůstatek pokladen
- rozlišení pokladen analytickými účty
- jak často přepočítávat zůstatek bankovních účtů v cizí měně
- den uskutečnění účetního případu služební cesty
- výši kapesného a stravného pro služební cesty
- upřesnění hranic mezi zeměmi (pro účely náhrad) pokud se jedná o plavbu trajektem nebo přejezd přes most

Přitom je možné pro různé operace použít různé metody přepočtu, např.

- faktury vydané – přepočet aktuálním kurzem
- úhrady v cizí měně z bankovního účtu v CZK – přepočet směnným kurzem

- pohyby v pokladně – přepočtení čtvrtletním pevným kurzem.

Je nutno mít na paměti, že zvolenou metodu není možno měnit v průběhu účetního období, ale pouze v následujícím období, a to z důvodů uvedených v §7 odst.4 Zákona o účetnictví:

- a) změna předmětu podnikání
- b) zpřesnění věrného zobrazení
- c) zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky.

4.9 Doporučení

Vzhledem k velké rozdílnosti mezi účetními jednotkami bude i nastavení účtování cizích měn výrazně odlišné, čímž nelze doporučit jeden nejlepší způsob účtování pro všechny účetní jednotky.

Tato kapitola se pokusí doporučit vhodné nastavení čtyřem modelovým společnostem. Všeobecně lze říci, že autor jednoznačně upřednostňuje kurz předchozího dne před denním kurzem, protože použití denního kurzu může často zbrzdit práci. Dále pro tuzemské faktury vydané lze pro všechny společnosti doporučit jako DUÚP den dodání zboží a pro faktury vydané za dodání zboží do EU den vystavení faktury.

Patrně nejsložitější situace je u nastavení faktur přijatých za pořízení zboží z EU. Sjednotit kurz pro účely účetnictví a pro účely DPH prakticky nelze. Jediným východiskem je použití pevného kurzu, který pravděpodobně nebude většině společností vyhovovat z důvodu nepřesnosti v ocenění zboží a závazků.

4.9.1 Společnost A

Společnost A je malá výrobní společnost, cizí měnu téměř nepoužívá, uskuteční pouze několik zahraničních služebních cest. Výsledky reportuje ročně.

Lze doporučit nastavení metody s důrazem na co nejmenší pracnost. Nepřesnost nebude na škodu, když je reportováno ročně.

Pro účtování všech pohybů lze doporučit použití pevného kurzu a pro nákup a prodej valut a deviz směnný kurz. Přepočtení zůstatku pokladny a bankovního účtu v cizí měně pouze při změně kurzu.

4.9.2 Společnost B

Společnost B je malá obchodní společnost, která obchoduje především se sousedními státy EU. Účtuje mnoho faktur přijatých i vydaných v cizí měně a časté zahraniční služební cesty. Výsledky se reportují čtvrtletně.

Pro tuto společnost bude nejvhodnější použití pevného kurzu platného po celé čtvrtletí nebo kurzu předchozího dne pro většinu případů s využitím směnného kurzu pro nákup a prodej valut a deviz. Při použití pevného kurzu si společnost velice zjednoduší práci s cizími měnami ovšem na úkor přesnosti aktuálních výsledků. Trvání pevného kurzu po dobu čtvrtletí, doporučuje autor, protože nejčastější doba splatnosti faktur je 14 dní, a proto například u pevného kurzu trvajících jeden měsíc, by u spousty případů bylo nutno řešit kurzový rozdíl. Vzhledem ke čtvrtletnímu reportu, by nepřesnost ve stavu účtů neměla být vážným problémem.

Zůstatek pokladny a bankovního účtu v cizí měně bude vhodné přepočítat k poslednímu dni v měsíci. Společnost účtuje mnoho faktur za dodání a pořízení zboží z EU. Den uskutečnění účetního případu pro faktury vydané je všeobecně nejvhodnější den vystavení faktury a pro faktury přijaté by autor doporučil den přijetí faktury, jak u faktur za zboží, tak za přijatou službu.

4.9.3 Společnost C

Společnost C je středně velká převážně výrobní společnost. Převažuje tuzemská fakturace. Reportuje se měsíčně.

Případy v cizí měně v této společnosti jsou v porovnání s celkovým obratem nevýznamné. Lze proto doporučit jednoduché nastavení, podobné jako u společnosti A, tedy pevný kurz platný po celý měsíc a pro nákup a prodej valut a deviz směnný kurz. Vzhledem k měsíčním reportům je potřeba zůstatek pokladny a bankovních účtů v cizí měně přepočítat vždy poslední den v měsíci.

4.9.4 Společnost D

Společnost D je velká obchodně – výrobní společnost. Obchod provozuje v tuzemsku i zahraničí. Uskutečňuje mnoho zahraničních služebních cest. Reportuje se denně.

Pro tuto společnost je nutno nastavit účtování cizích měn s maximálním důrazem na přesnost aktuálních zůstatků účtů. Pro všechny pohyby lze doporučit použití kurzu předchozího dne.

Zůstatek pokladen a účtů v cizích měnách bude vhodné přepočítat k závěru dne. Pro tuzemskou fakturaci v cizí měně autor doporučuje použít den dodání zboží jako den uskutečnění účetního případu. Pro faktury vydané za zboží dodané do EU bude lépe jako DUÚP považovat den vystavení faktury. Pro faktury přijaté za zboží i služby pořízené z EU bude vhodné jako DUÚP používat den dodání zboží nebo služby.

Jak lze zaznamenat, volba kurzu závisí od frekvence nejen vystavování faktur či počtu faktur v cizí měně, ale také periodicitě reportování. Koneckonců, volba nastavení metod účtování cizích měn závisí také na možnostech používaného softwaru jak účetního, tak softwaru pro skladovou evidenci.

5 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat legislativní úpravu přepočtu cizích měn v účetnictví, a to jak českou, tak také podle IFRS, a to se zvláštním důrazem na přepočet cizoměnových záloh. Provedenou analýzou bylo zjištěno, že je tato oblast účetnictví mnohem složitější, než se na první pohled může zdát.

Účetní jednotky mohou volit z několika metod přepočtu: denní kurz či kurz předchozího dne, pevný kurz, křížový kurz a směnný kurz.

Důležitým parametrem pro správný přepočet cizích měn je stanovení okamžiku uskutečnění účetního případu. Podle českých účetních standardů lze ale pro účely ocenění např. cizoměnových pohledávek za tento den považovat u dodavatele i den vystavení faktury nebo obdobného dokladu a u odběratele až den přijetí faktury.

Zákon o DPH vyžaduje pro přepočet cizích měn trochu jiná pravidla. Dovoluje sice použít pro přepočet kurz platný pro účetnictví, a to ale ke dni vzniku povinnosti přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění. Tento den v mnoha případech není dnem uskutečnění účetního případu. Z tohoto rozdílu mezi kurzem pro účely zaúčtování a kurzem pro účely DPH vzniká mnoho komplikací. Bylo by přínosné, pokud by pro výpočet DPH bylo možné vždy použít kurz použitý v účetnictví.

Rozdíl mezi českým pohledem na cizí měny a pohledem IFRS je značný. Již termín cizí měna, znamená v každé soustavě něco jiného. Rovněž pohled na zálohy je podle IFRS rozdílný od české úpravy. IFRS řadí zálohy mezi tzv. nemonetární položky – a na rozdíl od českého účetnictví – zálohy k rozvahovému dni nepřeceňuje. Toto pojetí je velmi blízké připravované interpretaci Národní účetní rady, která se opírá o úvahu existence, či spíše neexistence kurzového rizika po úhradě zálohové cizoměnové zálohy – u uhrazených položek cizoměnové riziko již nevzniká.

Praktická část byla koncipována jako porovnání kladů a záporů různých metod přepočtu kurzů a možností zaúčtování, a to na příkladech. Z důvodu rozsahu práce byl ve všech příkladech uvažován podnikatel, plátce DPH.

Bylo dedukováno, že denní kurz je dosti nepraktický, protože v první polovině dne až do 14:30 nelze účtovat aktuální doklady. Vhodnější je kurz předchozího dne, který je k dispozici po celý den a jeho použití vede k přesnému ocenění aktiv a pasiv. V podstatě se ale jedná o totožnou

metodu. Použití pevného kurzu je méně pracné, ale na úkor přesnosti aktuálního zobrazení stavu aktiv a závazků mezi závěrkami. Pokud je pevným kurzem oceněn dlouhodobý majetek, může jeho použití ovlivnit i splnění hranice pro aktivaci dlouhodobého majetku. K větším rozdílům mezi kurzem ČNB a kurzem nákupu či prodeje dochází u směnného kurzu. Především stav valutové pokladny vyjádřený v Kč může být při používání směnného kurzu velice rozdílný od ostatních kurzů používaných v účetnictví.

Velký prostor byl věnován účtování faktur se zálohou. Přepočty záloh vnímají odborníci velmi rozdílně. Účtování tuzemských cizoměnových faktur je odlišné od účtování zahraničních faktur. Vhodným nastavením stanovení dne uskutečnění účetního případu, lze přepočty kurzů pro účetnictví a pro účely DPH sjednotit.

Při pořízení zboží z EU nastává poměrně složitá situace a sjednotit kurz pro oba přepočty často nelze. Byly porovnány čtyři možnosti zaúčtování. Nejschůdnější se jeví použití pevného kurzu.

Další kapitola byla věnována zálohám na pořízení dlouhodobého majetku. Názory na přepočty těchto záloh se velice různí. Otázkou je, zda tyto zálohy považovat za pohledávku nebo za část již uhrazeného majetku. České účetní předpisy pohledávky nikde nedefinují. Pokud je poskytnutá záloha pohledávkou, musí být k rozvahovému dni přeceněna. Přitom jejich kurzový přepočty může být pro uživatele zavádějící, protože z uhrazené zálohy žádné kurzové riziko neplyne.

Bylo by vhodné, aby v účetních předpisech byly pohledávky a závazky jednoznačně definovány, a tím zrušen přepočty k rozvahovému dni u položek, kde měnové riziko nevzniká.

Samostatná dílčí kapitola byla věnována zálohám a vyúčtování zahraničních služebních cest. Zákonnosti jsou zde naprosto odlišné od předchozích případů. Byly porovnány různé metody přepočtu. Opět je použití pevného kurzu značným usnadněním práce účetní.

Závěrem lze obecněji shrnout, že společnosti si volí metodu přepočtu a zaúčtování cizích měn z několika možností. Metody lze i různě kombinovat. Vybrané volby společnost zapracuje do vnitřní směrnice. Okruhy účtování cizích měn, které musí společnost nastavit jsou shrnuty v kapitole 4.8. Přitom je důležité, že zvolené metody není možné měnit v průběhu účetního období.

Nakonec práce bylo doporučeno čtyřem typovým společnostmi vhodné nastavení přepočtu cizích měn. Volba nastavení metod účtování cizích měn rovněž závisí na možnostech

používaného softwaru jak účetního, tak softwaru pro skladovou a jinou evidenci. Samotná volba je proto vícekritériální rozhodnutí na základech okolností, které tato bakalářská práce popisovala a analyzovala. Jejím významným přínosem je popis problematiky a názorů na přeceňování cizoměnových záloh.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vydání Praha: ASPI, 2008. ISBN: 978-80-7357-366-9
- BĚHOUNEK, Pavel. *Jednotný kurz za rok 2018*. Praha 2019. Dostupné z: <https://www.behounek.eu>
- BERÁNEK, Petr. *Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví výklad a řešené příklady*. 7. aktualizované vydání Olomouc: ANAG, 2017. ISBN: 978-80-7263-681-5.
- DĚRGEL, Martin, Zálohy a závadvky v účetnictví a daních, *DANĚ, ÚČETNICTVÍ VZORY A PŘÍPADY* číslo 9-10/2019, XX. ročník, s. 101-183, ISSN 1213-9270
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktualizované a rozšířené vydání Brno: BizBooks, 2014. ISBN: 978-80-265-0149-7
- HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2018*. 12. aktualizované vydání Olomouc: ANAG, 2018. ISBN: 978-80-7554-110-9.
- HONZÍKOVÁ, Klára. Kurzový rozdíl u cizoměnových pohledávek. In: *Fucik.cz* [online]. Praha, Fučík & partneři, 8.2.2018. Dostupné z <https://www.fucik.cz/publikace/kurzovy-rozdil-u-cizomenovych-pohledavek/>
- HRUŠKA, Vladimír, Kurzové rozdíly (dle ČÚS č.006), *PORADCE* číslo 1/2018, XXIII. ročník, s. 204-210, ISSN 1211-2437
- KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Přecenění cizoměnových záloh /16.12.2008/* [online]. Dostupné z <https://www.kacr.cz>
- KOUT, Petr a Tomáš LÍBAL. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání: 1. VOX, 2017 ISBN: 978-80-87480-55-7
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele*. 14. aktualizované vydání Olomouc: ANAG, 2018. ISBN: 978-80-7554-141-3
- KRÁTKÝ, Josef. Dodání zboží do jiného členského státu a zálohová faktura z pohledu DPH. In: *Daneprolidi.cz* [online]. 24.7.2019. Dostupné z: [https://www.daneprolidi.cz/prikлады-z-praxe](https://www.daneprolidi.cz/prikklady-z-praxe)
- KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk Vondrák. *Abeceda DPH 2018*. 5. aktualizované vydání: ANAG, 2018. ISBN: 978-80-7554-134-5
- LÍBAL, Tomáš. *ÚČETNICTVÍ – PRINCIPY A TECHNIKY*. 4. aktualizované vydání: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2014. ISBN: 978-80-86716-94-7
- LOUŠA, František. *Zásoby, kompletní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. aktualizované vydání, Praha. Grada, 2012. ISBN: 978-80-247-4115-4
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal Šindelář, *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vydání Praha: Grada, 2016. ISBN: 978-80-247-5806-0
- Národní účetní rada [online]. Praha: Interpretace I-18 Dohadné položky v cizí měně. [cit. 2010-21-06]. Dostupné z: <https://nur.cz/i-18/>
- PILAŘOVÁ, Ivana. Účtování v cizích měnách a problémy s tím spojené. In: *Dauc.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 1.6.2010. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=107097&well=danarionline>
- Příručka pro Instastat CZ 2019. *Český statistický úřad* [online]. Praha 2019. Dostupné z: <http://www.czso.cz>

ŠRÁMKOVÁ, Alice, Co je pohledávka? *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. číslo 3/2016, Brno: Komora daňových poradců České republiky, s. 7-9, ISSN 1211-9946

VAŠEK, Libor. Zálohy na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně (aplikace pravidel IFRS) *Český finanční a účetní časopis*, VŠE, 2007, roč. 2, č. 3, s. 21-26. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/cislo.php?lang=cz&cislo=3&rocnik=2007>

VAŠEK, Libor a kol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vydání, Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2012. ISBN:978-80-86716-79-4

VOJÁČKOVÁ, Helena. Úvod do IAS 21. In: *Du.cz* [online]. Praha, Verlag Dashöfer, 26.3.2018. Dostupné z: <https://www.du.cz>

Právní předpisy:

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č 262/2006 Sb., zákoník práce

IAS 21 — The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21>

7 SEZNAM PŘÍKLADŮ

Příklad 1: Křížový kurz

Příklad 2: Kalkulace DPH na tuzemské faktuře v cizí měně se zálohou

Příklad 3: Valutová pokladna v eurech

Příklad 4: Bankovní účet v CZK

Příklad 5: Tuzemská faktura vydaná

Příklad 6: Tuzemská FV se zálohou

Příklad 7: Tuzemská FV se zálohou, faktura vystavena v následujícím období

Příklad 8: Tuzemská faktura přijatá

Příklad 9: Tuzemská FP se zálohou

Příklad 10: FP za zboží z EU se zálohou

Příklad 11: FP za zboží z EU se zálohou, záloha v závěrece

Příklad 12: Faktura přijatá za zboží z EU se zálohou, vystavená v příštím období

Příklad 13: FP za službu z EU

Příklad 14: Dlouhodobý hmotný majetek pořízený z EU

Příklad 15: Zahraniční služební cesta

Příklad 16: Mzda v cizí měně

8 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Evidence v cizí měně

Tabulka 2: Příklad 2 – daňový doklad k přijaté záloze

Tabulka 3: Příklad 2 – rekapitulace DPH na realizační faktuře dle Beránka

Tabulka 4: Příklad 2 – rekapitulace DPH na realizační faktuře dle Kout a Líbal

Tabulka 5: Pokladna v EUR, denní kurz, přepočtení pouze k rozvahovému dni

Tabulka 6: Pokladna v EUR, denní kurz, přepočtení po každém pohybu

Tabulka 7: Pokladna v EUR, pevný kurz, přepočtení pouze k rozvahovému dni

Tabulka 8: Pokladna v EUR, směnný kurz, přepočtení pouze k rozvahovému dni

Tabulka 9: Pokladna v EUR, kurz předchozího dne, přepočtení měsíčně

Tabulka 10: Bankovní účet v CZK, denní kurz

Tabulka 11: Bankovní účet v CZK, směnný kurz

Tabulka 12: FV tuzemská, denní kurz

Tabulka 13: FV tuzemská, příklad 5, rekapitulace DPH

Tabulka 14: Daňový doklad k přijaté záloze, příklad 6

Tabulka 15: Tuzemská FV se zálohou, denní kurz, kurzový rozdíl k záloze

Tabulka 16: Tuzemská FV, rekapitulace DPH, příklad 6

Tabulka 17: Tuzemská FV se zálohou, pevný kurz

Tabulka 18: Tuzemská FV se zálohou přijatou v předchozím období

Tabulka 19: Tuzemská FV se zálohou vystavená v následujícím období dle IFRS

Tabulka 20: Tuzemská FP, rekapitulace DPH

Tabulka 21: Tuzemská FP, denní kurz, DUÚP je den přijetí faktury

Tabulka 22: Tuzemská FP, kurz předchozího dne, DUÚP je den dodání zboží

Tabulka 23: Tuzemská FP se zálohou, denní kurz, DUÚP je den dodání zboží

Tabulka 24: FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury

Tabulka 25: FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury, pevný kurz

Tabulka 26: FP z EU se zálohou, DUÚP je den přijetí zboží, kurz předchozího dne

Tabulka 27: FP z EU se zálohou před závěrkou, DUÚP je den přijetí zboží, kurz předchozího dne

Tabulka 28: FP z EU se zálohou, vystavená v příštím období, DUÚP je den přijetí faktury, kurz předchozího dne

Tabulka 29: FP z EU za službu se zálohou, DUÚP je den přijetí faktury, denní kurz

Tabulka 30: FP z EU za službu se zálohou, DUÚP je den přijetí služby, denní kurz

Tabulka 31: Pořízení DHM dle českých předpisů

Tabulka 32: Pořízení DHM podle IFRS

Tabulka 33: Průběh služební cesty

Tabulka 34: Rozpis stravného

Tabulka 35: Vyúčtování služební cesty

Tabulka 36: Zahraniční SC, kurz předchozího dne, záloha vrácena v EUR

Tabulka 37: Zahraniční SC, pevný kurz, záloha vrácena v EUR

Tabulka 38: Zahraniční SC, zapůjčena platební karta, kurz předchozího dne

Tabulka 39: Kalkulace mzdy v EUR

Tabulka 40: Zaúčtování mzdy v EUR

9 SEZNAM ZKRATEK

BÚ	bankovní účet
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	České účetní standardy
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DUZP	den uskutečnění zdanitelného plnění
DUÚP	den uskutečnění účetního případu
FP	faktura přijatá
FV	faktura vydaná
IFRS	International Financial Reporting Standarts
KS	konečný stav účtu
NÚR	Národní účetní rada
PHM	pohonné hmoty
PPD	příjmový pokladní doklad
SC	služební cesta
VPD	výdajový pokladní doklad

10 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I.: Účtová osnova – použité účty

Příloha II.: Kurzovní lístek ČNB CZK/EUR

Příloha III.: Sazby stravného a základní náhrady za používání silniční motorových vozidel pro rok 2018 a 2019.

Příloha IV.: Základní sazby zahraničního stravného pro rok 2018 a 2019

11 PŘÍLOHY

Příloha I: Účtová osnova – použité účty

- 022 - Hmotné movité věci a jejich soubory
- 042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 052 - Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek
- 131 - Pořízení zboží
- 132 - Zboží na skladě a v prodejnách
- 153.1 - Poskytnuté zálohy na zboží
- 153.2 - Poskytnuté zálohy na zboží DPH
- 221 - Peněžní prostředky na účtech
- 261 - Peníze na cestě
- 311 - Pohledávky z obchodních vztahů
- 314 - Poskytnuté zálohy a závdavky – dlouhodobé a krátkodobé
- 324.1 - Přijaté provozní zálohy
- 324.2 - Přijaté zálohy – DPH
- 331 - Zaměstnanci
- 333 - Ostatní dluhy vůči zaměstnancům
- 335 - Pohledávky za zaměstnanci
- 336 - Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 342 - Ostatní přímé daně
- 343 - Daň z přidané hodnoty
- 389 - Dohadné účty pasivní
- 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů
- 501 - Spotřeba materiálu
- 512 - Cestovné
- 513 - Náklady na reprezentaci
- 518 - Ostatní služby
- 521 - Mzdové náklady
- 524 - Zákonné sociální a zdravotní pojištění
- 548 - Ostatní provozní náklady
- 563 - Kursové ztráty
- 604 - Tržby za zboží
- 648 - Ostatní provozní výnosy
- 663 - Kursové zisky

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha II.: Kurzy ČNB EUR (výtah)

DATUM	CZK/EUR
01.10.2018	25,765
02.10.2018	25,79
03.10.2018	25,78
04.10.2018	25,78
05.10.2018	25,74
08.10.2018	25,735
09.10.2018	25,805
10.10.2018	25,805
11.10.2018	25,85
12.10.2018	25,775
15.10.2018	25,8
16.10.2018	25,815
17.10.2018	25,845
18.10.2018	25,86
19.10.2018	25,865
22.10.2018	25,84
23.10.2018	25,815
24.10.2018	25,83
25.10.2018	25,83
26.10.2018	25,86
29.10.2018	25,85
30.10.2018	25,87
31.10.2018	25,92
...	
22.11.2018	25,99
23.11.2018	25,955
26.11.2018	25,92
27.11.2018	25,915
28.11.2018	25,93
29.11.2018	25,965
30.11.2018	25,955
03.12.2018	25,92
04.12.2018	25,9
05.12.2018	25,885
06.12.2018	25,89
07.12.2018	25,85
10.12.2018	25,865
11.12.2018	25,845
12.12.2018	25,865
13.12.2018	25,83
14.12.2018	25,795
17.12.2018	25,8
18.12.2018	25,755

19.12.2018	25,76
20.12.2018	25,76
21.12.2018	25,855
27.12.2018	25,86
28.12.2018	25,78
31.12.2018	25,725
02.01.2019	25,75
03.01.2019	25,68
04.01.2019	25,65
07.01.2019	25,575
08.01.2019	25,64
09.01.2019	25,63
10.01.2019	25,625
11.01.2019	25,605
14.01.2019	25,56
15.01.2019	25,57
16.01.2019	25,565
17.01.2019	25,535
18.01.2019	25,58
21.01.2019	25,595
22.01.2019	25,61
23.01.2019	25,695
24.01.2019	25,695

Zdroj: vlastní zpracování dle www.cnb.cz

Příloha III: Sazby stravného a základní náhrady za používání silniční motorových vozidel pro rok 2018 a 2019

	2018	2019
Stravné za každý den služební cesty pro zaměstnance nespádající pod § 109 odst3 ZP (soukromý sektor)		
trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin	78,00 Kč	82,00 Kč
trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	119,00 Kč	124,00 Kč
trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin	186,00 Kč	195,00 Kč
Stravné za každý den služební cesty pro zaměstnance podle § 109 odst3 ZP (státní sektor)		
trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin	78,00 Kč – 92,00 Kč	82,00 Kč – 97,00 Kč
trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	119,00 Kč – 143,00 Kč	124,00 Kč – 150,00 Kč
trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin	186,00 Kč – 223,00 Kč	195,00 Kč – 233,00 Kč
Sazby základní náhrad		
Sazba základní náhrady za 1 km jízdy jednostopých vozidel a tříkolek	1,10 Kč	1,10 Kč
Sazba základní náhrady za 1 km jízdy osobních motorových vozidel	4,00 Kč	4,10 Kč
Průměrná cena za 1 litr pohonné hmoty		
Benzinu automobilového 95 oktanů	30,50 Kč	33,10 Kč
Benzinu automobilového 98 oktanů	32,80 Kč	37,10 Kč
Motorová nafta	29,80 Kč	33,60 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášek 463/2017 a 333/2018

Příloha IV.: Základní sazby zahraničního stravného pro rok 2018 a 2019

Země	Měna	Základní sazby zahraničního stravného 2018	Základní sazby zahraničního stravného 2019
Afghánistán	EUR	40	40
Albánie	EUR	35	35
Alžírsko	EUR	45	45
Andorra	EUR	40	40
Angola	USD	60	60
Argentina	USD	45	50
Arménie	EUR	35	35
Austrálie a Oceánie - ostrovní státy	USD	55	55
Ázerbájdžán	EUR	40	40
Bahamy	USD	55	55
Bahrajn	EUR	40	40
Bangladéš	USD	50	50
Belgie	EUR	50	50
Belize	USD	50	50
Benin	EUR	45	45
Bermudy	USD	50	50
Bělorusko	EUR	45	45
Bhútán	USD	50	50
Bolívie	USD	50	50
Bosna a Hercegovina	EUR	35	35
Botswana	USD	55	55
Brazílie	USD	55	55
Brunej	USD	40	40
Bulharsko	EUR	35	35
Burkina Faso	EUR	40	40
Burundi	USD	55	55
Čad	EUR	45	45
Černá Hora	EUR	35	35
Čína	EUR	45	45
Dánsko	EUR	50	50
Džibuti	EUR	50	50
Egypt	EUR	35	35
Ekvádor	USD	50	50
Eritrea	USD	50	50
Estonsko	EUR	40	40
Etiopie	EUR	45	45
Filipíny	EUR	35	35

Finsko	EUR	50	50
Francie	EUR	45	45
Francouzská Guayana	EUR	45	45
Gabon	EUR	50	50
Gambie	EUR	45	45
Ghana	EUR	50	50
Gibraltar	EUR	40	40
Gruzie	EUR	35	35
Guatemala	USD	45	45
Guinea	EUR	45	45
Guinea-Bissau	EUR	45	45
Guyana	USD	50	50
Honduras	USD	45	45
Hongkong	EUR	45	45
Chile	USD	50	50
Chorvatsko	EUR	35	35
Indie	EUR	45	45
Indonésie	EUR	35	35
Irák	EUR	40	40
Irán	EUR	40	40
Irsko	EUR	45	45
Island	EUR	55	55
Itálie, Vatikán a San Marino	EUR	45	45
Izrael	USD	55	55
Japonsko	USD	65	65
Jemen	EUR	35	35
Jihoafrická republika	EUR	40	40
Jižní Súdán	USD	55	55
Jordánsko	EUR	40	40
Kambodža	USD	45	45
Kamerun	EUR	45	45
Kanada	USD	50	50
Kapverdy	EUR	40	40
Karibik – ostrovní státy	USD	55	55
Katar	USD	50	50
Kazachstán	EUR	45	45
Keňa	EUR	45	45
Kolumbie	USD	45	45
Komory	USD	55	55
Konžská republika (Brazzaville)	USD	60	60
Konžská demokratická republika (Kinshasa)	EUR	60	50
Korejská lidově demokratická republika	EUR	40	40
Korejská republika	EUR	50	50

Kosovo	EUR	45	45
Kostarika	USD	50	50
Kuba	EUR	45	50
Kuvajt	EUR	40	40
Kypr	EUR	40	40
Kyrgyzstán	EUR	40	40
Laos	USD	45	45
Lesotho	USD	50	50
Libanon	USD	55	55
Libérie	EUR	45	45
Libye	EUR	45	45
Lichtenštejnsko	CHF	60	60
Litva	EUR	40	40
Lotyšsko	EUR	40	40
Lucembursko	EUR	45	45
Macao	EUR	45	45
Madagaskar	EUR	40	40
Maďarsko	EUR	35	35
Makedonie	EUR	35	35
Malajsie	USD	40	40
Malawi	USD	45	45
Maledivy	USD	55	55
Mali	EUR	45	45
Malta	EUR	45	45
Maroko	EUR	40	40
Mauretánie	EUR	35	40
Mauricius	USD	55	55
Mexiko	USD	50	50
Moldavsko	EUR	40	40
Monako	EUR	45	45
Mongolsko	EUR	40	40
Mosambik	USD	50	50
Myanmar (Barma)	USD	45	50
Namibie	USD	50	50
Německo	EUR	45	45
Nepal	USD	50	50
Niger	EUR	45	45
Nigérie	EUR	45	45
Nikaragua	USD	45	45
Nizozemsko	EUR	45	50
Norsko	EUR	55	55
Nový Zéland	USD	55	55
Oman	EUR	40	40
Pákistán	EUR	35	35
Panama	USD	45	45

Paraguay	USD	45	45
Peru	USD	50	50
Pobřeží Slonoviny	EUR	40	40
Polsko	EUR	35	40
Portugalsko a Azory	EUR	40	40
Rakousko	EUR	45	45
Rovníková Guinea	EUR	45	45
Rumunsko	EUR	35	35
Rusko	EUR	45	45
Rwanda	USD	55	55
Řecko	EUR	40	40
Salvador	USD	45	45
Saudská Arábie	EUR	40	45
Senegal	EUR	40	45
Seychely	USD	60	60
Sierra Leoně	EUR	40	40
Singapur	USD	50	50
Spojené arabské emiráty	USD	55	55
Slovensko	EUR	35	35
Slovinsko	EUR	35	35
Somálsko	USD	55	55
Spojené státy americké	USD	55	55
Srbsko	EUR	35	35
Srí Lanka	USD	50	50
Středoafriická republika	USD	50	50
Súdán	USD	55	55
Surinam	USD	50	50
Svatý Tomáš a Princův ostrov	EUR	35	35
Svazijsko	USD	55	55
Sýrie	EUR	40	45
Španělsko	EUR	40	40
Švédsko	EUR	50	50
Švýcarsko	CHF	75	75
Tádžikistán	EUR	40	40
Tanzanie	USD	55	55
Thajsko	EUR	40	40
Tchaj-wan	EUR	40	40
Togo	EUR	40	40
Tunisko	EUR	45	45
Turecko	EUR	40	40
Turkmenistán	EUR	40	40
Uganda	USD	55	55
Ukrajina	EUR	45	45
Uruguay	USD	50	50
Uzbekistán	EUR	40	40

Velká Británie	GBP	45	45
Venezuela	USD	60	60
Vietnam	EUR	40	40
Zambie	USD	55	55
Zimbabwe	USD	50	50
ostatní země neuvedené v příloze	EUR	35	35

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhlášek 401/2017 a 254/2018