



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Bakalářská práce

Kurzové rozdíly v účetnictví na příkladu konkrétního podniku

Vypracovala: Hana Špilauerová
Vedoucí práce: Ing. Martina Krásnická

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Hana ŠPILAUEROVÁ**
Osobní číslo: **E13157**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Kurzové rozdíly v účetnictví na příkladu konkrétního podniku**
Zadávající katedra: **Katedra práva**

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

Cíl práce:

Cílem práce je popsat postup řešení kurzových rozdílů dle platné legislativy v ČR a Mezinárodních účetních standardů a provést analýzu těchto postupů na příkladu konkrétního podniku.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Metodika.
3. Přehled řešené problematiky:
 - a) Kurzové rozdíly dle české právní úpravy.
 - b) Kurzové rozdíly dle Mezinárodních účetních standardů.
4. Praktická část - analýza účtování kurzových rozdílů v konkrétním podniku.
5. Výsledky a jejich diskuse.
6. Závěr.

- Summary + Keywords v AJ
- Seznam literatury
- Seznam obrázků, tabulek a grafů
- Seznam příloh
- Přílohy

Rozsah grafických prací: **dle potřeby**
Rozsah pracovní zprávy: **40 - 50 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:

Beránek P. (2011). *Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady.* 6. vydání. Olomouc: ANAG, ISBN 978-80-7263-681-5.

Pokorná P. (2002). *Účtování v cizích měnách.* Olomouc: ANAG, ISBN 80-7263-137-3.

Ryneš P. (2014). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka.* 14. vydání. Olomouc: ANAG, ISBN 978-80-7263-853-6.

Skálová J. a kol. (2013). *Podvojně účetnictví.* 20. vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., ISBN 978-80-247-4633-3.

Jílek J., & Svobodová J. (2013). *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.* 3. vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., ISBN 978-80-247-4710-1.


Český účetní standard pro podnikatele č. 006 - Kursové rozdíly.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Martina Krásnická**
Katedra práva

Datum zadání bakalářské práce: **5. ledna 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2016**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


JUDr. Rudolf Hrubý
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 2. února 2015

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Borovanech dne 1. 9. 2016

.....
Hana Špilauerová

Poděkování

Děkuji vedoucí své bakalářské práce paní Ing. Martině Krásnické za rady a připomínky poskytnuté při konzultacích v průběhu vypracovávání závěrečné práce. Dále bych chtěla poděkovat paní Ing. Karolíně Velachové za umožnění zpracovat údaje za její firmu ESSA, spol. s r. o. a paní Ing. Martě Hortové za poskytnuté materiály a informace.

Obsah

1. Úvod	3
2. Metodika	5
3. Kurzové rozdíly dle české právní úpravy	7
3.1 Legislativa	7
3.1.1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.	7
3.1.2 Český účetní standard č. 006	8
3.1.3 Vyhláška č. 500/2002	9
3.2 Hlediska pro výpočet kurzových rozdílů	9
3.2.1 Časové hledisko	9
3.2.2 Druhy kurzů	10
3.3 Účetní operace, v nichž se mohou vyskytnout kurzové rozdíly.....	12
3.3.1 Pohledávky a závazky	12
3.3.2 Zahraniční pracovní cesta	15
3.3.3 Valutová pokladna	16
3.3.4 Devizový účet	17
3.3.5 Finanční majetek	18
3.4 Měnový forward	18
4. Kurzové rozdíly dle mezinárodní právní úpravy	19
4.1 Typy předpisů	19
4.2 Uplatňování mezinárodních standardů IFRS	20
4.2.1 Základní pojmy	21
4.2.2 Peněžní a nepeněžní položky	21
4.2.3 Účetnictví v jiné než funkční měně	22
5. Firma ESSA	24
5.1 Výrobní program	24
5.2 Export a import	24
5.3 Výnosy podniku	26
5.4 Vývoj kurzů	27
5.4.1 Dlouhodobý vývoj kurzů	27
5.4.2 Vývoj kurzů v roce 2015	29
5.5 Kurzové rozdíly ve vnitropodnikové směrnici podniku	31
5.6 Vliv kurzových rozdílů na hospodaření podniku	32

5.7	Změny měnových kurzů a jejich ekonomický dopad	33
5.8	Konkrétní účetní případy s kurzovými rozdíly	37
5.8.1	Faktury přijaté a vydané	37
5.8.2	Další účetní případy.....	41
6.	Výsledky a jejich diskuse	47
7.	Závěr	49
	Summary	50
	Seznam literatury	51
	Seznam vzorců, schémat, tabulek a grafů	53
	Seznam příloh	55
	Přílohy	

1. Úvod

V souvislosti s globalizací ekonomiky, prorůstáním kapitálu, mezinárodní spoluprací firem a rozvojem mezinárodního obchodu se problematika kurzových rozdílů objevuje ve stále větší míře. Národní ekonomiky se zapojují do celosvětových ekonomických vazeb, vznikají nadnárodní korporace, jednotlivé firmy si otevírají v jiných státech své pobočky či organizační jednotky. Nejčastějšími důvody jsou levná pracovní síla, daňové zvýhodnění, dostupnost zdrojů pro výrobu, technologie či odborná způsobilost zaměstnanců.

Týká se to i České republiky, kde má vedle českých firem sídlo řada poboček firem zahraničních. Současně jsou české podniky zapojeny v mezinárodním obchodu jako dodavatelé či odběratelé, případně jsou kapitálově propojeny se zahraničními firmami nebo vytvářejí své pobočky v cizině. Každá účetní jednotka podnikající v České republice se musí řídit nejdůležitějším předpisem pro vedení účetnictví – Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., podle kterého musí účetní jednotka vést účetnictví v českých korunách. Proto musí firma aktiva a pasiva vyjádřená v cizí měně převádět pomocí měnových kurzů na české koruny. Práce se věnuje popisu metod, jak tento převod uskutečnit a přitom dodržet právní předpisy týkající se této problematiky. Dále jsou v teoretické části uvedeny účetní operace, u kterých dochází k tvorbě kurzových rozdílů.

Některé podniky musejí kromě české právní úpravy dodržovat mezinárodní legislativu v oblasti účetnictví, konkrétně se jedná o Mezinárodní účetní standardy. V nich je samostatnou kapitolou standard IAS 21 – Dopady změn měnových kurzů, který vysvětluje základní pojmy vztahující se ke kurzovým rozdílům.

Kurzové rozdíly jsou také ovlivňovány monetární politikou České národní banky, která může prostřednictvím intervencí¹ udržovat kurz na určité úrovni. Tyto zásahy jsou uskutečňovány v závislosti na vývoji ekonomiky a slouží k její podpoře.

V praktické části je představena společnost ESSA, spol. s r.o., která poskytla data ze svého účetnictví. Zpracováním těchto dat je na konkrétních účetních operacích popsán vznik kurzových rozdílů a jejich dopad na výsledek hospodaření. Jedná se o přijaté a vystavené faktury na zboží.

¹ Jedná se o oslabení nebo posílení české koruny tím, že centrální banka nakupuje nebo prodává na devizovém trhu cizí měny za české koruny. (Jílek, 2013)

Rozsah účetních případů, ve kterých se mohou kurzové rozdíly objevit, je však širší. V popisované firmě se všechny tyto případy nevyskytují. Aby bylo možné ukázat způsoby účtování kurzových rozdílů v těchto případech, jsou vytvořeny příklady s fiktivními daty.

2. Metodika

Cílem této bakalářské práce je popsat postup řešení kurzových rozdílů dle legislativy platné v České republice a Mezinárodních účetních standardů a provést analýzu těchto postupů na příkladu konkrétního podniku. Závěrečná práce je rozdělena na dvě hlavní části – teoretickou a praktickou.

Teoretická část této práce vychází z poznatků získaných prostudováním platné legislativy a odborné literatury, které se k danému tématu vztahují. Kromě českých právních předpisů, jako jsou Zákon o účetnictví, České účetní standardy a Vyhláška č. 500, byly východiskem práce též Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, především standard IAS 21, který upravuje problematiku kurzových rozdílů. Zdrojem informací o dané problematice byly rovněž nařízení a směrnice vztahující se ke standardizaci účetních postupů. Použitá odborná literatura je od autorů, kteří mají mnohaleté zkušenosti v oblasti účetnictví – P. Ryneš (2014), P. Beránek (2011), I. Pilařová (2005), P. Pokorná (2002) a další.

Teoretická část dále přináší přehled účetních případů, ve kterých dochází k tvorbě a účtování kurzových rozdílů. Nejprve jsou uvedeny právní předpisy upravující účtování kurzových rozdílů a poté jsou popsány příklady účetních operací, ve kterých se může daná problematika vyskytnout.

Poslední část teoretické práce se věnuje mezinárodní úpravě. Nejprve jsou uvedeny právní předpisy a potom jsou vysvětleny pojmy spojené s kurzovými rozdíly a jejich účtováním podle Mezinárodních účetních standardů.

Praktická část se věnuje účtování kurzových rozdílů na příkladu konkrétního podniku, potravinářské společnosti ESSA, spol. s r. o. Materiály a podklady pro vypracování praktické části pocházejí z výročních zpráv, interních zdrojů firmy, webových stránek www.essa.eu a z komunikace s paní ekonomkou podniku. Kurzy měn pocházejí z kurzovního lístku České národní banky dostupného na webových stránkách www.cnb.cz. V praktické části jsou nejdříve uvedeny obecné informace o společnosti, její výrobní program, dovoz a vývoz, rozbor výnosů. Další část se věnuje vývoji kurzu eura a amerického dolaru, neboť to jsou cizí měny, ve kterých podnik obchoduje. Je zde zobrazen vývoj za období let 2005 - 2015 a podrobnější rozbor kurzů za rok 2015.

Dále je ukázán i vliv kurzových rozdílů na výsledek hospodaření podniku. Analýza skutečných dat je doplněna vytvořením modelové situace, ve které jsou pohledávky a

závazky v cizí měně přeceněny průměrnými měsíčními kurzy. Z dat získaných přepočtem v tomto modelu lze vydedukovat rozdílný vliv změn kurzu na exportující a importující firmy.

Poté jsou uvedeny konkrétní účetní operace, ve kterých se mohou kurzové rozdíly vyskytnout. Přijaté a vydané faktury jsou zpracovány na základě informací a účetních dat z podniku. Ostatní příklady jsou vytvořeny na fiktivních datech, neboť se v podniku nevyskytují.

3. Kurzové rozdíly dle české právní úpravy

Při přepočtu cizí měny na českou musí podnik ve svém účetnictví dodržovat stanovená pravidla, aby se nedostal do rozporu se zákonem.

„Jádrem problematiky účtování v cizích měnách je úspěšné vyřešení dvou otázek – jak správně vyjádřit přepočet cizí měny na českou měnu a jak se vyrovnat s rozdíly, které vznikají v důsledku kolísání kursu cizí měny mezi jednotlivými účetními operacemi.“
(Beránek, 2011)

Vedle účetnictví jsou přepočty měn na české koruny potřebné i v oblasti daní, které se vždy platí v českých korunách, a to i v případě, že základ pro jejich výpočet je v cizí měně.

3.1 Legislativa

Účetní jednotky musí vést účetnictví v souladu se zákonem a dalšími platnými zákonnými podmínkami. Účtování kurzových rozdílů je legislativně upraveno v příslušných paragrafech a oddílech Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., Českého účetního standardu č. 006 a Vyhlášky č. 500/2002.

3.1.1 Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Zákon o účetnictví je stěžejním zákonem, který upravuje vedení účetnictví a zveřejňování účetní závěrky. V jeho jednotlivých částech jsou upraveny postupy účtování.

Povinnost účtovat vybrané položky aktiv a pasiv v cizí měně ukládá účetním jednotkám § 4 odst. 12 tohoto zákona.

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.“ (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 4 odst. 12)

Naproti tomu existují položky, které jsou vedeny pouze v českých korunách, jako např. pořízení zásob, dlouhodobého majetku ze zahraničí a nemovitostí v zahraničí za cizí měnu.

Podrobněji problematiku účtování cizích měn a přepočet účetních případů vzniklých v cizích měnách na českou korunu řeší § 24, odst. 2, 6 až 9.

Ustanovení odst. 2 se zabývá okamžikem ocenění majetku a závazků podle paragrafů 25 a 27. Podle tohoto odstavce oceňují účetní jednotky majetek a závazky

„a) k okamžiku uskutečnění účetního případu

b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje,“

a toto ocenění jsou povinny také zaznamenat v účetních knihách.

Odstavce 6 až 9 se pak věnují přepočtu majetku a závazků vyjádřených v cizí měně a tuto problematiku detailněji rozpracovávají. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.)

3.1.2 Český účetní standard č. 006

Při vedení účetnictví je účetní jednotka povinná držet se i účetních standardů, které jsou platné v souvislosti se zákonem. Kurzovým rozdílům je věnován standard č. 006. Jeho cílem je stanovit *„základní postupy účtování kurzových rozdílů za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.“* (Český účetní standard č. 006)

Standard odkazuje na zákon o účetnictví jako základní právní předpis pro zjišťování kurzových rozdílů. Jsou zde vyjmenované účetní případy, jejichž uskutečněním vznikají kurzové rozdíly. Jak je uvedeno v odst. 2.2 standardu, jedná se zejména o tyto případy:

„a) splnění peněžitého dluhu a inkaso pohledávky,

b) postoupení pohledávky 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.“

Naproti tomu v některých případech kurzové rozdíly nevznikají, a to podle odst. 2.3 při

„a) oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případě, že za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný,

b) dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků s výjimkou změny na Kč,

c) splácení peněžitých vkladů do obchodních korporací.“

V odst. 3 standardu je uvedeno, že základní pravidla pro účtování kurzových rozdílů stanoví § 60 vyhlášky. Pokud měna není obsažena v kurzech devizového trhu vyhlášených ČNB, použijí se pro přepočet oficiální střední kurzy centrální banky příslušné země nebo aktuální kurz mezibankovního trhu k americkému dolaru, příp. euru. Pokud dochází k postupnému vzniku dluhu z úvěru nebo zápůjček a následnému postupnému splácení dluhů, stanoví účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu, zda použije pro vyčíslení kurzových rozdílů metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr kurzů za období poskytování úvěru nebo zápůjčky. (Český účetní standard č. 006)

3.1.3 Vyhláška č. 500/2002

Jedná se o prováděcí vyhlášku Ministerstva financí ČR k některým ustanovením Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

V části zabývající se obsahovým vymezením některých položek výkazu zisku a ztráty je upraveno, že kurzové zisky spadají pod položku ostatní finanční výnosy, naopak kurzové ztráty pod položku ostatní finanční náklady. (Vyhláška č. 500/2002)

V účetnictví existují v účtovém rozvrhu dva účty pro kurzové rozdílů – účet nákladový 563 – Kurzové ztráty a účet výnosový 663 – Kurzové zisky. Tyto účty ovlivňují nejen výsledek hospodaření, ale jsou daňově uznatelné, tudíž mají dopad i na výpočet výše daně z příjmu právnických osob.

Vyhláška nestanovuje konkrétní případy účtování kurzových rozdílů. Obsahuje pouze obecné zásady, které musí účetní jednotka dodržovat. To dává účetní jednotce možnost volby mezi několika variantami, jak účetní případ řešit. Například při částečné platbě pohledávek a závazků se může jednat o tyto varianty:

- „a) účtovat v okamžiku částečné platby o kursovém rozdílu zaplacené části;*
- b) účtovat v okamžiku částečné platby o kursovém rozdílu zbývajících částí;*
- c) účtovat o kursovém rozdílu zbývajících částí pouze při uzávěrce.“ (Beránek, 2011)*

3.2 Hlediska pro výpočet kurzových rozdílů

3.2.1 Časové hledisko

Okamžik ocenění majetku a závazků na českou měnu řeší ustanovení § 24 odst. 2 zákona o účetnictví, podle kterého účetní jednotky oceňují majetek a závazky k okamžiku uskutečnění účetního případu a následně ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

S okamžikem ocenění souvisí vznik kurzových rozdílů, které mohou být průběžné nebo k rozvahovému dni.

Průběžné rozdíly vznikají jako rozdíl kurzu k datu vzniku účetního případu v cizí měně a kurzu k datu dalšího nakládání s majetkem nebo závazky.

Rozdíly k rozvahovému dni vznikají jako rozdíl kurzu, ve kterém jsou majetek a závazky oceněny v účetnictví, a aktuálního kurzu ČNB k rozvahovému dni, v němž jsou majetek a závazky oceněny až do okamžiku, kdy s nimi bude dále nakládáno, nebo do dalšího rozvahového dne, kdy budou opět přepočteny aktuálním kurzem ČNB. (Pilařová, 2005)

Schéma 1: Postup účtování kurzových rozdílů



Zdroj: Pokorná P. (2002), Účtování v cizích měnách, Olomouc: ANAG, str. 49

3.2.2 Druhy kurzů

Při vzniku účetního případu může být přepočet cizí měny na českou korunu proveden prostřednictvím pevných nebo pohyblivých kurzů.

Účetní jednotka stanoví druh používaného kurzu ve své vnitropodnikové směrnici. „*Účetní jednotka může učinit rozhodnutí o pevném, nebo denním kurzu za celou účetní jednotku pro všechny své účetní případy, nebo volí kombinaci – potom je nutno rozvést, pro které účetní případy bude používán který kurz.*“ (Pokorná, 2002)

Z hlediska vedení účetnictví je jednodušší používání pevných měnových kurzů. Odpadá nutnost vyhledávání aktuálních měnových kurzů. „*Pevných kurzů se využívá v období kurzové stability. Pokud by došlo k oficiálně vyhlášené devalvaci nebo revalvaci měny, musí podnik povinně upravit používaný pevný kurz.*“ (Ryneš, 2014)

Pevné kurzy jsou vyhlášovány ČNB a vztahují se k určitému účetnímu období (rok, pololetí, čtvrtletí, měsíc). V platnost vstupují první den vymezeného časového období. Používání pevných kurzů nesmí přesáhnout stanovené účetní období. Pokud by během tohoto období chtěla jednotka kurz změnit, musí stanovit pravidla a podmínky, za kterých lze změnu provést. Pro přepočítání k rozvahovému dni nelze pevné kurzy použít.

Jelikož je 1. ledna státní svátek, ČNB kurz nevyhlašuje, a proto jestli někdo používá pevný kurz k 1. lednu, je to vlastně stejný kurz jako k 31.12. (Pilařová, 2005)

Jako pohyblivé kurzy neboli aktuální jsou označovány směnné kurzy vyhlášené ČNB ke dni uskutečnění účetních případů. Jsou uvedeny na kurzovním lístku ČNB, aktuální denní kurzy se vyhlašují po 14. hodině daného dne. Proto musí mít účetní jednotka ve své vnitropodnikové směrnici o kurzových přepočtech uvedeno, zda při použití denních kurzů bude pro zaúčtování uskutečněných účetních případů používat kurz příslušného dne, což je možné až po jeho vyhlášení v odpoledních hodinách, nebo kurz z předchozího dne. (Pilařová, 2005; Ryneš, 2014)

Kromě toho mohou nastat zvláštní případy použití denního kurzu platného ke dni uskutečnění účetního případu. Jedná se např. o vklady do základního kapitálu v cizí měně při vzniku účetní jednotky, nákup nebo prodej cizí měny za české koruny, vyúčtování zahraničních služebních cest jedním předem stanoveným kurzem nebo přepočítání přijatého zdanitelného plnění v tuzemsku v cizí měně. (Skálová, 2013)

Informace o jednotlivých kurzech je nejlepší čerpat přímo z internetových stránek České národní banky. Zde si lze vyhledat kurzovní lístek s nejčastěji používanými měnami, z nabídky se jednoduše vybere potřebné datum a objeví se hledaný kurz.

Jestliže se jedná o měnu, se kterou se příliš neobchoduje, která je neobvyklá, pak se kurz musí vyhledat v celním kurzovním lístku. Tyto kurzy se vyhlašují měsíčně a jedná se převážně o měny afrických a asijských států.

Bez ohledu na použitý druh kurzu se převod cizí měny na českou provede pomocí následujícího vzorce:

$$\text{zahraniční měna} * \text{kurz} \quad (1)$$

Pokud podnik potřebuje převést českou měnu na zahraniční, použije tento vzorec:

$$\frac{\text{částka v českých korunách}}{\text{kurz}} \quad (2)$$

3.3 Účetní operace, v nichž se mohou vyskytnout kurzové rozdíly

3.3.1 Pohledávky a závazky

Faktury přijaté a vydané

Nejčastější případy, kdy účetní jednotka řeší problematiku kurzových rozdílů, se týkají přijatých a vydaných faktur. Při přepočtu během účetního období se jednotka řídí svou vnitropodnikovou směrnicí, ve které má zakotveno, zda během roku používá pevný či pohyblivý kurz. Při užití pevného kurzu se využívá daný kurz na všechny faktury po celé stanovené období. Může nastat případ, že v době vystavení faktury a v době, kdy je uhrazena, platí stejný pevný kurz, a žádný kurzový rozdíl nevzniká. Pokud se však podnik rozhodl využívat pohyblivý kurz, vyhledá si vždy kurz vyhlášený Českou národní bankou k danému dni. (Beránek, 2011)

Při vypořádání přijatých faktur ze zahraničí dochází v důsledku neustálých změn devizových kurzů ke vzniku kurzových zisků nebo ztrát proto, že k zúčtování faktury dochází v jiném okamžiku než k její úhradě. (Beránek, 2011)

Příkladem může být přijetí faktury ze zahraničí na nákup zboží. Nejprve se zaúčtuje pořízení zboží na účet 131 – Pořízení zboží a vznik závazku na účet 321 – Dodavatelé.

Pokud firma používá aktuální kurz, po jeho vyhledání převede částku v cizí měně uvedenou na faktuře na české koruny. Z částky v korunách se pak povinně provede samovyměření DPH. Zároveň má firma nárok na odpočet DPH ve stejné výši, jako je

samovyměření. K částce pořízení se poté přičtou ostatní vedlejší náklady, jako doprava, pojištění apod.

Následuje převzetí zboží na sklad zaúčtované na účet 132 – Zboží na skladě a v prodejnách souvztažně se snížením účtu 131 – Pořízení zboží. Při úhradě zboží penězi z bankovního účtu se částka přepočte kurzem platným k datu úhrady a ta se zaúčtuje 321 – Dodavatelé a 221 – Bankovní účty.

Kurzový rozdíl se vyčíslí jako rozdíl částky zaúčtované při nákupu a částky při úhradě. Pokud je částka při nákupu vyšší než při úhradě, vzniká kurzový zisk, který se zaúčtuje na účet 321 – Dodavatelé na stranu MD a účet 663 – Kurzové zisky na stranu D. V tomto případě vznikne finanční výnos.

Je-li ovšem částka při nákupu nižší než částka při úhradě, jedná se o kurzovou ztrátu, jež by se zaúčtovala na straně MD na účet 563 – Kurzové ztráty a na straně D na účet 321 – Dodavatelé. Vznikl by tedy finanční náklad.

Obdobně by se postupovalo i při nákupu materiálu. Účtovalo by se však na účet 111 – Pořízení materiálu a účet 112 – Materiál na skladě.

Při vystavení faktury do zahraničí, například za prodej výrobků, zaúčtuje firma výnos z prodeje na účet 311 – Odběratelé a 601 – Tržby za vlastní výrobky.

Dále musí dojít k zaúčtování vyskladnění výrobků. Cena pro vyskladnění se určí na základě kalkulace nebo vlastními náklady, tudíž je menší než cena, za kterou se výrobky prodaly. Vyskladnění se zachytí na účtech 613 – Změna stavu výrobků (podle aktualizace k roku 2016 se vyskladnění účtuje na účet 583 – Změna stavu výrobků) a 123 – Výrobky.

Z důvodu pohybu kurzu je obdržená platba opět v jiné částce než zaúčtovaný výnos. Nejprve se zaúčtuje úhrada faktury od odběratele na účet 221 – Bankovní účty a 311 – Odběratelé a poté kurzový rozdíl. Kurzový zisk nastane, bude-li přijatá částka vyšší než zaúčtovaný výnos, a zaúčtuje se to na účty 311 – Odběratelé a 663 – Kurzové zisky. Pokud obdržená částka je nižší než částka vyfakturovaná, jedná se o kurzovou ztrátu. Ta se zachytí na účty 563 – Kurzové ztráty a 311 – Odběratelé. (Beránek, 2011; Ryneš 2014)

Vzájemný zápočet

Existují však podniky, které spolu obchodují takovým způsobem, že jeden podnik má u druhého pohledávky i závazky. Taková situace může nastat i při přeshraničním

obchodu, tudíž jsou pohledávky a závazky vyjádřeny v cizí měně. Provedení vzájemného zápočtu pohledávky a závazku upravuje § 1982 občanského zákoníku č. 89/2012 Sb.

„(1) Dluží-li si strany vzájemně plnění stejného druhu, může každá z nich prohlásit vůči druhé straně, že svoji pohledávku započítává proti pohledávce druhé strany. K započtení lze přistoupit, jakmile straně vznikne právo požadovat uspokojení vlastní pohledávky a plnit svůj vlastní dluh.

(2) Započtením se obě pohledávky ruší v rozsahu, v jakém se vzájemně kryjí; nekryjí-li se zcela, započte se pohledávka obdobně jako při splnění. Tyto účinky nastávají k okamžiku, kdy se obě pohledávky staly způsobilými k započtení.“

Postup lze použít i při vyčíslení v cizí měně. Zápočet lze uskutečnit tehdy, jestliže se na něm obě strany předem domluví. Při vzájemném započtení v cizích měnách je potřeba použít kurz ČNB k aktuálnímu datu. (Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)

Zálohy

Při některých obchodních transakcích, zvláště pokud se jedná o vysoké částky, požaduje strana prodávajícího zálohu. Záloha zahraničnímu obchodníkovi se posílá v měně jeho státu a při následné úhradě faktury se záloha odečte. Jelikož zaplacení zálohy a úhrada faktury neproběhne v jeden okamžik, opět zde mohou vzniknout kurzové rozdíly. Při jejich vyčíslení a zaúčtování je možné postupovat třemi způsoby:

„a) vyčíslit a zaúčtovat kursový rozdíl týkající se splácené části pohledávky nebo závazku;

b) vyčíslit a zaúčtovat „rozvahový“ kursový rozdíl týkající se nesplácené části pohledávky nebo závazku;

c) neúčtovat o kursovém rozdílu vůbec.“ (Beránek, 2011)

Postoupení pohledávky

Má-li podnik pohledávku, která už je po lhůtě splatnosti, a odběratel se stále nemá k tomu, aby ji uhradil, může podnik pohledávku postoupit jinému podniku. Lze to uskutečnit i s pohledávkou, která je v cizí měně. V takovém případě se při postoupení pohledávky také účtuje o kurzových rozdílech. (Beránek, 2011)

Opravné položky k pohledávkám

Jestliže existuje pohledávka, u které se změnilo její ocenění, může podnik podle zákona č. 593/1993 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu vytvořit opravnou

položku, která dočasně hodnotu pohledávky sníží, a poté, co dojde k navýšení hodnoty, se opravná položka rozpustí. Pokud se jedná o pohledávku v cizí měně, je potřeba uvádět opravné položky jak v české tak cizí měně. (Zákon o rezervách; Beránek, 2011)

3.3.2 Zahraniční pracovní cesta

Pošle-li zaměstnavatel zaměstnance na služební cestu do zahraničí, musí se řídit nejen účetními předpisy, ale tuto problematiku upravuje i zákoník práce. Před rokem 2007 dokonce existoval zákon č. 119/1992 Sb. o cestovních náhradách, který se věnoval náhradám při tuzemské a zahraniční pracovní cestě. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce definuje v paragrafu 154 zahraniční pracovní cestu následovně:

„Zahraniční pracovní cestou se rozumí 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 příletu do České republiky při letecké přepravě.“

Zaměstnanec má právo na náhradu *„jízdnicích výdajů, jízdnicích výdajů k návštěvě člena rodiny, výdajů na ubytování, zahraničního stravného (tj. stravných výdajů v cizí měně), nutných vedlejších výdajů. Navíc zaměstnavatel může zaměstnanci při zahraniční cestě poskytnout i další cestovní náhrady.“* (Zákoník práce)

Ministerstvo financí zveřejňuje vyhlášku, která stanovuje výši stravného pro jednotlivé státy světa.

Aby mohl zaměstnanec požadovat náhrady, musí mít všechny vzniklé výdaje, na něž uplatňuje nárok, podložené doklady. (Beránek, 2011)

Zaměstnavatel je povinen mu vyplatit zálohu v měně daného státu. Zálohu zaměstnavatel zaúčtuje v den, kdy zálohu zaměstnanci poskytl, a pro přepočtení měny použije denní kurz ČNB. Zaměstnavatel nemusí zaměstnanci vyplácet zálohu hotově. Na základě dohody se zaměstnancem nemusí být záloha vůbec vyplacena.

„Pokud zaměstnavatel dá zaměstnanci k dispozici platební kartu zaměstnavatele, považuje se to za poskytnutí zálohy v cizí měně.“ (Pilařová, 2005)

Při vyplacení zálohy vzniká zaměstnavateli pohledávka vůči zaměstnanci a zaměstnanci závazek vůči zaměstnavateli. Po uskutečnění zahraniční pracovní cesty musí zaměstnanec předložit všechny doklady a dojde k zaúčtování pracovní cesty (pro zaměstnavatele jde

o náklad), zániku pohledávky a závazku a k vypořádání případných rozdílů. (Pilařová, 2005)

Pro zaúčtování je potřeba zvolit datum účetního případu, ke kterému dojde k přepočtu cizí měny. Tento okamžik není upraven právními ani účetními předpisy, ale bývá stanoven ve vnitropodnikové směrnici. Nejčastěji se volí den ukončení pracovní cesty.

„V úvahu přicházejí následující varianty:

- *den ukončení pracovní cesty, nebo*
- *konkrétní den nároku na cestovní náhradu (velmi složitě), nebo*
- *den předložení dokladů k vyúčtování pracovní cesty, nebo*
- *den provedení vyúčtování, který musí následovat do 10 pracovních dnů po skončení pracovní cesty, nebo*
- *kursem dne poskytnutí zálohy“ (Pilařová, 2005)*

Vyúčtování pracovní cesty se musí provést ve stejné cizí měně, v jaké došlo k vyplacení zálohy, a to do 10 dnů. Podle zaúčtovaných účetních operací se zjistí, zda došlo k přeplatku či nedoplatku.

Přeplatek nastane, jestliže je výše zálohy vyšší než skutečně vynaložené náklady. V tomto případě musí zaměstnanec zaměstnavateli potřebný rozdíl vrátit. Při této situaci má zaměstnanec dvě možnosti:

- a) vrátí zaměstnavateli zbytek zálohy v cizí měně
- b) vrátí zaměstnavateli zbytek zálohy v korunách

Nedoplatek znamená, že poskytnutá záloha je nižší, než jsou doložené náklady, tudíž musí zaměstnavatel dopláct rozdíl zaměstnanci. Nedoplatek poskytne v korunách. (Pilařová, 2005)

Stejným způsobem jako při zahraniční cestě zaměstnance se postupuje, jestliže podnik do zahraničí vyšle svého společníka. Pouze se změní čísla účtů, na nichž se operace provádí (místo účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci se použije účet 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva, podle aktualizace k roku 2016 se účet 355 nazývá Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace).

3.3.3 Valutová pokladna

Podnik se může rozhodnout, že ve své pokladně bude mít kromě české měny též měnu zahraniční. K tomuto kroku se nejčastěji rozhodnou podniky, které často obchodují se

zahraničím, posílají tam své zaměstnance, kterým vyplácejí zálohy na pracovní cestu, nebo v zahraničí uskutečňují drobné nákupy za hotovost. Pokud podnik vede valutovou pokladnu, musí mít přehled nejen o cizích měnách v ní uložených, jejich pohybu a zůstatcích, ale také musí mít veškerou evidenci přepočítanou na české koruny. Tento přepočet se provádí vždy pro vydanou nebo přijatou částku. Pokud však jsou v pokladně valuty bez pohybu, jejich přepočet se při změně kurzu může, ale nemusí dělat. (Beránek, 2011)

Valuty jsou z pokladny často vypláceny v jiném kurzu, než byly do pokladny přijaty. Vzniká tak rozdíl v zůstatku v cizí měně a korunách. Je proto potřeba v okamžiku sestavování rozvahy provést úpravu a vzniklý kurzový rozdíl zaúčtovat na vrub nákladů v případě kurzové ztráty nebo ve prospěch výnosů v případě kurzového zisku. (Beránek, 2011)

Ve vnitropodnikové směrnici musí být informace o kurzu. Kurz může být pevný, pohyblivý, případně směnný, což je kurz, při kterém byl obchod uskutečněn. V případě, že účetní jednotka používá pevný kurz a přepočet ve stanoveném období provádí vždy stejným kurzem, nevznikají v tomto období kurzové rozdíly. Výhodné je to v případě těch cizích měn, u kterých nedochází v čase k výrazným změnám kurzu. (Beránek, 2011)

Ke konci rozvahového dne musí jednotka veškeré zůstatky přepočítat kurzem vyhlášeným ČNB k tomuto datu. Zůstatek v pokladně vyjádřený v korunách ke konci období musí vyjít ve všech případech stejně. Nezáleží na tom, jaký způsob pro přepočet kurzu účetní jednotka zvolí.

Aby byl lepší přehled o hotovosti v cizí měně, je dobré používat analytické účty podle jednotlivých měn. (Beránek, 2011)

3.3.4 Devizový účet

Při vedení bankovního účtu v cizí měně se postupuje stejně jako u pokladny. Ve vnitropodnikové směrnici se opět stanoví druh používaného kurzu. Veškeré účetní operace se evidují v české i zahraniční měně. Ke konci roku opět dojde k přepočtu podle kurzu k rozvahovému dni a vyčíslí se kurzový rozdíl.

Dopočítání kurzového rozdílu lze stejně jako u pokladny provést kdykoli během účetního období, např. po každé účetní operaci týkající se pohybu finančních prostředků nebo ke konci měsíce.

Mezi běžné měny, ve kterých se účty vedou, patří euro, dolar, libra. Pokud chce podnik mít devizový účet na nějakou méně obvyklou měnu, lze to též zařídit, ale tyto účty vedou jen vybrané banky. Transakce se uvádějí v cizích měnách, poplatky a úroky však banka účtuje v českých korunách. (Beránek, 2011)

3.3.5 Finanční majetek

Tuzemský podnik může mít majetkovou spoluúcast na zahraniční společnosti (cenné papíry, dluhopisy, akcie apod.). Tento majetek lze získat nákupem, nabytím darem, vkladem či děděním.

Cenné papíry a podíly se oceňují v pořizovacích cenách, tj. včetně vedlejších nákladů spojených s pořízením.

Kurzové rozdíly vznikají při splácení vkladů do zahraničních společností, pokud je vklad vyjádřen v cizí měně. Kurzové rozdíly se pak neúčtují výsledkově do nákladů a výnosů, ale rozvahově na účet 414 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

„Kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů se při ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, neúčtují samostatně na příslušné účty nákladů a výnosů, ale jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí.“ (Vyhláška č. 500/2002)

3.4 Měnový forward

Měnový forward je nejjednodušší finanční derivát (dále patří mezi deriváty futures, opce, warranty, swapy). Jedná se o nákup či prodej jedné měny za jinou měnu. Strany provádějící obchod si předem dohodnou kurz. Závazky se vypořádávají ve stanovené pozdější lhůtě. Jde o oboustranně závazný obchod, při kterém se nebere ohled na budoucí vývoj trhu. Investor tak není ohrožen dopady pohybu měnového kurzu. Jsou tedy omezena rizika ztráty, na druhou stranu není možnost zisku z měnového pohybu. (Pokorná, 2002)

Forwardové obchody se podle § 27, odst. 1, písmeno b) Zákona o účetnictví účtují v reálné hodnotě. Jsou vedené na podrozvahových účtech. Konkrétní stanovení čísla účtu je v kompetenci účetní jednotky.

4. Kurzové rozdíly dle mezinárodní právní úpravy

Z důvodu globalizace ekonomiky je potřeba sjednocovat právní předpisy, podle kterých se řídí jednotlivé podniky v různých státech, aby se mohly navzájem porovnávat a hodnotit. Napomáhají tomu mezinárodní standardy, které harmonizují účetní vykazování.

4.1 Typy předpisů

V Evropě se jedná o IFRS (International Financial Reporting Standards). Propojování ekonomik zemí EU, volný pohyb osob, zboží i kapitálu si vyžádaly sjednocování podnikatelského prostředí, tedy i účetního výkaznictví. V roce 1973 byl založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy se 142 členy. Měl na starosti vydávání standardů, které jsou známy pod zkratkou IAS (International Accounting Standards). V roce 2001 došlo ke změně a z výboru se vytvořila Rada pro mezinárodní účetní standardy, jež vydává mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS. Postupně dochází k nahrazování IAS standardy IFRS. V současné době existuje 26 standardů IAS a 15 standardů IFRS. (Jílek, Svobodová, 2013)

„Mezinárodní standardy účetního výkaznictví promítají tradice a podmínky vyspělé tržní ekonomiky. Vývoj mezinárodních standardů přispívá ke konzistentnosti finančních informací celého světa prostřednictvím harmonizace účetních standardů. Základním principem harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví ve světě je skutečnost, že finanční systém v různých zemích musí být v souladu se zásadami Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.“ (Tereščenko, 2014)

V Americe se jedná o systém všeobecně uznávaných účetních zásad US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Jde o národní systém tvořený standardy finančního účetnictví a řadou různých doporučení a směrnic. Hlavními rysy těchto zásad jsou objektivita, významnost, konzistence a konzervatismus. Při vykazování aktiv je uplatňováno pravidlo „mark-to-market“, na jehož základě se v účetnictví uvádí hodnota, kterou by bylo možné při prodeji reálně dosáhnout. (Jílek, Svobodová, 2013)

I když mezi standardy v Evropě a v USA existují rozdíly, dochází ke sjednocování postupů a metod, aby mezi předpisy nebyly výrazné odchylky.

„Cílem IFRS je, aby se staly globálními účetními standardy. K jeho dosažení zbývá dořešit využívání IFRS v USA, které dosud používají svůj národní systém účetních standardů označovaný jako US GAAP. Zájem o sblížení obou systémů je oboustranný

a již od roku 2002 intenzivně probíhá a projevil se řadou novel standardů či společnými projekty tvorby nových standardů v obou systémech.“ (Mejzlík, 2010)

4.2 Uplatňování mezinárodních standardů IFRS

Mezinárodními standardy účetního výkaznictví se musí řídit každá společnost, která emituje cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských zemích Evropské unie. Tato povinnost je zakotvena v Nařízení 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů.

„Účelem tohoto nařízení je schválení a využívání mezinárodních účetních standardů ve Společenství, aby se harmonizovaly finanční informace předkládané společnostmi uvedenými v článku 4, a tím zabezpečil vysoký stupeň průhlednosti a srovnatelnosti finančních výkazů a v důsledku toho také účinné fungování kapitálového trhu Společenství a vnitřního trhu.“ (Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002)

Nařízení dále definuje, o jaké mezinárodní standardy se jedná.

Pro účely tohoto nařízení se "mezinárodními účetními standardy" rozumějí "International Accounting Standards" (IAS), "International Financial Reporting Standards" (IFRS) a související výklady (výklad SIC a IFRIC), následné změny těchto standardů a souvisejících výkladů, budoucí standardy a související výklady, které vydá anebo schválí International Accounting Standards Board (IASB)“. (Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002)

Nařízení a směrnice EU k používání mezinárodních standardů se jako jedné z členských zemí dotýká i České republiky, konkrétně firem emitujících cenné papíry obchodovatelné na kapitálových trzích. V České republice existují dva trhy cenných papírů - Burza cenných papírů a RMS systém.

Účetní jednotky emitující cenné papíry tedy účtují a sestavují výkazy jak podle českých účetních předpisů, tak podle IFRS.

Mezi hlavní předpisy, které upravují účtování operací v cizí měně, patří IAS 21 - Dopady změn měnových kurzů. Tento standard popisuje také převod účetních výkazů (rozvahy a výsledovky) v cizí měně na měnu vykazování.

4.2.1 Základní pojmy

Ve standardu IAS 21 jsou vymezeny základní pojmy, jako jsou cizí měna, kurzový rozdíl, směnný kurz či funkční měna.

„Cizí měna je jiná měna než funkční měna účetní jednotky.

Funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost.

Měna vykazování je měna používaná při předkládání účetní závěrky.

Měnový kurs je směnný poměr dvou měn.

Závěrkový kurs je okamžitý měnový kurs ke konci účetního období.

Kurzový rozdíl je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kursech.“ (Nařízení komise (ES) č. 1126/2008)

Pro účetní jednotky v České republice je funkční měnou česká koruna, případně měna země, ve které sídlí mateřská společnost. Jako cizí měna se označují všechny ostatní měny. Měnový kurz vyhláší Česká národní banka v průběhu roku, závěrkový kurz k 31.12.

4.2.2 Peněžní a nepeněžní položky

Podle standardu IAS 21 jsou veškeré položky vyjádřené v cizí měně přepočteny na funkční měnu pomocí měnového kurzu k datu účetní operace a ke konci účetního období pomocí závěrkového kurzu. U nepeněžních položek, které byly oceněny v cizí měně, ale v historických cenách, se hodnota vykáže podle měnového kurzu platného ke dni stanovení této hodnoty.

Jednotlivé položky rozvahy je nutné rozčlenit na peněžní a nepeněžní položky. Někdy je obtížné určit, co je peněžní a co nepeněžní položka.

„Základním rysem peněžní položky je právo obdržet (nebo povinnost zaplatit) určitý počet měnových jednotek. Příkladem mohou být důchody a zaměstnanecké požitky, které mají být placeny v hotovosti, rezervy, které mají být uhrazeny v hotovosti, hotovostní dividendy, které jsou uznány jako závazek [...]. Naopak základním rysem nepeněžní položky je absence práva obdržet (nebo povinnosti zaplatit) daný nebo určitelný počet měnových jednotek. Příkladem mohou být částky předem zaplacené za zboží a služby (např. předplacené nájemné), goodwill, nehmotný majetek, zásoby, pozemky, budovy a zařízení, rezervy, které mají být vypořádány nepeněžně.“ (Muthupandian, 2009)

Zatímco definici peněžní jednotky obsahuje standard IAS 21, přesná definice nepeněžní položky neexistuje. Krupová (2009) uvádí příklady členění na peněžní a nepeněžní položky:

Tabulka 1: Přehled peněžních a nepeněžních položek

Peněžní položky	Nepeněžní položky
Peníze v hotovosti, vklady v bankách	Investice do dceřiných, přidružených a společných podniků v individuálních rozvahách, užívá-li se na ně metoda „at cost“ podle IAS 27
Dluhopisy	Zásoby
Obchodní pohledávky	Nevratné zálohy (poskytnuté i přijaté)
Poskytnuté půjčky (vratné)	Pozemky (při cost modelu)
Vratné zálohy	Budovy (při cost modelu)
Odložená daňová pohledávka a závazek	Zařízení (při cost modelu)
Obchodní závazky včetně výdajů příštích období	Náklady příštích období
Závazky vůči zaměstnancům	Nehmotná aktiva včetně goodwillu
Závazky na splatných daních a pojistném	Výnosy příštích období
Závazky na dividendách	Rezervy, které budou vypořádány dodávkou nepeněžních aktiv
Přijaté půjčky	Vklady vlastníků
Penzijní závazky	Investice do nemovitostí při cost modelu
Rezervy, které budou vypořádány v penězích	

Zdroj: Krupová L. (2009), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – aplikace v podnikové praxi, stav k 1. 1. 2009, Praha: VOX, a. s., str. 533

Kurzové rozdíly, které vzniknou nestejným kurzem při počátečním zaúčtování a závěrce, se stejně jako podle české legislativy zahrnou do nákladů nebo výnosů.

„Kurzové rozdíly vzniklé při úhradě peněžních položek v průběhu období nebo vyplývající z přepočtu peněžních položek existujících k datu závěrky se vykazují výsledkově, to znamená jako kurzový zisk nebo kurzová ztráta ve výsledovce v období, ve kterém vznikly.“ (Krupová, 2009)

4.2.3 Účetnictví v jiné než funkční měně

U některých společností může nastat situace, že účtují v jiné měně, než je jejich funkční měna. V takovém případě musí v době sestavení účetní závěrky všechny položky převést pomocí přepočtů do funkční měny. U peněžních položek se pro přepočet použije závěrkový kurz. Nepeněžní položky, pokud jsou oceněné v historických cenách, se přepočítají kurzem platným k datu uskutečnění transakce. Pro položky zahrnuté ve

výsledovce se pak použije aktuální kurz platný k datu transakce. Rozdíly, které vzniknou z přepočtu do funkční měny, se vykáží výsledkově. (Krupová, 2009)

5. Firma ESSA

Společnost ESSA, spol. s r.o. byla založena v roce 1990. Hlavní zájem této potravinářské firmy se od začátku zaměřil na konzervované ovoce, zeleninu a ryby. Postupně se firma rozšiřovala a měnila svou strukturu. V roce 2000 vznikla dceřiná společnost ESSA-PACK. O dva roky později se firma rozšířila na slovenský trh založením dceřiné společnosti ESSA Slovakia, která zajišťovala prodej a distribuci výrobků na Slovensku. Tato společnost však v průběhu roku 2015 zanikla. Pro rozvoj firmy bylo důležité i navázání spolupráce se zahraničním partnerem, a to rakouskou firmou ALMI. Ke konci roku 2014 došlo k reorganizaci a oddělení ALMI jako samostatné firmy. K dalšímu rozšíření došlo nákupem výrobní konzervárny NOVA, a. s. v roce 2004. Z důvodu snížení logistických nákladů byla v roce 2014 provedena fúze společnosti ESSA-PACK do společnosti NOVA. Vytvoření divize ESSA-TRANS umožňuje firmě zásobování zákazníků vlastním vozovým parkem.

5.1 Výrobní program

Obchodní firma ESSA rozvíjí svou hlavní obchodní činnost v oblasti konzervovaných potravin, které na trh dodává pod vlastní značkou ESSA, dále pod značkou NOVA i pod privátními značkami svých zákazníků. Jde např. o sterilovanou zeleninu, ovocné kompoty, džemy, povidla, sirupy, hořčice, kečupy, protlaky. Dále se jedná o balení rýže, luštěnin, koření, suchých plodin a výrobků v tzv. bramborovém programu.

Firma je též výhradním dovozcem italských těstovin společnosti Pasta Zara do České republiky.

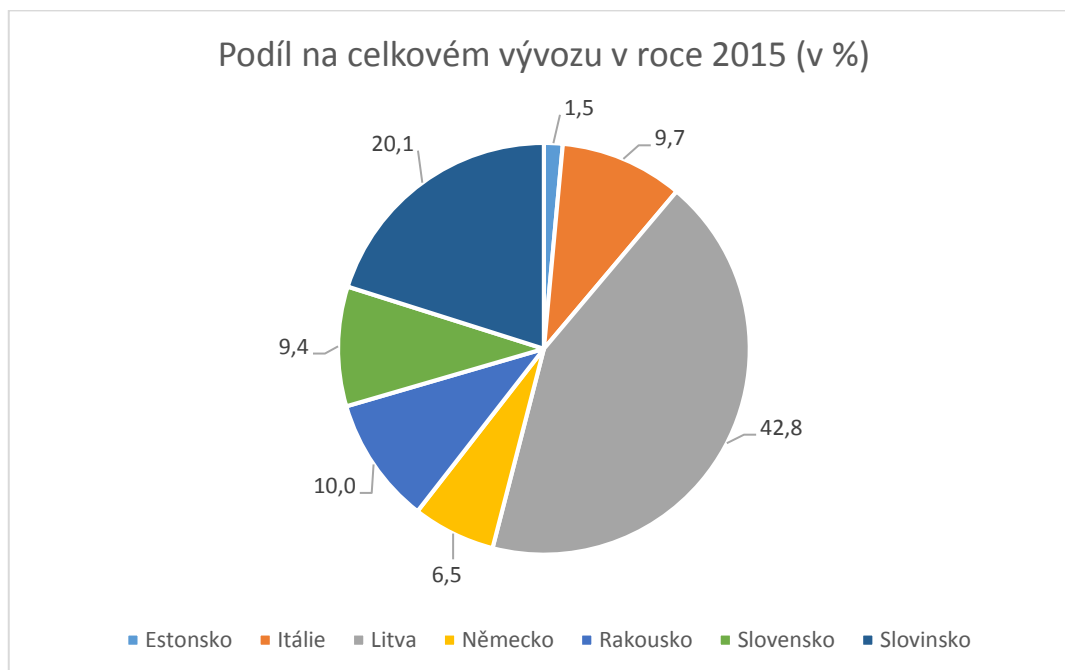
Do roku 2014 jako výhradní zástupce rakouské firmy ALMI pro Českou republiku zajišťovala firma ESSA dodávky koření. Zastupovala rovněž tuto firmu v oblasti dodávek technologií pro masný průmysl a jejich servis.

5.2 Export a import

Své obchodní aktivity rozvíjí firma nejen v rámci ČR jako dodavatel nejdůležitějších potravinářských řetězců, velkoobchodů, pekáren nebo lahůdkářských výroben, ale také v zahraničí. Mezi výrobky, které se nejčastěji vyvážejí, patří sterilované žampiony, rýže, kompoty z jahod a broskví a kečup. Celkový objem vývozu činil v roce 2015 téměř 6,7 mil. Kč. Nejvyšší podíl vývozu směřuje do Litvy (téměř 43 %), do Slovinska

(přes 20 %), dále do Rakouska, Itálie a Slovenska (do každého z těchto států téměř 10 %). Část vývozu pak míří do Německa, Estonska a Lotyšska.

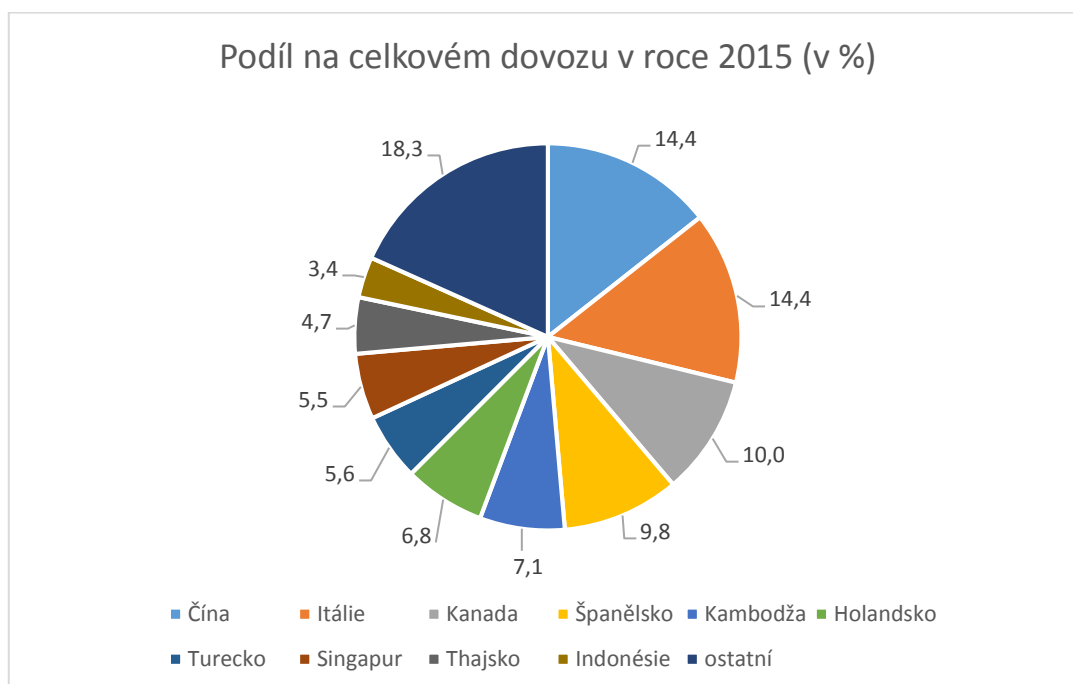
Graf 1: Struktura vývozu podle zemí v roce 2015 v %



Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem k výrobnímu programu společnost řadu komodit pro svou výrobu naopak ze zahraničí dováží. V roce 2015 dosáhl objem dovozu 120, 9 mil. Kč.

Graf 2: Struktura dovozu podle zemí v roce 2015 v %



Zdroj: Vlastní zpracování

Dovází se především rýže a čočka, z ovoce se jedná hlavně o broskve a ananas. Firma potřebné suroviny dovází nejen z Evropy, ale též z řady asijských či amerických států. Nejvyšší objem dováženého zboží připadá na Čínu a Itálii. U obou činí podíl na celkovém dovozu více než 14 %. Dále následuje Kanada a Španělsko s desetiprocentním podílem.

5.3 Výnosy podniku

Vývoj výnosů nebyl ve sledovaných letech příznivý. Na jejich výši se negativně podepsala jednak situace na trzích, jednak strukturální změny, kterými společnost prošla.

Celkové výnosy v roce 2015 představovaly pouze 43,4 % hodnoty výnosů na začátku sledovaného období. Proti roku 2008, kdy byly výnosy nejvyšší, to bylo pouze 41 %.

Klesající dynamika tržeb v letech 2009 - 2012 vedla společnost ke změně obchodní strategie. Z výrobního programu byly vyřazeny produkty s nízkou rentabilitou, společnost se začala soustředit na produkty vlastní výroby.

Tabulka 2: Výnosy společnosti v letech 2006 - 2015

	Výnosy společnosti v tis. Kč			podíl zahraničí na výnosech celkem (v %)
	celkem	tuzemsko	zahraničí	
2006	604 398	557 644	46 754	7,7
2007	636 299	589 540	46 759	7,3
2008	641 175	608 206	32 969	5,1
2009	553 784	521 188	32 596	5,9
2010	597 389	560 430	36 959	6,2
2011	515 088	477 628	37 460	7,3
2012	466 584	426 754	39 830	8,5
2013	376 972	345 647	31 325	8,3
2014	307 589	287 400	20 189	6,6
2015	262 358	255 677	6 681	2,5

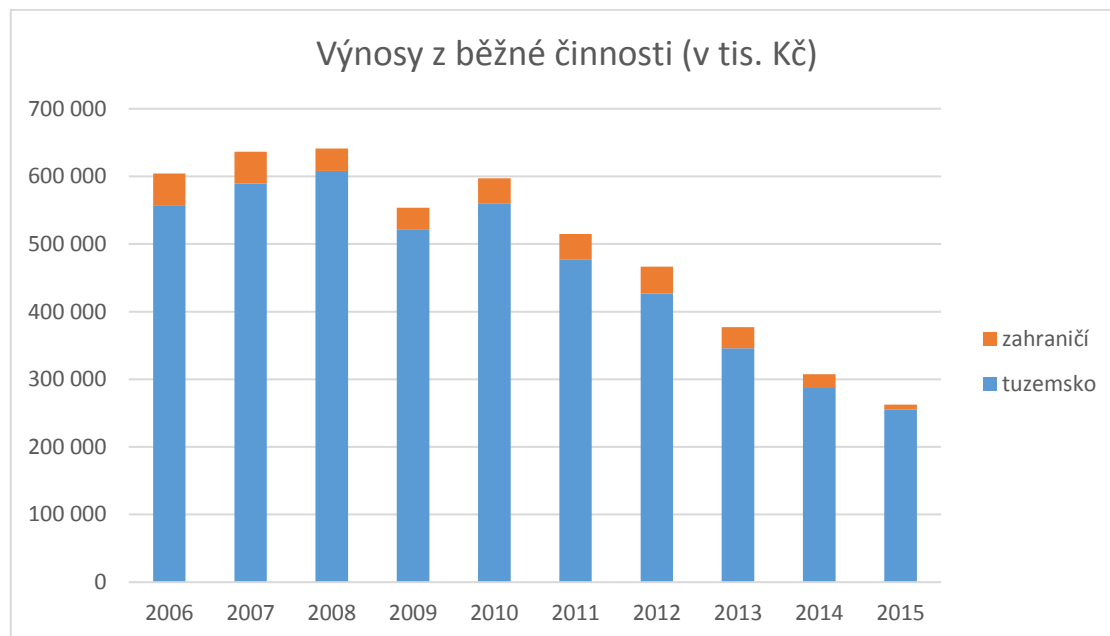
Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik pro své interní potřeby sleduje výši výnosů odděleně za Českou republiku a za zahraničí.

Tržby za zahraničí představovaly ve sledovaných letech v průměru necelých 7 % z celkových výnosů. V roce 2008 je patrný vliv hospodářské krize, když podíl výnosů ze

zahraničí poklesl na 5,1 %, což je o 2,2 procentního bodu méně než v roce 2007. V letech 2014 a 2015 se v poklesu projeví organizační změny – zrušení dceřiné společnosti na Slovensku a osamostatnění společnosti ALMI Česká republika s. r. o. Výnosy ze zahraničí tak v roce 2015 představovaly pouze 2,5 % celkových výnosů.

Graf 3: Výnosy z běžné činnosti v letech 2006 - 2015



Zdroj: Vlastní zpracování

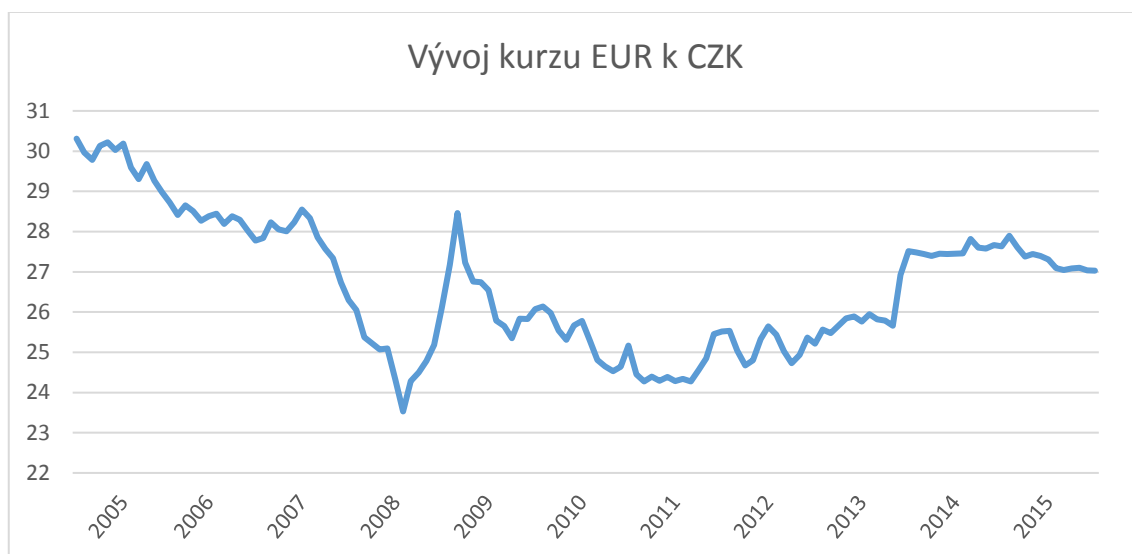
5.4 Vývoj kurzů

Pro sledování kurzových zisků a ztrát je pro společnost důležitý vývoj kurzů měn, ve kterých firma obchoduje.

5.4.1 Dlouhodobý vývoj kurzů

Vývoj kurzů sleduje a uveřejňuje Česká národní banka, která má také pravomoci kurzy ovlivňovat prostřednictvím své měnové politiky. Následující grafy zachycují vývoj kurzů měn používaných ve vybrané firmě v letech 2005 - 2015. Protože firma obchoduje nejen s členskými zeměmi EU, ale i třetími zeměmi, je graficky zachycen jak vývoj kurzu eura, tak i dolaru k české koruně. Jedná se tedy o měny, ve kterých společnost eviduje své pohledávky a závazky.

Graf 4: Vývoj kurzu eura k české koruně v letech 2005 - 2015



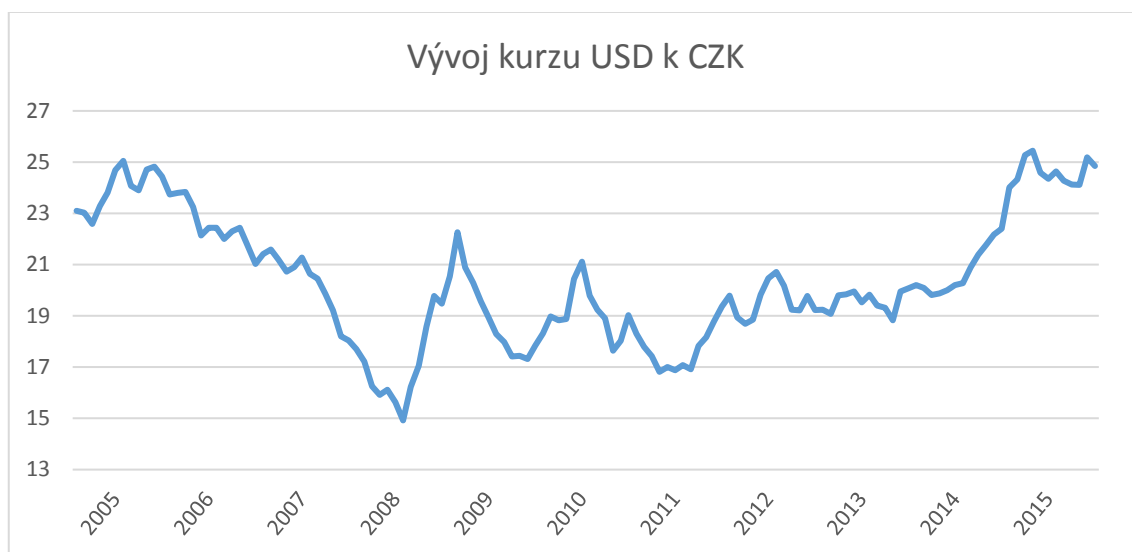
Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj kurzu eura k české koruně je ve sledovaném období ovlivněn zejména finanční krizí a zásahy České národní banky. V počátcích sledovaného období kurz postupně klesal z více jak 30 Kč za euro na hodnoty okolo 28 Kč za euro. Svého minima dosahuje v roce 2008, kdy se dostává na hodnotu 23,5 Kč/euro v souvislosti s finanční krizí, která evropské státy zasáhla významněji než Českou republiku. V následujících letech se v souvislosti s postupným oživením ekonomik kurz postupně zvyšoval.

Významným faktorem, který ovlivnil vývoj kurzu, byla intervence ČNB na devizovém trhu, která vedla k oslabení koruny a ustálení jejího kurzu vůči euru okolo 27 korun. Jako důvod byla uváděna snaha zabránit deflaci a zvýšit spotřebu domácností. Původní záměr byl udržovat tento kurz zhruba dva roky, nyní se předpokládá, že by intervence měly platit do roku 2017. Ani po jejich skončení se však nepředpokládá, že by došlo ke skokové změně kurzu koruny vůči euru.

Měnové intervence ČNB spolu s vývojem kurzu eura vůči dolaru ovlivnily vývoj kurzu dolaru ke koruně. Od roku 2005 je patrné posilování koruny vůči dolaru, což bylo ovlivněno nastupující finanční krizí v USA.

Graf 5: Vývoj kurzu dolaru k české koruně v letech 2005 - 2015



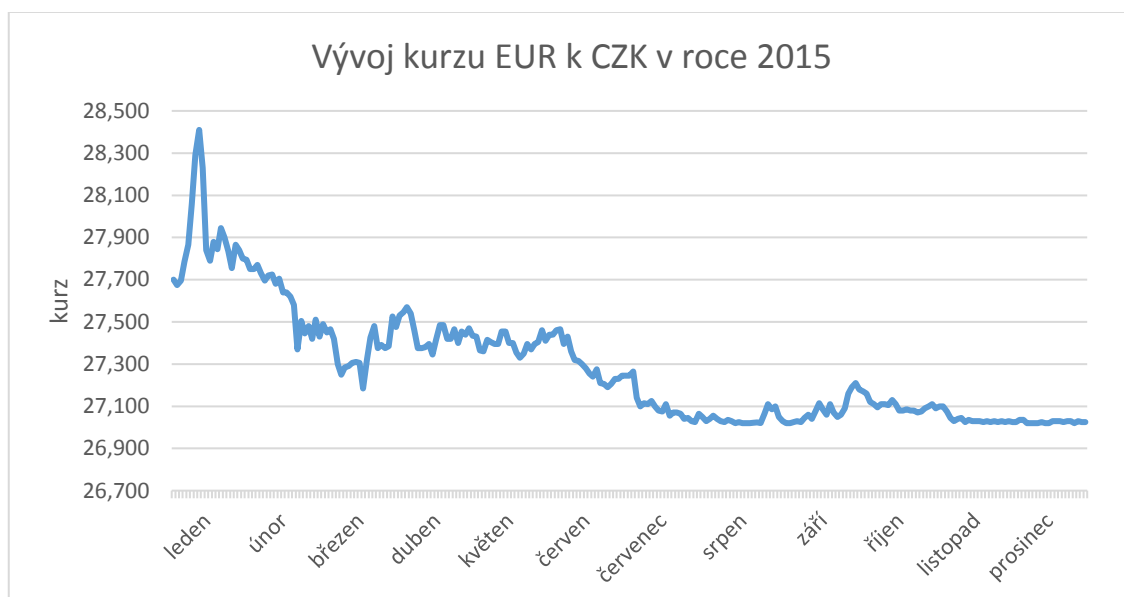
Zdroj: Vlastní zpracování

Minima bylo dosaženo v roce 2008, kdy se hodnota dostala pod 15 korun za dolar. Rozšíření krize i do evropských států se pak projevilo výraznějšími změnami kurzů v dalších letech. Ekonomika USA však v posledních letech posiluje, roste počet pracovních míst, což se pozitivně projevuje na trhu práce. Naproti tomu ekonomiky evropských zemí se stále potýkají s určitými problémy. To vede k posilování dolaru, což se odráží v kurzu dolaru k evropským měnám. Ve vztahu ke koruně se od konce roku 2013 projevily rovněž měnové intervence ČNB.

5.4.2 Vývoj kurzů v roce 2015

Rovněž v roce 2015 byla pro vývoj kurzu eura ke koruně rozhodující měnová politika ČNB. V prvních měsících došlo k oslabení koruny, vývoj na trzích však vedl k jejímu posilování, a proto zahájila ČNB v červenci opět intervence na devizovém trhu, aby udržela kurz blízko hranice 27 korun za euro.

Graf 6: Vývoj kurzu eura k české koruně v roce 2015

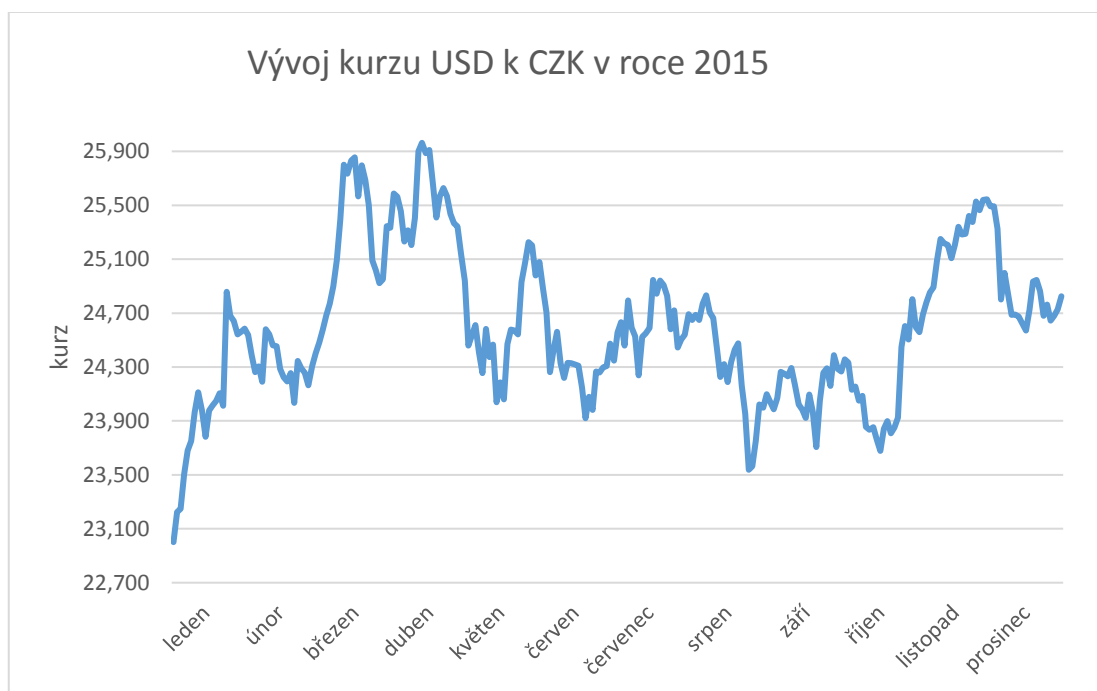


Zdroj: Vlastní zpracování

Jak vyplývá z grafu, kurz koruny a eura se během roku 2015 pohyboval v rozmezí od 27,020 Kč/EUR do 28,410 Kč/EUR. Na začátku roku se kurz držel u horní hranice, svého maxima dosáhl 13. ledna, potom postupně klesal až do března (27,185 Kč/EUR), poté došlo opět k mírnému vzestupu a v období od dubna do června kolísal kolem hodnoty 27,400 Kč/EUR. Ve druhé polovině roku nebyly v souvislosti s intervencemi České národní banky velké výkyvy ve vývoji kurzu. Ten se pohyboval okolo 27 Kč/EUR. Průměrný roční kurz byl 27,283 Kč/EUR.

Oproti kurzu k euru měl vývoj kurzu koruny k americkému dolaru v průběhu roku větší výkyvy. Při zafixovaném kurzu koruny vůči euru to bylo ovlivněno vývojem kurzu eura vůči dolaru. Horší ekonomická situace eurozóny a hospodářský rozmach USA vedly k oslabování eura vůči dolaru, což se projevilo i na vývoji kurzu koruny vůči dolaru.

Graf 7: Vývoj kurzu dolaru k české koruně v roce 2015



Zdroj: Vlastní zpracování

Minima dosáhl kurz hned na začátku roku, a to 23,001 Kč/USD. V dalších měsících dolar posiloval a již zůstal nad hodnotou 23,5 Kč/USD. K výraznému posílení dolaru docházelo od měsíce března, maxima dosáhl kurz v dubnu, kdy se přiblížil hodnotě 26 Kč za dolar. Průměrný roční kurz činil 24,6 Kč/USD.

5.5 Kurzové rozdíly ve vnitropodnikové směrnici podniku

Společnost ESSA spol. s r.o. má ve své vnitropodnikové směrnici oddíl věnující se přepočtu cizích měn na české koruny a účtování kurzových rozdílů. Tato směrnice vychází z platné účetní legislativy.

Pro přepočet měn zemí Evropské unie používá firma denní kurzy čerpané z internetových stránek České národní banky.

Při obchodování se třetími zeměmi se závazky přepočítávají kurzem podle celního sazebníku.

K rozvahovému dni se aktiva a pasiva vyjádřená v cizí měně přepočítají podle platného kurzu a vyčíslí se kurzové zisky a ztráty. Celkový výsledek se zachytí do výkazu zisku a ztráty, konkrétně do položky Ostatní finanční výnosy, případně Ostatní finanční náklady.

5.6 Vliv kurzových rozdílů na hospodaření podniku

Kurzové rozdíly jsou pro podniky obchodující se zahraničním faktorem, který může ovlivnit výsledek hospodaření. Kurzové ztráty, účtované na účet 563, jsou totiž součástí finančních nákladů, jež jsou daňově uznatelné a snižují základ daně. Naopak, pokud podnik vykazuje kurzové zisky, účtované na účtu 663, zvyšuje tím základ daně, neboť kurzové zisky jsou součástí finančních výnosů.

Tabulka 3: Kurzové rozdíly v letech 2009 - 2015 (v tis. Kč)

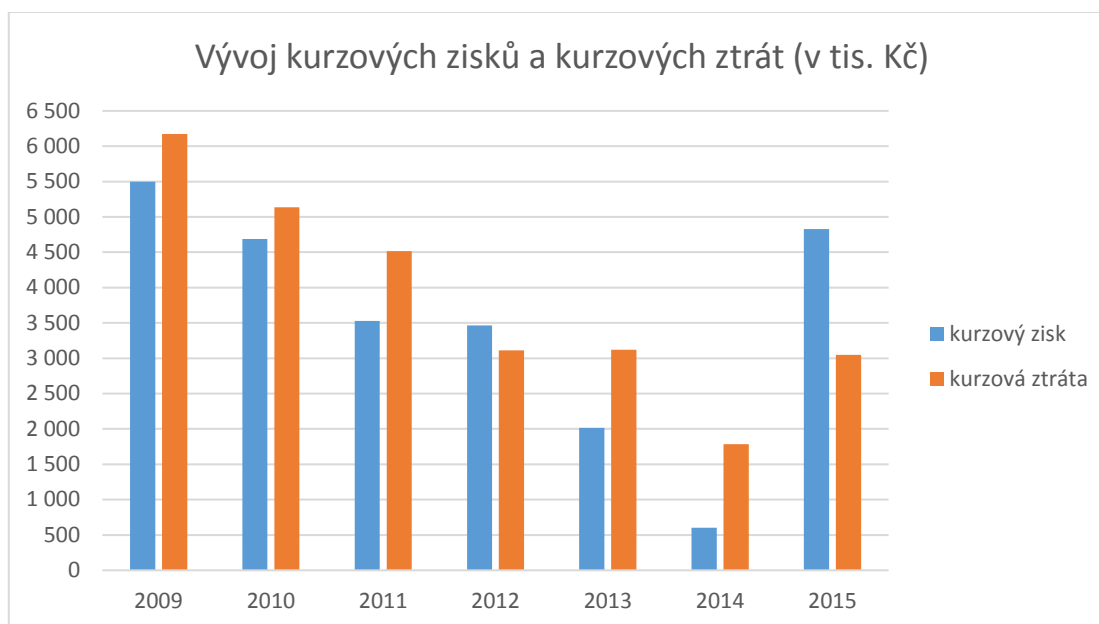
	kurzový zisk	kurzová ztráta	výsledný kurzový rozdíl
2009	5 500	6 173	-673
2010	4 689	5 136	-447
2011	3 527	4 516	-989
2012	3 463	3 112	351
2013	2 014	3 121	-1 107
2014	604	1 783	-1 179
2015	4 827	3 046	1 781

Zdroj: Vlastní zpracování

U společnosti ESSA dosahovala ve sledovaném období s výjimkou let 2012 a 2015 vyšší hodnoty kurzová ztráta než kurzový zisk. Je to dáno převahou dovozu nad vývozem a vývojem kurzu koruny k euru a dolaru.

Vývoj kurzových zisků a ztrát je zobrazen i v následujícím grafu. V letech 2009 - 2012 se kurzový zisk i kurzová ztráta postupně snižovaly, což souvisí s poklesem celkových tržeb ze zahraničí. Na prudkém poklesu v roce 2014 se rovněž projeví změny v organizační struktuře.

Graf 8: Vývoj kurzových zisků a ztrát v letech 2009 - 2015



Zdroj: Vlastní zpracování

Firma používá pro snížení rizika pohybu kurzu termínové obchody – forwardy. Na základě rámcové smlouvy s Raiffeisenbank a. s. může uzavírat forwardy na různé měny do výše 7 milionů korun, s nebankovní institucí Western Union do výše 10 milionů korun. V praxi to probíhá tak, že se uzavře forward v požadované výši a na základě dohodnutého kurzu. Pokud je současný kurz vyšší, než je požadováno, nastaví se tzv. hlídání kurzu. Jakmile kurz spadne na požadovanou výši, obchod se uzavře. Společnost uzavírá tzv. otevřené forwardy, ze kterých lze čerpat prostředky okamžitě a nemusí se čekat na den splatnosti forwardu. V období, ve kterém je kurz vyšší, je výhodnější čerpat forward, jinak lze nakupovat měnu za aktuální kurz a forward využít v období nevýhodného kurzu.

5.7 Změny měnových kurzů a jejich ekonomický dopad

V této kapitole jsou na základě hypotetických výpočtů ukázány dopady toho, jak použitý kurz ovlivňuje výši pohledávek a závazků v korunách. Podle vnitropodnikové směrnice používá společnost k výpočtu kurzových rozdílů denní kurz ČNB, pro posouzení vlivu vývoje kurzu je použit průměrný měsíční kurz. Vypočtené výsledky se tak od skutečnosti odlišují a neodpovídají tedy hodnotám uvedeným ve firemních výkazech.

Pro výpočty dopadu změn měnových kurzů jsou použity hodnoty zahraničních pohledávek a závazků firmy v jednotlivých měsících roku 2015. Výše pohledávek a závazků je stejná pro všechny sledované roky. Tím se vyloučí vliv změn objemu

pohledávek a závazků a v přepočtených hodnotách se projeví pouze změny měnového kurzu.

Tabulka 4: Průměrné měsíční kurzy v letech 2013 - 2015

	průměrný měsíční kurz CZK/EUR			průměrný měsíční kurz CZK/USD		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
leden	25,563	27,484	27,895	19,238	20,196	24,013
únor	25,476	27,443	27,608	19,073	20,094	24,324
březen	25,662	27,394	27,379	19,806	19,818	25,269
duben	25,840	27,450	27,443	19,836	19,874	25,446
květen	25,889	27,440	27,396	19,955	19,999	24,583
červen	25,761	27,451	27,306	19,532	20,196	24,356
červenec	25,949	27,457	27,091	19,828	20,280	24,639
srpen	25,818	27,816	27,041	19,398	20,889	24,277
září	25,787	27,598	27,082	19,321	21,393	24,128
říjen	25,658	27,580	27,103	18,827	21,769	24,113
listopad	26,925	27,666	27,040	19,955	22,182	25,182
prosinec	27,517	27,634	27,026	20,078	22,400	24,856

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je zřejmé, jaký vliv na hodnotu průměrného měsíčního kurzu měla měnová intervence ČNB z listopadu 2013. V lednu až říjnu se kurz pohyboval mezi 25 a 26 Kč za euro, v listopadu to bylo již téměř 27 Kč a v prosinci již více než 27,5 Kč. Nad hranicí 27 Kč se pak kurz udržoval i v následujících dvou sledovaných letech.

Ve vývoji kurzu koruny k dolaru se intervence ČNB projevují pouze zprostředkovaně. Rozhodující je vývoj eura k dolaru, proto jsou zde patrné větší meziroční výkyvy.

Průměrné měsíční kurzy koruny k euru jsou použité pro přepočet pohledávek v eurech za rok 2015. Výše těchto pohledávek je převáděna na koruny při použití kurzů z let 2013, 2014 a 2015.

Tabulka 5: Přepočet pohledávek průměrnými měsíčními kurzy CZK/EUR za roky 2013 - 2015

	pohledávky v EUR	pohledávky v Kč		
		2013	2014	2015
leden	43 178	1 103 771,484	1 186 717,344	1 204 463,700
únor	35 299	899 268,917	968 701,401	974 525,681
březen	31 440	806 815,846	861 270,099	860 798,498
duben	11 024	284 870,238	302 619,506	302 542,335
květen	21 624	559 822,959	593 361,737	592 410,282
červen	4 009	103 266,575	110 041,177	109 459,924
červenec	15 437	400 576,789	423 855,906	418 205,934
srpen	12 389	319 861,784	344 615,206	335 013,653
září	293 458	7 567 404,798	8 098 857,472	7 947 433,077
říjen	9 425	241 827,933	259 942,879	255 447,130
listopad	91 446	2 462 194,320	2 529 956,102	2 472 710,656
prosinec	28 501	784 252,111	787 586,686	770 258,297

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že za své pohledávky za vývoz by po převodu na české koruny společnost získala nejvíce v roce 2014, kdy byly dosaženy nejvyšší průměrné měsíční hodnoty kurzu. Průměrný roční kurz činil 27,533 Kč/EUR, což bylo proti roku 2015 více o 0,25 Kč a proti roku 2013 dokonce o 1,559 Kč.

Z dat v tabulce tedy vyplývá, že pro vyvážející firmu je výhodnější, když koruna oslabuje. Snaha podpořit export byla také jedním z argumentů ČNB při úpravě kurzu v listopadu 2013.

Obdobně se postupuje při vyhodnocení vlivu změny kurzu na výši závazků, které měla společnost v eurech v roce 2015, po převodu na koruny.

Tabulka 6: Přepočet závazků průměrnými měsíčními kurzy CZK/EUR za roky 2013 - 2015

	závazky v EUR	závazky v Kč		
		2013	2014	2015
leden	241 783	6 180 698,062	6 645 163,147	6 744 535,948
únor	127 835	3 256 714,779	3 508 165,477	3 529 258,189
březen	215 276	5 524 412,969	5 897 271,018	5 894 041,878
duben	52 412	1 354 330,731	1 438 714,341	1 438 347,456
květen	124 433	3 221 454,739	3 414 450,850	3 408 975,783
červen	139 102	3 583 403,788	3 818 485,982	3 798 316,208
červenec	137 465	3 567 078,247	3 774 375,407	3 724 063,231
srpen	60 108	1 551 868,602	1 671 964,406	1 625 380,698
září	172 846	4 457 189,343	4 770 214,119	4 681 025,392
říjen	228 786	5 870 201,451	6 309 928,912	6 200 797,799
listopad	273 147	7 354 479,206	7 556 881,029	7 385 891,094
prosinec	111 828	3 077 171,076	3 090 254,952	3 022 263,528

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejméně by za své závazky firma zaplatila v roce 2013, kdy byla koruna vůči euru nejsilnější. Je to patrné až do října, situace se mění po zásahu ČNB, který vedl k oslabení koruny a skokové změně kurzu. Je tedy patrné, že pro dovoz je výhodnější silnější koruna, protože při nižším kurzu koruny k euru byla nižší i hodnota závazků vůči dodavateli. Nejvíce by naproti tomu společnost zaplatila v roce 2014, kdy byl kurz ze tří sledovaných let nejméně výhodný.

Vývoj kurzu koruny k dolaru určený vývojem kurzu eura k dolaru byl ve sledovaných letech odlišný od vývoje kurzu koruny k euru. Kurz koruny k USD se postupně zvyšoval. Nejnižší byl v roce 2013 (průměrný roční kurz činil 19,565 Kč za dolar). V roce 2014 povolna rostl a průměrný roční kurz se zvýšil na 20,746 Kč/USD. K podstatně vyššímu nárůstu průměrné hodnoty na 24,6 Kč/USD došlo v roce 2015.

To se odráží i na hodnotách uvedených v tabulce, která zachycuje přepočet závazků v USD za rok 2015 na koruny průměrnými měsíčními kurzy za sledované roky.

Tabulka 7: Přepočítání závazků průměrnými měsíčními kurzy CZK/USD za roky 2013 - 2015

	závazky v USD	závazky v Kč		
		2013	2014	2015
leden	463 233	8 911 681,841	9 355 459,323	11 123 620,753
únor	220 560	4 206 738,782	4 431 930,430	5 364 898,764
březen	175 971	3 485 274,694	3 487 386,342	4 446 602,355
duben	293 858	5 828 973,239	5 840 139,854	7 477 518,302
květen	102 697	2 049 321,628	2 053 840,303	2 524 604,038
červen	202 556	3 956 323,792	4 090 820,976	4 933 453,936
červenec	226 042	4 481 955,819	4 584 126,690	5 569 442,678
srpen	255 860	4 963 162,775	5 344 649,304	6 211 501,324
září	77 908	1 505 255,251	1 666 680,068	1 879 757,709
říjen	319 607	6 017 248,143	6 957 533,055	7 706 692,754
listopad	408 331	8 148 248,896	9 057 602,457	10 282 596,027
prosinec	380 927	7 648 256,522	8 532 769,504	9 468 326,732

Zdroj: Vlastní zpracování

Při porovnání tří let by společnost své závazky v dolarech při převodu na koruny zaplatila nejnáze v roce 2013, kdy byl kurz koruny k USD nejvýhodnější. Opět se potvrzuje, že dovoz je výhodnější při silnější měně. Oslabení koruny vůči dolaru zejména v roce 2015 pak zvýšilo objem korun, který byl na splacení závazků potřeba.

Přepočítání pohledávek v USD není uvedeno, protože firma žádné pohledávky v této měně nemá.

5.8 Konkrétní účetní případy s kurzovými rozdíly

5.8.1 Faktury přijaté a vydané

Firma k přijaté či vystavené faktuře vytvoří tzv. košilku, do které zaznamená, jak se jednotlivé částky účtovaly. Dají se zde najít informace o datu uskutečnění zdanitelného plnění, částka v cizí měně, kurz pro přepočítání, částka v korunách, kolik stála doprava, vyčíslení daně z přidané hodnoty, v případě třetích zemí ještě clo, a všem operacím jsou přiřazeny účty. Společnost má vytvořenou podrobnou analytiku, například rozlišuje odběratele a dodavatele z Evropské unie a třetích zemí, některá analytika je provedena

pro potřeby banky nebo podle interních podmínek. Pro zjednodušení jsou ale v následujících tabulkách použity jen syntetické účty.

Pro zajištění bezpečného obchodu se třetími zeměmi společnost používá dokumentární inkaso a akreditiv². Tyto operace má společnost upravené rámcovou smlouvou, na jejímž základě je možné inkaso a akreditiv uzavírat do určitého limitu. Za provedenou transakci akreditivu se bance zaplatí v závislosti na výši hrazené částky, obvykle 5 000 Kč a výš, inkasa stojí přibližně 3 000 Kč. Jedná se tedy o relativně drahé platební nástroje, a proto se při úhradách se zeměmi z Evropské unie používají přímé platby.

Společnost obdržela fakturu z Thajska na nákup konzervovaných ananasů. Jelikož se jedná o fakturu ze třetí země, kde je potřeba uhradit také clo a zboží prochází celním řízením, použije se pro přepočítání cizí měny celní kurz ke dni jednotné správní deklarace (vyměření cla).

Tabulka 8: Faktura přijatá z třetí země

datum	účetní případ	USD	kurz	Kč	zaúčtování	
					MD	D
2.12.2015	FAP - konzervované ananasy	15 500,00	25,340	392 770,00		321
	příjemka			392 765,40	131	
	rozdíl z přecenění			4,60	132	
	clo			73 499,00	132	379
	doprava			6 335,00	132	321
	DPH 15%			70 890,60	343	343
10.12.2015	úhrada faktury	15 500,00	24,690	382 695,00	321	221
	kurzový rozdíl - zisk			10 075,00	321	663
Pokud by faktura nebyla do konce roku uhrazena, musí se přecenit kurzem k 31.12.						
31.12.2015	přecenění faktury k rozvahovému dni	15 500,00	24,824	384 772,00		
	kurzový zisk			7 998,00	321	663

Zdroj: Vlastní zpracování

² Dokumentární inkaso je z hlediska banky bezzávazkový platební nástroj. Vyjadřuje závazek odběratele. Zajišťuje dodavateli, že doklady k nakládání se zbožím nebudou vydány odběrateli dříve, než splní inkasní podmínky.

Dokumentární akreditiv je pro banku závazkový platební nástroj. Banka se na žádost odběratele zavazuje, že zaplatí dodavateli stanovenou částku bez ohledu na platební schopnost odběratele. (Máče, 2006)

Doprava byla zajištěna dodavatelsky. U DPH se použije samovyměření a nárok na odpočet. Částka se zjistí ze základu daně tvořeného částkou na faktuře po přepočtu na korunu, cla a dopravy. Jedná se o potraviny, proto se použije 15 % sazba. K úhradě faktury došlo ještě v roce 2015, ale v den, kdy platil jiný kurz než při přijetí faktury, proto vznikl kurzový rozdíl. Kurz se snížil, společnost zaplatila méně a vznikl jí kurzový zisk. Dosažením kurzového zisku si firma zároveň zvýšila daňový základ.

Druhá část tabulky představuje hypotetickou situaci, která by nastala v případě, že by faktura nebyla do konce roku zaplacená. Z porovnání obou hodnot kurzového zisku je patrné, že v tomto případě bylo pro firmu výhodné uhradit fakturu před koncem roku, neboť dosažený kurzový zisk byl o 2 077 Kč vyšší.

Další příklad představuje situaci, kdy je zboží dovezeno ze země Evropské unie, konkrétně se jedná o olivy ze Španělska.

Tabulka 9: Faktura přijatá ze země Evropské unie

datum	účetní případ	EUR	kurz	Kč	zaúčtování	
					MD	D
14.12.2015	FAP - olivy	8 741,28	27,020	236 189,39		321
	příjemka			236 189,29	131	
	rozdíl z přecenění			0,10	132	
	DPH 15%			35 428,41	343	343
18.12.2015	úhrada faktury	8 741,28	27,030	236 276,80	321	221
	kurzový rozdíl - ztráta			87,41	563	321
Pokud by faktura nebyla do konce roku uhrazena, musí se přecenit kurzem k 31.12.						
31.12.2015	přecenění faktury k rozvahovému dni	8 741,28	27,025	236 233,09		
	kurzová ztráta			43,71	563	321

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro přepočet se použije kurz vyhlášený Českou národní bankou ke dni vystavení faktury. Opět se musí vyčíslit DPH, v tomto případě se do základu daně zahrne pouze přepočtená částka z faktury. K datu úhrady faktury kurz vzrostl, proto podniku vznikla kurzová ztráta. Dále je zase uveden hypotetický případ přecenění k rozvahovému dni v případě neuhrazení faktury do konce roku. V tomto případě by byla kurzová ztráta o 43,70 Kč nižší.

V třetím příkladu se též jedná o účtování faktury ze země Evropské unie (Itálie). Při účtování této faktury se použije stejný postup jako u faktury za dodávku oliv v předchozím případě. K datu úhrady faktury se kurz zvýšil oproti datu přijetí faktury

o 0,020 Kč, podnik musel na úhradu vynaložit více peněžních prostředků a vznikla mu kurzová ztráta.

Tabulka 10: Faktura přijatá ze země Evropské unie

datum	účetní případ	EUR	kurz	Kč	zaúčtování	
					MD	D
17.2.2016	FAP - jasmínová rýže	3 900,00	27,030	105 417,00		
	příjemka			105 417,00	111	321
	DPH 15%			15 812,55	343	343
25.2.2016	úhrada faktury	3 900,00	27,050	105 495,00	321	221
	kurzový rozdíl - ztráta			78,00	563	321

Zdroj: Vlastní zpracování

Tato tabulka popisuje situaci podobnou jako příklad jedna, tedy nutnost proclení zboží. Jde o konzervované hrušky z Číny. Tato faktura pochází z roku 2016 a je zde opět ukázán rozdíl, který vzniká pohybem denních kurzů.

Tabulka 11: Faktura přijatá z třetí země

datum	účetní případ	USD	kurz	Kč	zaúčtování	
					MD	D
19.2.2016	FAP - konzervované hrušky	13 245,00	24,789	328 330,31		
	příjemka			328 330,31	131	321
	clo			63 756,00	131	379
	doprava			34 913,74	131	321
	DPH 15%			64 050,01	343	343
9.3.2016	úhrada faktury	13 245,00	24,640	326 356,80	321	221
	kurzový rozdíl - zisk			1 973,51	321	663

Zdroj: Vlastní zpracování

Pohyb kurzu byl o 0,141 Kč dolů a po vynásobení částkou v USD vznikne kurzový zisk ve výši 1 973,51 Kč.

Následující tabulka zachycuje účtování faktury za vydané zboží do Slovinska. Jedná se o dodávku sterilovaných okurek, ovocných kompotů, kečupu, hořčice a tuňáka. Proplacení bylo uskutečněno 23. 12., kurzový rozdíl činil 97,51 Kč. Kdyby nedošlo k uhrazení faktury v tomto termínu, ale k rozvahovému dni (o týden později), činil by kurzový zisk již jen 48,75 Kč.

Tabulka 12: Faktura vydaná do země Evropské unie

datum	účetní případ	EUR	kurz	Kč	zaúčtování	
					MD	D
8.12.2015	FAV - zboží	9 750,84	27,020	263 467,70		
	tržba			263 467,70	311	604
23.12.2015	úhrada faktury	9 750,84	27,030	263 565,21	221	311
	kurzový rozdíl - zisk			97,51	311	663
Pokud by faktura nebyla do konce roku uhrazena, musí se přecenit kurzem k 31.12.						
31.12.2015	přecenění faktury k rozvahovému dni	9 750,84	27,025	263 516,45		
	kurzový zisk			48,75	311	663

Zdroj: Vlastní zpracování

I v následující tabulce je uvedeno účtování faktury vydané do země Evropské unie, ale v roce 2016.

Tabulka 13: Faktura vydaná do země Evropské unie

datum	účetní případ	EUR	kurz	Kč	zaúčtování	
					MD	D
25.2.2016	FAV - fazole	15 720,00	27,050	425 226,00		
	tržba			425 226,00	311	604
	výdejka			370 512,00	504	112
26.3.2016	úhrada faktury	15 720,00	27,065	425 461,80	221	311
	kurzový rozdíl - zisk			235,80	311	663

Zdroj: Vlastní zpracování

Příjemcem faktury je společnost ze Slovenska. Fakturovaná částka se přepočte aktuálním kurzem na eura, tržba a výdejka jsou zachycené v korunách. Při úhradě v eurech došlo k nárůstu kurzu, tudíž firmě vznikl kurzový zisk ve výši 235,80 Kč.

5.8.2 Další účetní případy

Následující část práce představuje další účetní případy, kde se mohou objevit kurzové rozdíly, ale ve firmě se nevyskytují (například zálohy v zahraniční měně nejsou ve firmě vypláceny, cestovní náhrady jsou vypláceny v českých korunách, některé operace se ve firmě vůbec nevyskytují), takže se jedná o hypotetické situace. Pro přepočet cizí měny jsou použity kurzy z roku 2015.

Tabulka 14: Vzájemný zápočet pohledávky a závazku

Č.	Datum	Účetní operace	EUR	kurz	Kč	MD	D
1.	4.6.	Počáteční zůstatek pohledávky	150,00	27,460	4 119,00	311	60x
2.	16.6.	Počáteční zůstatek závazku	300,00	27,255	8 176,50	5xx	321
3.	23.6.	Vzájemné započtení	150,00	27,190	4 078,50		311
4.		Kurzový rozdíl ze započtení			40,50	563	311
5.	23.6.	Vzájemné započtení	150,00	27,190	4 078,50	321	
6.		Kurzový rozdíl ze započtení			9,75	321	663
7.		Zůstatek závazku	150,00	27,255	4 088,25		321
8.	31.12.	Závazek nebyl do konce roku zaplacen	150,00	27,025	4 053,75		
9.		Kurzový rozdíl			34,50	321	663

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzájemný zápočet pohledávky a závazku lze uplatnit v případě, že má jeden podnik u druhého pohledávku i závazek. Zápočet se uskuteční po vzájemné domluvě. Proveďte se podle toho, zda je nižší pohledávka nebo závazek. Položka v nižší ceně jedné straně zaniká a druhá strana musí plnit položku s vyšší hodnotou. Počáteční zůstatky byly zaúčtovány v jiném kurzu, než ve kterém dojde k zápočtu, proto vznikne kurzový rozdíl ze započtení. Jedné straně vznikne kurzový zisk, druhé kurzová ztráta. V uvedeném případě nebyl závazek do konce roku uhrazen, vznikne tedy kurzový rozdíl ještě při přepočtu k rozvahovému dni. Pokud by došlo v průběhu roku k úhradě, i při ní by pravděpodobně vznikl kurzový rozdíl, neboť by se kurz úhrady lišil od kurzu, ve kterém je závazek evidovaný.

Tabulka 15: Účtování záloh v cizí měně

Č.	Datum	Účetní operace	GBP	kurz	Kč	MD	D
1.	4.3.	Poskytnuta záloha na materiál	500,00	37,836	18 918,00	151	221
2.	8.4.	Přijatá faktura za materiál	1 500,00	37,684	56 526,00	112	321
3.	8.4.	Započtení zálohy	500,00	37,684	18 842,00	321	151
4.		Kurzový rozdíl ze zálohy			76,00	563	151
5.	8.4.	Zůstatek závazku	1 000,00	37,684	37 684,00		
6.	6.5.	Úhrada faktury	1 000,00	37,201	37 201,00	321	221
7.		Kurzový rozdíl			483,00	321	663

Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto příkladu je poskytnutá záloha na nákup materiálu přepočítána jiným kurzem, než ve kterém dojde k přepočtu faktury a započtení pohledávky. To je důvod pro vznik kurzového rozdílu ze zálohy. Kurz při poskytnutí zálohy je vyšší než při jejím započtení, vznikne kurzová ztráta. Ta se zaúčtuje na účty 563 – Kurzové ztráty a 151 – Poskytnuté zálohy na materiál (podle nové účtové osnovy 151 – Poskytnuté zálohy a závadvky na materiál), pokud by došlo ke kurzovému zisku, zaúčtoval by se na účty 151 a 663. Zůstatek závazku je evidován po přepočtu kurzem k datu přijetí faktury, úhrada závazku proběhne k datu, kdy platí jiný kurz. Opět tedy vznikne kurzový rozdíl, tentokrát kurzový zisk, protože kurz klesl a firma tedy na české koruny platí méně.

Tabulka 16: Účtování postoupení pohledávky

Č.	Datum	Účetní operace	EUR	kurz	Kč	MD	D
1.	29.5.	Počáteční stav pohledávky	350,00	27,410	9 593,50	311	60x
2.	23.9.	Postoupení pohledávky	350,00	27,090	9 481,50	378	646
3.	23.9.	Vyřazení pohledávky	350,00	27,090	9 481,50	546	311
4.		Kurzový rozdíl			112,00	563	311

Zdroj: Vlastní zpracování

Má-li podnik dlouhodobě nezaplacenou pohledávku, může přistoupit k jejímu prodeji. Postoupením pohledávky vznikne podniku pohledávka za firmou, která odkoupila původní pohledávku, účtovaná na účet 378 – Jiné pohledávky souvztažně s výnosem na účet 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek. Zároveň musí dojít k vyřazení pohledávky, které se zachytí na účty 546 – Odpis pohledávky a 311 – Odběratelé. Počáteční stav pohledávky je vyjádřen v jiné výši než po přepočtu kurzem k datu vyřazení pohledávky, tudíž je potřeba vyčíslit kurzový rozdíl. Počáteční hodnota pohledávky v korunách je vyšší než hodnota v korunách při vyřazení, kurz poklesl a podniku vznikla kurzová ztráta účtovaná 563 – Kurzové ztráty a 311 – Odběratelé.

Tabulka 17: Zahraniční pracovní cesta

Č.	Datum	Účetní operace	USD	kurz	Kč	MD	D
1.	7.10.	Vyplacena záloha na služební cestu	500,00	24,051	12 025,50	335	211
2.	15.10.	Vyúčtování cesty - cestovné	450,00	23,677	10 654,65	512	335
3.	15.10.	Vráceno	50,00	23,677	1 183,85	211	335
4.		Kurzový rozdíl			187,00	563	335

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 17 zachycuje účtování zahraniční služební cesty. Nejprve je zaplacená záloha zaúčtována na účty 335 – Pohledávky za zaměstnanci a 211 – Pokladna. Cestovné se zaúčtuje na účty 512 – Cestovné a sníží se 335 – Pohledávky za zaměstnanci. Vrácení nedoplatku je zachyceno zvýšením peněz v pokladně a snížením pohledávky za zaměstnanci. Při vyúčtování cestovného došlo ke změně kurzu. Při vyúčtování pracovní cesty byl nižší než při poskytnutí zálohy, podnik tratil a vznikla mu kurzová ztráta zaúčtovaná 563 – Kurzové ztráty a 335 – Pohledávky za zaměstnanci.

Tabulka 18: Vedení valutové pokladny v britských librách, použit aktuální kurz

Č.	Datum	Text	GBP	Kurz	Kč	MD	D
1.	2.1.	Převod liber z devizového bankovního účtu	250,00	35,509	8 877,25	211	261
2.	21.1.	Nákup zboží za hotovost ve Velké Británii	50,00	36,434	1 821,70	504	211
3.	15.6.	Prodej nepotřebného materiálu do Velké Británie	73,00	37,714	2 753,12	211	642
4.	2.9.	Úhrada vydané faktury	150,00	36,660	5 499,00	211	311
5.	31.12.	Přepočet zůstatku	423,00	36,822	15 575,71		
6.		Kurzový rozdíl			268,04	211	663

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 19: Vedení valutové pokladny v britských librách, použit pevný kurz

Č.	Datum	Text	GBP	Kurz	Kč	MD	D
1.	2.1.	Převod liber z devizového bankovního účtu	250,00	35,509	8 877,25	211	261
2.	21.1.	Nákup zboží za hotovost ve Velké Británii	50,00	35,509	1 775,45	504	211
3.	15.6.	Prodej nepotřebného materiálu do Velké Británie	73,00	35,509	2 592,16	211	642
4.	2.9.	Úhrada vydané faktury	150,00	35,509	5 326,35	211	311
5.	31.12.	Přepočet zůstatku	423,00	36,822	15 575,71		
6.		Kurzový rozdíl			555,40	211	663

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulky 18 a 19 zachycují vedení pokladny v cizí měně. Obsahují stejné účetní případy a je zde ukázáno, že by bylo výhodnější v tomto případě vést pokladnu při použití pevného kurzu. Vyčíslený kurzový zisk je při pevném kurzu o 287,36 Kč vyšší než při vedení pokladny za použití aktuálního kurzu.

Tabulka 20: Vedení devizového bankovního účtu v amerických dolarech v aktuálním kurzu

Č.	Datum	Text	USD	Kurz	Kč	MD	D
1.		Počáteční zůstatek USD	100,00	23,000	2 300,00	221	701
2.	25.2.	Úhrada přijaté faktury za materiál	80,00	24,165	1 933,20	321	221
3.	18.5.	Úhrada vydané faktury	96,00	24,059	2 309,66	221	311
4.	24.8.	Výběr valut do pokladny	20,00	23,538	470,76	261	221
5.	10.9.	Platba závazku	45,00	24,170	1 087,65	321	221
6.	31.12.	Bankovní poplatky			350,00	568	221
7.	31.12.	Připsaný úrok			230,00	221	662
8.	31.12.	Přepočet zůstatku	51,00	24,824	1 266,024		
9.		Kurzový rozdíl			147,97	221	663

Zdroj: Vlastní zpracování

Tady je zobrazeno vedení devizového bankovního účtu za použití pohyblivého kurzu. Ačkoli je účet veden v cizí měně, bankovní poplatky a úroky se vyjadřují v českých korunách. Kurzový rozdíl se zjistí tak, že se vyjádří zůstatek v korunách a porovná se se zůstatkem cizí měny přepočtené kurzem k rozvahovému dni. Je-li zůstatek v korunách menší než přepočtení cizí měny, dojde ke vzniku kurzového zisku a naopak. Kurzový zisk se zaúčtuje 221 – Bankovní účty a 663 – Kurzové zisky.

Na dalším příkladu bude ukázán výpočet kurzového rozdílu u cenných papírů. Proběhl nákup 100 ks akcií za nominální hodnotu 600 eur, poslední nominální hodnota před uzávěrkou je 610 eur. Akcie představují méně než 20 % hodnoty základního kapitálu.

Tabulka 21: Nákup cenných papírů I.

Č.	Datum	Účetní operace	EUR	kurz	Kč	MD	D
1.	13.1.	Nákup akcií	60 000	28,410	1 704 600,00	063	379
2.	31.12.	Přecenění posledním kurzem na burze před účetní uzávěrkou	61 000	27,025	1 648 525,00		
3.		K zaúčtování	1 000		56 075,00	414	063

Zdroj: Vlastní zpracování

Nominální hodnota akcií se zvýšila, ale vzhledem k poklesu měnového kurzu se hodnota v českých korunách snížila a byla dosažena kurzová ztráta. Jelikož se jedná o cenné papíry, kurzový rozdíl (v tomto případě ztráta) se neúčtuje výsledkově, ale rozvahově, konkrétně na účty 063 – Realizovatelné cenné papíry a podíly a 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků.

Příklad lze zaúčtovat i jiným způsobem.

Tabulka 22: Nákup cenných papírů II.

Č.	Datum	Účetní operace	EUR	kurz	Kč	MD	D
1.	13.1.	Nákup akcií	60 000	28,410	1 704 600,00	063	379
2.	31.12.	Přepočet	60 000	27,025	1 621 500,00		
3.	31.12.	Kurzový rozdíl			83 100,00	414	063
4.		Růst na burze	1 000	27,025	27 025,00	063	414

Zdroj: Vlastní zpracování

V obou případech musí být výsledný kurzový rozdíl stejný, u tohoto příkladu vznikla kurzová ztráta ve výši 56 075 Kč.

6. Výsledky a jejich diskuse

V období 2005 - 2015 měly hlavní vliv na vývoj kurzu dvě skutečnosti – světová hospodářská krize z roku 2008 a měnové intervence zavedené Českou národní bankou v roce 2013. To ovlivňovalo i hospodářský výsledek ve firmě ESSA, spol. s r. o., kde byly vyhodnocovány dopady kurzových rozdílů.

V propočtech uvedených v práci se však vedle pohybu kurzů projevují i strukturální změny, kterými firma ve sledovaných letech prošla, a změny výrobního programu. Vyráběný sortiment zahrnuje zpracování nejen tuzemských, ale i exotických druhů ovoce, suchých plodů a koření, a proto je firma závislá na dovozu některých komodit. Stejně tak se se svými výrobky uplatňuje nejen na domácím, ale i zahraničním trhu.

Ve svém účetnictví tedy vyčísluje kurzové rozdíly. Kurzové zisky, vedené na výnosovém účtu č. 663, a kurzové ztráty, vedené na nákladovém účtu č. 563, se odrážejí v celkovém výsledku hospodaření.

Tabulka 23: Přehled kurzových rozdílů v letech 2009 - 2015

rok	účet č.	zůstatek v tis. Kč	výsledná hodnota v tis. Kč
2009	663	5 500	
	563	6 173	673
2010	663	4 689	
	563	5 136	447
2011	663	3 527	
	563	4 516	989
2012	663	3 463	351
	563	3 112	
2013	663	2 014	
	563	3 121	1 107
2014	663	604	
	563	1 783	1 179
2015	663	4 827	1 781
	563	3 046	

Zdroj: Vlastní zpracování

Ve sledovaném období se v jednotlivých letech jednalo většinou o kurzovou ztrátu. Dosažené výnosy (kurzový zisk), případně náklady (kurzová ztráta), však neměly, vzhledem k jejich objemu, na výsledek hospodaření zásadní vliv.

Výše kurzových zisků a ztrát je ovlivněna i volbou kurzu, podle kterého firma své závazky a pohledávky platí, a denním pohybem měnových kurzů. Vliv změn měnových kurzů je ilustrován hypotetickým přepočtem reálných dat průměrným denním kurzem. Na výsledcích tohoto výpočtu lze ukázat, jak se změny kurzů projevují ve výši závazků a pohledávek.

Data zpracovaná za jednotlivé měsíce let 2013 - 2015 ukazují dopad měnových intervencí České národní banky ke konci roku 2013, jejichž cílem bylo podpoření exportu českých firem. Z výsledku je patrné, že firma jako dovozce své závazky nejvýhodněji hradila v roce 2013. Naopak jako vývozce získala nejvíce po vyhlášení měnové intervence, kdy se zvýšily průměrné měsíční kurzy koruny vůči euru. Výpočty ukazují, že bylo záměru ČNB dosaženo.

7. Závěr

Hlavním cílem práce bylo seznámit s legislativní úpravou účtování kurzových rozdílů, a to jak podle české legislativy, tak podle mezinárodní. Uplatnění těchto účetních postupů a dopady změn měnových kurzů na kurzové rozdílly jsou zpracovány na datech firmy ESSA, spol. s r. o.

Firma se při účtování kurzových rozdílů řídí platnou českou legislativou. Pro účtování kurzových rozdílů má vytvořenu vnitropodnikovou směrnici, podle které postupuje. Je dokumentováno na konkrétních účetních operacích, kde se kurzové rozdílly vyskytují. V těchto příkladech jsou přijaté a vydané faktury zpracovány na základě informací a účetních dat z podniku. Protože se další účetní případy, kde se mohou objevit kurzové rozdílly, ve společnosti nevyskytují, jsou další příklady vytvořeny na fiktivních datech.

Vytvořením modelové situace, kdy jsou reálné pohledávky a závazky přepočteny průměrnými měsíčními kurzy, je ukázáno, že pro vyvážející podniky je lepší situace, kdy kurz roste, zatímco pro dovážející podniky je výhodnější klesající kurz.

Summary

The aim of this bachelor thesis is to present valid legislation according to which enterprises apply exchange differences, to give examples of accounting operations where exchange differences may occur, and to show on accountancy of a given enterprise how exchange differences are accounted and what impact on the enterprise economic result they have.

Every accounting unit abides by the most important regulation – Accountancy Law No. 563/1991 Coll. According to this law the accounting unit must record bookkeeping in Czech crowns. Therefore assets and liabilities expressed in a foreign currency are transferred into Czech crowns by means of exchange rates.

The theoretical part of this thesis deals with description of methods how to realise this transfer and abide by legal regulations concerning this issue. Besides Czech regulations, international standards are introduced in some cases. Next, accounting operations are given where it comes to creation of exchange differences.

In the practical part, first ESSA Company Ltd is presented – its production programme, import and export, analysis of its profits. Next, an analysis of the development of euro and USD between 2005 and 2015 is carried out. In the development, the economic crisis of 2008 and monetary interventions of the Czech National Bank of November 2013 are reflected. The following part describes individual accounting cases where exchange differences arise.

Key words: exchange rate, exchange differences, accounting operations, Czech and foreign currency, Accountancy Law

Jel Classification: M410 Accounting

Seznam literatury

Legislativa

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Český účetní standard pro podnikatele č. 006 – Kursové rozdíly

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 593/1993 Sb., o rezervách

Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, [cit. 2015-12-16], dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1450453938491&uri=CELEX:32008R1126>

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů, [cit. 2015-12-16] dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/CS/TXT/?uri=CELEX:32002R1606&qid=1450600711347>

Publikace a odborné články

Beránek P. (2011), *Cizí měny a kursové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady* (6. vydání), Olomouc: ANAG

Pokorná P. (2002), *Účtování v cizích měnách*, Olomouc: ANAG

Ryneš P. (2014), *Podvojně účetnictví a účetní závěrka* (14. vydání), Olomouc: ANAG

Skálová J. a kol. (2013), *Podvojně účetnictví* (20. vydání), Praha: GRADA Publishing a. s.

Jílek J., Svobodová J. (2013), *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví* (3. vydání), Praha: GRADA Publishing a. s.

Krupová L. (2009), *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – aplikace v podnikové praxi, stav k 1. 1. 2009*, Praha: VOX, a. s.

Pilařová I. (2005), *Účtování v cizích měnách*, *Účetnictví v praxi* 2005/6, [cit. 2015-11-05], dostupné na: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1637v1613-uctovani-v-cizich-menach/?search_query=pila%C5%99ov%C3%A1+ciz%C3%AD+m%C4%9Bny&search_results_page

JÍLEK J. (2013), *Finance v globální ekonomice II: Měnová a kurzová politika* (1. vydání), Praha: GRADA Publishing a. s.

Mejzlík L. (2010), *Co je nového v IFRS*, časopis Auditor 9/2010, [cit. 2015-12-15], dostupné na: <http://www.kacr.cz/file/1251/auditor-2010-09.pdf>

Muthupandian, K S (2009), *IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates - A Closer Look*. Published in: *The Management Accountant*, Vol. 44, No. 10 (October 2009): pp. 806-811., [cit. 2015-12-14], dostupné na:
<http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=36&sid=7ba57e3a-290d-4048-b20a-0c868de0a1e7%40sessionmgr4001&hid=4113&bdata=Jmxhbmc9Y3Mmc2l0ZT1lZH MtbGl2ZQ%3d%3d#AN=edsoai.757833303&db=edsoai>

Tereščenko D. (2014), *Foreign Exchange Rates in Consolidated Financial Statements under IFRS*, Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics & Administration. 2014, Vol. 21 Issue 31, p60-70. 11p., [cit. 2015-12-14], dostupné na: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=37&sid=7ba57e3a-290d-4048-b20a-0c868de0a1e7%40sessionmgr4001&hid=4113&bdata=Jmxhbmc9Y3Mmc2l0ZT1lZH MtbGl2ZQ%3d%3d#db=a9h&AN=98785136>

Máče M. (2006), *Platební styk: klasický a elektronický* (1. vydání), Praha: GRADA Publishing a. s.

Seznam vzorců, schémat, tabulek a grafů

Vzorce:

(1) Převod cizí měny na českou.....	12
(2) Převod české měny na cizí.....	12

Schémata:

Schéma 1: Postup účtování kurzových rozdílů.....	10
--	----

Tabulky:

Tabulka 1: Přehled peněžních a nepeněžních položek	22
Tabulka 2: Výnosy společnosti v letech 2006 - 2015.....	26
Tabulka 3: Kurzové rozdíly v letech 2009 - 2015 (v tis. Kč).....	32
Tabulka 4: Průměrné měsíční kurzy v letech 2013 - 2015	34
Tabulka 5: Přepočet pohledávek průměrnými měsíčními kurzy CZK/EUR za roky 2013 - 2015	35
Tabulka 6: Přepočet závazků průměrnými měsíčními kurzy CZK/EUR za roky 2013 - 2015	36
Tabulka 7: Přepočet závazků průměrnými měsíčními kurzy CZK/USD za roky 2013 - 2015	37
Tabulka 8: Faktura přijatá z třetí země	38
Tabulka 9: Faktura přijatá ze země Evropské unie.....	39
Tabulka 10: Faktura přijatá ze země Evropské unie.....	40
Tabulka 11: Faktura přijatá z třetí země	40
Tabulka 12: Faktura vydaná do země Evropské unie	41
Tabulka 13: Faktura vydaná do země Evropské unie	41
Tabulka 14: Vzájemný zápočet pohledávky a závazku	42
Tabulka 15: Účtování záloh v cizí měně	42
Tabulka 16: Účtování postoupení pohledávky	43
Tabulka 17: Zahraniční pracovní cesta.....	43
Tabulka 18: Vedení valutové pokladny v britských librách, použit aktuální kurz.....	44
Tabulka 19: Vedení valutové pokladny v britských librách, použit pevný kurz	44
Tabulka 20: Vedení devizového bankovního účtu v amerických dolarech v aktuálním kurzu	45

Tabulka 21: Nákup cenných papírů I.....	45
Tabulka 22: Nákup cenných papírů II.	46
Tabulka 23: Přehled kurzových rozdílů v letech 2009 - 2015	47

Grafy:

Graf 1: Struktura vývozu podle zemí v roce 2015 v %	25
Graf 2: Struktura dovozu podle zemí v roce 2015 v %	25
Graf 3: Výnosy z běžné činnosti v letech 2006 - 2015	27
Graf 4: Vývoj kurzu eura k české koruně v letech 2005 - 2015	28
Graf 5: Vývoj kurzu dolaru k české koruně v letech 2005 - 2015	29
Graf 6: Vývoj kurzu eura k české koruně v roce 2015	30
Graf 7: Vývoj kurzu dolaru k české koruně v roce 2015	31
Graf 8: Vývoj kurzových zisků a ztrát v letech 2009 - 2015	33

Seznam příloh:

Příloha 1: Výňatek vnitropodnikové směrnice vztahující se ke kurzovým rozdílům

Příloha 2: FAP za ananasy ze třetí země

Příloha 3: Proclení ananasů

Příloha 4: FAP za olivy z Evropské unie

Příloha 5: FAP za rýži z Evropské unie

Příloha 6: FAP za hrušky ze třetí země

Příloha 7: Proclení hrušek

Příloha 8: FAV za zboží do Evropské unie

Příloha 9: FAV za fazole do Evropské unie

Přílohy

Příloha 1: Výňatek vnitropodnikové směrnice vztahující se ke kurzovým rozdílům

			Směrnice č. 13/2015
ÚČTOVÁNÍ KURZOVÝCH ROZDÍLŮ			
Název účetní jednotky:	ESSA spol. s r.o.	Sídlo účetní jednotky:	Okružní 34/8 Č. Budějovice
Vydal:		Účinnost:	1. 1.2015
<p>Tato směrnice ustanovuje účtování kurzových rozdílů v souladu s ustanovením zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a českými účetními standardy č. 006. Kurzové rozdíly se týkají ocenění dlouhodobého finančního majetku, cenných papírů, derivátů, cenin, úvěrů, pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně.</p> <p>Kurzové rozdíly, resp. účetní případy účtování kurzových rozdílů, jsou výsledkem předchozího účtování o majetku nebo závazcích, jejichž hodnota je vyjádřena v cizí měně. Protože účetní jednotka účtuje o jednotlivých účetních případech ke dni jejich uskutečnění, mohou u tohoto druhu majetku a závazků při některých následných účetních operacích vzniknout rozdíly v ocenění. Ty jsou způsobeny pohybem kurzu mezi okamžikem, kdy je majetek nebo závazek zanesen do účetnictví v době jeho vzniku a mezi okamžikem, kdy je s ním nějakým způsobem nakládáno (nejčastěji úhrada pohledávky nebo závazku).</p> <p>Účetní případy týkající se kurzových rozdílů lze rozdělit do dvou základních oblastí:</p> <ol style="list-style-type: none">1. kurzové rozdíly účtované v průběhu účetního období2. kurzové rozdíly účtované na konci účetního období <p>Majetek a závazky jsou vedeny v účetnictví v české i cizí měně v členění podle věřitelů a podle jednotlivých měn.</p> <p>Účtování kurzových rozdílů v průběhu účetního období</p> <p>V průběhu účetního období jsou kurzové rozdíly vyúčtovány do finančních nákladů nebo finančních výnosů ve výši rozdílu mezi kurzem, kterým byly pohledávky a závazky oceněny v den uskutečnění účetního případu:</p> <ul style="list-style-type: none">- u přijatých zahraničních faktur ze zemí Evropské unie je to den vystavení faktury (kurz ČNB, který byl tento den vyhlášen),- u přijatých faktur ze třetích zemí je za tento den považován den vzniku celního dluhu (kurz celní správy vyhlášený pro toto období) <p>a</p> <p>kurzem ke dni jejich úhrady nebo zaplacení dle výpisu z běžného účtu.</p> <p>Pro přepočtení nakoupených devizových hodnot a peněžních prostředků na bankovních účtech se použije kurz, za který byl nákup uskutečněn.</p>			

U vystavených faktur do zahraničí je aplikován kurz vyhlášený ČNB v den uskutečnění účetního případu.

Účtování kurzových rozdílů při uzavírání účetních knih

Ke dni sestavení účetní závěrky se vyčísluje kurzový rozdíl u pohledávek a závazků vyjádřených v cizí měně a cizích měn, prostřednictvím účtů nákladů (563) nebo výnosů (663) při použití kurzu ČNB k rozvahovému dni. Výjimku představují kursové rozdíly z přecenění cenných papírů a podílů, které se stávají součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, ať je účtována výsledkově nebo rozvahově.

Dle § 23 zákona o daních z příjmů jsou kurzové rozdíly, zaúčtované na vrub nákladů nebo ve prospěch výnosů podle účetních předpisů, součástí základu daně bez ohledu na to, k jakému nákladu se vztahují.

<i>Vypracoval:</i>		<i>Schválil:</i>	
<i>Odpovídá:</i>			

V Českých Budějovicích dne 2. 1. 2015

.....
podpis odpovědného pracovníka

Příloha 2: FAP za ananasy ze třetí země

dojmena : 6335,-

Liberty Fruits บริษัท ลิเบอร์ตี้ ฟรุต จำกัด
 Thailand Fruits Distributor
 Liberty Fruits Co.,Ltd.
 49/1-2 ถ. วรจักร ต. วัดเทพศิรินทราวาส อ. ป้อมปราบฯ กทม. 10100
 49/1-2 worachak rd. tebsirin district Phomparb B.K.K. 10100
 Tel. (02)224-6941 Fax (02)6215949 e-mail:libertyfruits@hotmail.com
 เลขประจำตัวผู้เสียภาษี 0105547017492

INVOICE

Messrs: ESSA CO., LTD. INVOICE NO. : ES2465810001
 OKRUZNI 34, 370 01 CESKE BUDEJOVICE BANGKOK, : 21-OCT-2015
 CZECH REPUBLIC P.I. NO. : ES2465804002
 INVOICE OF : FOODSTUFF INCOTERM TERM : FOB LAEM CHABANG
 SHIPPED IN GOODS ORDER AND CONDITION PER : SAFMARINE MAKUTU V.534S, MSC DANIELA V.543W
 FROM : LAEM CHABANG,THAILAND ON/ ABOUT : 25-OCT-2015 TO : CZECH REPUBLIC
 TERM OF PAYMENT : D/P AT SIGHT L/C NO. : ISSUED BY : ESSA CO., LTD.

MARK & NO.	DESCRIPTION OF GOODS	QUANTITY	UNIT PRICE	TOTAL AMOUNT
ESSA	1.6/A10 PINEAPPLE PIECES (HAND-CUT) IN LIGHT SYRUP (D.W. 1840G. / N.W.3035g) ESSA BRAND	(CARTON) 1,000	(USD/CARTON) 15.50	(USD) 15,500.00
	TOTAL	1,000		15,500.00
	(SAY US DOLLAR FIFTEEN THOUSAND FIVE HUNDRED ONLY)			
	TOTAL NET WEIGHT=18,210.00 KGS TOTAL GROSS WEIGHT=20,400.00 KGS MERCHANDISE ARE OF THAILAND ORIGIN			

Samin Siantan

 Liberty Fruits Co.,Ltd.
 Thailand Fruits. Distributor

Příloha 3: Proclení ananasů

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ					A CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ / VÝVOZU / URČENÍ				
Výtisk pro příjemce	8 2 Odesílatel / Vývozce Liberty Fruits Co., Ltd. 49/1-2 worachak rd. tebsirin district TH 10100 Phomparb B.K.K.				1 PROHLÁŠENÍ IM A 3 Třída / 4 Lupa / 5 1 1		15CZ51000012ZH53N4 20151202		
	6 Příjemce CZ00582204 ESSA, spol. s r.o. Okružní 34 CZ 370001 České Budějovice				9 Osoba odpovědná za platbu celního 516057				
	14 Odesílatel / Zpracovatel CZ27112161 [3] DHL Global Forwarding (CZ) s.r.o. Na Strži 1702/65 [1] ESSA, spol. s r.o. Okružní 34 EORI: CZ00582204				15 Změň ednostku / vývozu		16 Kód z. odsl. / vývozu TH CZ		17 Kód země určení CZ
	18 Prozn. zn. a st. přísl. dopravního prostředku při odjezdu / příjezdu MSKU2917308				19 Kval. 1		20 Druh podniku FOB Leam Chabang		
	21 Prozn. zn. a st. přísl. námořního dopravního prostředku při odjezdu / příjezdu				22 Měna a celková hodnotová částka USD 15 500,00		23 Smluvní kurz 25,34		24 Druh obchodu 1
	25 Druh dopravy 1 vz. letadlem		26 Druh dopravy 2 vz. vrtulníkem		27 Křato nákladů / vykládky		28 Finanční a bankovní údaje Č. účtu : 0077710067724011/0710 Var. symbol : 9150432063 Částka k úhradě : 73499,00 Kč		
	29 Výstavní / vstupní celní list DE004851				30 Účetní zpráva CZ510202		31 Podř. / 32 Zbožný kód 1 20082059 00 R018		
	31 Název zboží a popis zboží Ananasy, kousky konzervované v plechovkách o čisté hmotnosti 3035g, s obsahem cukru do 17 % hmotnosti, bez alkoholu 6000 balení				33 Země původu TH		34 Hrubá hmotnost (kg) 20400		35 Preference 100
	Kontejner č. : MSKU2917308 BX				36 Netto 4000 000		37 Čistá hmotnost (kg) 18210		38 Kvalita
	44 Zvláštní ustanovení N380 ES2465810001 N714 BKK187929 9900 PRG649619				40 Systém prohlášení / Předchozí odeslatel X-720-15CZ5100001/FISU6Y2 30.11.2015 19		41 Druhová nebo jiná položka 18210		42 Odeslání za položku 392770
9110 08CZ170100C000222				43 Kód 1		44 Slučovací hodnota 429007			
47 Výpočet poplatků					48 Odklad platby		49 Druh obchodu		
Druh		Základ pro výměrný poplatek		Sazba	Částka	ZF			
A00		417604		17,6	73499	H			
50 Hlavní položky					Podpis: C CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ				
61 Předpokládané celní odhad (a země)					62 Město a datum Praha 02.12.2015				
62 Město a datum					63 Číslo a datum Podpis a jméno došleřatele				
64 Město a datum					65 Číslo a datum Podpis a jméno došleřatele				

Příloha 4: FAP za olivy z Evropské unie

B.T. EXPORTADORA ACEITUNAS, S.A.

(BRUGUIER Y TRUJILLO S,S,) V.A.T.: ES A41040536 e-mail: info@figaro.es



Salado, 6
P.O.Box 12119
Telf: 954271206
Fax: 954272894
41010 SEVILLA (SPAIN)

INVOICE NR.: VI15-589 DATE: 14/12/2015

Customer: 000186 : ESSA, CO.LTD.

VAT: CZ00582204

Address: Okruzni 34 - 37001 CESKE BUDEJOVICE - REPUBLICA CHECA

Our Order: VI15-454

Your Order: PROMO

Container: 5C8 4725 + 3C4 8717

Pagina 1 de 1

Code:	Product name:	Packing:	Vol	Net/Drained	Palets Cases	Price	Total	EX WORKS
211102	Pitted Green olives in brine	6 Glass Jar	935 ml	920 g / 450 g	5 480	5,37	2.577,60	
213102	Green olives stuff.w/pim.paste in brine	6 Glass Jar	935 ml	920 g / 575 g	5 480	6,16	2.956,80	
240102	Pitted Black olives in brine	6 Glass Jar	935 ml	920 g / 450 g	5 480	5,37	2.577,60	
211111	Pitted Green olives in brine	12 Glass Jar	244 ml	240 g / 110 g	1 152	4,14	629,28	

DETALLES PEDIDO

PRICES IN EUROS EX WORK SEVILLE

LOADING X SEVILLE ASAP DESTINATION CHECK REP.

TOTAL Products 4 Palets:16 Cases:1.592 EURO 8.741,28

Total net drained, Kg: 4.449 Total net, Kgs: 8.387 Total gross, Kgs: 12.601

EURO TOTAL 8.741,28

FIGARO BRAND PRODUCTS.

Goods of spanish origin and with EU destination.

Certificamos que la mercancía objeto de esta

factura es apta para el consumo humano.

Firmado: Javier Trujillo Conde - Director Gerente.

Payment: 90 days from date of Invoice.

Payment: Swift to our bank: Banco Bilbao Vizcaya

Argenteria BBVA,

Account: IBAN ES02 0182 2419 5000 1040 0083,

Swift Code: BBVAESMMXXX

This invoice concerns an intra-community supply of goods and is therefore VAT zero rated.

B.T. EXPORTADORA DE ACEITUNAS S.A
ESA 41040536
Salado, 6 - 41010 SEVILLA (ESPAÑA)

De conformidad con lo dispuesto por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter personal, consiento que mis datos sean incorporados a un fichero responsabilidad de B.T. EXPORTADORA DE ACEITUNAS, S.A. y que sean tratados con la finalidad de *mantener, desarrollar y controlar la relación contractual*. Asimismo declaro haber sido informado sobre la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición dirigiéndome a B.T. EXPORTADORA DE ACEITUNAS, S.A. en Calle Salado, número 6A, piso 3, A, Dch, CP 41010, Sevilla - SEVILLA; o bien remitiendo un mensaje a la dirección de correo electrónico info@figaro.es

Příloha 5: FAP za rýži z Evropské unie



25 -02- 2016

RISERIA RONCAIA ROMANO

DI RONCAIA ROBERTO E PAOLO ANDREA s.n.c.
46033 CASTEL D'ARIO (MN) - Via Gramsci, 34
Unità Locale:
46037 Cadè di Roncoferraro (MN) - Via Cesare Battisti, 318/1
Tel. 0376.660107 - Fax 0376.660980 - E mail info@riso3erre.it
Reg. Impr. - Cod. Fisc. e P.IVA 01767450206 - R.E.A. MN 180376

Spett.le

ESSA CO LTD
OKRUZNI 34
37001 - CESKE BUDEJOVICE - CZ

Destinazione Fattura

ESSA CO LTD
OKRUZNI 34
37001 - CESKE BUDEJOVICE - CZ

Cod. Cliente : C002Y Documento : **Fattura**
Num.Doc. : C - 53 Data Doc. : 17/02/2016 Pag. 1 di 1

Partita IVA Cliente : 00582204 Cod.Fisc.: Pagamento : BONIFICO BANC. 30 GIORNI DF.
Banca : BANCO DI BRESCIA Agenzia :
IBAN IT18H035005776000000090979
Note : SWIFT:BCABIT21 Agente :

Art.	Descrizione	UM	Quantità	Prezzo	Sconti	Importo	IVA
010	RIF DDT 313 DEL 17/02/2016 ITALIAN LONG GRAIN FRAGRANT RICE 5% NS.COD.IDENT. IT01767450206 VS.COD.IDENT. CZ00582204 CON.TO RI16/45/RR (RISO ITALIA)	TM.	5,00	780,00		3.900,00	01012
IE	CESSIONE INTRACOMUNITARIA NON IMPONIBILE I.V.A. ART. 41 D.L. 331/93						
CONTRIBUTO CONAI ASSOLTO OVE DOVUTO							
Tot. Merce :		Sconti :		Tot. Netto :		Sp. Trasporto :	
3.900,00				3.900,00		Sp. Varie :	

RISERIA RONCAIA ROMANO
di Roncaia Roberto e Paolo Andrea s.n.c.
Via Gramsci, 34 - Tel. 0376.660107
46033 CASTEL D'ARIO (MN)
Cod. Fisc. e Partita IVA 0176745 020 6

Stampato con WinFAP 3.0 18/02/2016 by GIAM Srl (MN)

Cod. IVA	Suddivisione Spese	Imponibile	% IVA/Artic. Esenzione	Importo IVA
01012		3.900,00	ART.41	0,00
Tot. Imponibile :		3.900,00	Tot. Docum.: (EUR) 3.900,00	

Scadenze

Ai 17/03/2016 - 3.900,00

Příloha 6: FAP za hrušky ze třetí země

Synehon (Xiamen) Trading Co., Ltd.

COMMERCIAL INVOICE

TO Messers:
 ESSA, SPOL.S R.O.
 Okružní 34 370 01 Ceske Budejovice Czech
 Republic

Date: JAN.4,2016
 Inv. No: 15SY234
 Payment Term: D/P
 Destination: HAMBURG

Marks & Nos.	Description	Quantity	Unit Price	Total Amount
N/M	ESSA BRAND Snow pear halves in light syrup 6/2500G, DW:1500G	600 CTNS	USD 10.60	USD 6360,00
	Snow pear halves in light syrup 24/820G, DW:480g	450 CTNS	USD 15.30	USD 6885,00
	CONTAINER NO.: CMAU0209696			
	CONTRACT NO.: 15SY234			
TOTAL:		1050 CTNS		USD 13245.00




**TOTAL:SAYS US DOLLARS THIRTEEN THOUSAND TWO HUNDRED
 AND FORTY-FIVE ONLY.**

22C hongsheng Building Hexiang West Road,Xiamen,China

TEL:86-592-3118418 FAX:86-592-2398086

Příloha 7: Proclení hrušek

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ		A CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ / VYVOZU / URČENÍ	
2 Odeslatel / Vývoze		1 PROHLÁŠENÍ	
Synehon (Xiamen) Trading Co Ltd Hexiang West Road CN 0000 Xiamen		 16CZ5900001CAJQCC9 20160219	
6 Příjemce		3 Přesměrnění číslo	
CZ00582204 ESSA, spol. s r.o. dodání ESSA, spol. s r.o. Okružní 34 D. Újezd u Litomyšle 1 CZ 37001 České Budějovice 56961		DU08/16	
34 Deklarace / Změna		10 Průzkupnost	
CZ00582204 [1] ESSA, spol. s r.o. Okružní 34 37001 České Budějovice CZ tel: 386 116 715		11 Změna obchodu / výroba	
16 Platba, aniž je st. přísl. dopravního prostředku při odjetí / přijetí		12 Údaje o nádobě	
1SE6733 3S27951 CZ 1		13 S.Z.P.	
21 Popis, aniž je st. přísl. akvizice nebo vialto použitelné představitelství hrušek		14 Změna oděslání / vývoze	
28 Druh dopravy		15 Kód z. oděslání / vývoze	
1 1 kg hromadně		CN	
29 Druh dopravy		16 Změna země	
3 3 kg v balení		17 Změna země	
27 Město odběru / vykládky		18 Změna země	
20 Finanční a bankovní údaje		19 Kód země	
Č. účtu : 007771000724511/0710		30 Doba odjetí	
Var:symbol: 9160067629		FOB Qingdao 3	
Částka k úhradě : 63756,00 Kč		22 Měna a částka fakturované částky	
23 Měna a částka fakturované částky		24 Měna a částka	
USD 13 245,00		24,789 1	
31 Nákladové listy a popis zboží		25 Měna a částka	
Znaky a číslo - Č. kontejneru - Balení a druh konzervované hrušky, bez přísady alkoholu, s přísadou cukru nad 15%, balení nad 1 Kg balení 6x2500g 600 kartonů Kontejner č. : CMAU209696 CT		26 Finanční a bankovní údaje	
22 Por. č.		27 Změna země	
1		20084051 90	
24 Kód země		28 Měna a částka	
CN		10800 100	
27 Řádek		29 Číslo hmotnosti (kg)	
4000 000		9000	
30 Seznam prohlášení / Představitelství		31 Kód země	
X-821-16CZ59000092XNBEX0 19.2.2016 1		41 Dopravní režim jednotky	
42 Cena za položku		43 Kód	
9000		157659 1	
44 Dopravní režim jednotky		45 Doprava	
46 Sběratelská hodnota		47 Doprava	
172168		48 Doprava	
47 Vývozní poplatek		49 Doprava	
Druh		50 Doprava	
A00		166552 17,6 29314 H	
204633 15 30694,95		51 Doprava	
Celkem: 60008,95		52 Doprava	
50 Měna a částka		53 Doprava	
CZ		60008,95	
51 Předpokladem celní úhrady (z země)		54 Město a stát	
zastoupen		Česká Třebová 19.02.2016	
Město a datum		Podpis a jméno deklaranta.	
52 Jistota		55 Město a stát	
místní pro		Česká Třebová 19.02.2016	
DU KONTROLA CELNÍ ÚŘAD ODESLÁNÍ / URČENÍ		56 Město a stát	
Výsledk:		Česká Třebová 19.02.2016	
Příjemce zavazky: Počet:		Podpis a jméno deklaranta.	
Odeslatel:			
Lhůta spovědnosti:			
Podpis:			

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

2 Odeslatel / Vyrazce

Synehon (Xiamen) Trading Co Ltd
Hexiang West Road
CN 0000 Xiamen

1 PROHLÁŠENÍ

IM A

3 Faktory
2 2 8

A CELNÍ ÚŘAD DOBŘELÁŇ (UŠVOZL) UPŘEŠŇ



16CZ5900001CAJQCC9
20160219

34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

Značky a odrůdy - C. hmotnosti - Počet a druh
konzervované hrušky, bez přísady alkoholu,
s přidavkem cukru nad 15%, balení do 1kg,
balení 24x820
450 kartonů

32 Ref. c.	33 Značkový kód	34 Kód země původu	35 Hruška hmotnost (kg)	36 Preferenční
2	20084071	90		
	CN	10575		100
	4000	0000	8856	
40 Souhlasí prohlášením / Prohlášení doložit				
X-821-16CZ59000092XNBEX0 19.2.2016 1				
41 Dvojitá kód země původu	42 Cena za jednotku	43 Množ.		
8856	170673	1		
Kód z.č. 45 Oprava				
46 Statistická hodnota				
184901				

Kontejner č. : CMAU0209696

CT

34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

N360 15SY234
N271 packing list
9900 dopravné
9900 bill of lading
3002 plna moc
3006 ekokom

34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

Značky a odrůdy - C. hmotnosti - Počet a druh

32 Ref. c.	33 Značkový kód	34 Kód země původu	35 Hruška hmotnost (kg)	36 Preferenční
40 Souhlasí prohlášením / Prohlášení doložit				
41 Dvojitá kód země původu	42 Cena za jednotku	43 Množ.		
Kód z.č. 45 Oprava				
46 Statistická hodnota				

34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

Značky a odrůdy - C. hmotnosti - Počet a druh

32 Ref. c.	33 Značkový kód	34 Kód země původu	35 Hruška hmotnost (kg)	36 Preferenční
40 Souhlasí prohlášením / Prohlášení doložit				
41 Dvojitá kód země původu	42 Cena za jednotku	43 Množ.		
Kód z.č. 45 Oprava				
46 Statistická hodnota				

34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

Druh	Základ pro výpočet poplatků	Stavba	Číslo	ZP	Druh	Základ pro výpočet poplatků	Stavba	Číslo	ZP
A00	179381	19,2	34442	H					
	222410	15	33361,5						
Celkem:			67803,5						

8 Výtisk pro příjemce

C CELNÍ ÚŘAD DOBŘELÁŇ

Příloha 8: FAV za zboží do Evropské unie

FA 25 000 P9

Commercial Invoice 34/15

Supplier:

ESSA, spol. s r.o.
Okružní 34
370 01 České Budějovice
Czech republic
CZ00582204 IČO: 00582204

Bank: Raiffeisenbank, a. s., beneficiary: ESSA, spol. s r. o., account: 5822040012/5500
IBAN: CZ87 5500 0000 0058 2204 0012 BIC: RZBCCZPP

Customer:

Hmezad Trgovina, Žalec d.o.o.

Arja Vas 103
3301 Petrovče
Slovenia

Kind of payment:

15 days

Date of invoice: 08.12.15

Due date: 23.12.15

VAT: SI 29746507

		Unit price	Quantity	Total Price
Pickled gherkins 6 - 9 cm 3,5kg	3500g	2,050	210	430,50
Fruit coctail 2500g	2500g	3,050	1 890	5 764,50
Ketchup sweet 1,5kg	1500g	0,980	312	305,76
Mustard bucket 5kg	5000g	1,720	144	247,68
Strawberries 820g	820g	1,190	360	428,40
Tuna chunks in sunflower oil 1000g	1000g	4,000	560	2 240,00
Transport costs				334,00
TOTAL EUR			EUR	9 750,84

EXW České Budějovice
14 pallets, netto: 7495 kg

brutto: 9019 kg

ESSA, spol. s r.o.
Okružní 34 (12)
370 01 České Budějovice
DIČ CZ00582204
Tel.: 386 352 360



Příloha 9: FAV za fazole do Evropské unie



Daňový doklad - Faktura

Číslo faktury: 2600008

Dodavatel:

Essa, spol. s r.o.
Okružní 34
370 01 České Budějovice
Czech Republic

IČO: 00582204
DIČ: CZ00582204

Číslo účtu : 5822040012 / 5500
Jméno účtu: ESSA, spol. s r.o.
IBAN: CZ87 5500 0000 0058 2204 0012
BIC (SWIFT) RZBCCZPP

Příjemce:

Krup S.R.O.
Švermova 45
974 04 Banská Bystrica
Slovensko

IČO: 36315249
DIČ: 2020110345

Datum vystavení faktury: 25.2. 2016

Datum splatnosti: **25.3. 2016**

Product	Nett weight	Unit price EUR	Quantity	Total price EUR
Fazole bílá volná (balení 50 kg)	24 000kg	€ 0,655	24 000	€ 15 720,00
			EUR	€ 15 720,00

ESSA, spol. s r.o.
Okružní 34 (12)
370 01 České Budějovice
DIČ CZ00582204
Tel.: 386 352 360

DAP Hul

Množství palet: 24

Hmotnost netto: 24 000 kg

Hmotnost brutto: 25 000 kg

This is an intra-community supply. Prices don't include Value Added Tax (VAT). VAT is to be declared and paid by the customer, in the EU country where the customer is registered according to the above mentioned VAT number.

Essa, spol. s r.o.
Okružní 34
370 01 České Budějovice

www.essa.eu

Tel.: +420 386 116 716
Fax: +420 386 116 728
Email: import2@essa.cz