

Klíčová slova: Konkurz, oceňování, likvidační cena.

Summary

The target of this report is to point out possible restrictions while finding and evaluating the assets of business in downfall. Using liquidation price for businesses in insolvency process seems to be the fittest business valuation method. Problematic is regulation requesting not to show discovered prices in financial statements that can make these financial statements unreliable for external users.

Key words: Bankruptcy, evaluation, liquidation price.

JEL klasifikace: M 41

Použité zdroje:

- [1] Kovanicová, D.: Finanční účetnictví světový koncept. 5. aktualizované vydání. Polygon Praha 2005, ISBN 80-7273-129-7.
- [2] Mařík M. a kol.: Metody oceňování podniku. 2. upravené a rozšířené vydání. Ekopress Praha 2007, ISBN 978-80-86929-32-3.
- [3] Randáková, M. (2006a): Účetně-právní řešení insolvence: Doktorská disertační práce, Praha, VŠE, 2006.
- [4] Richtř, T.: Insolvenční právo. 1. vydání, ASPI, Wolters Kluwer, Praha 2008, ISBN 978-80-7357-329-4.
- [5] Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Kontakt

Monika Randáková, Ing., Ph.D., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Tel.: (+420) 224 095 148, e-mail: randakm@vse.cz

AKTUÁLNÍ PROBLEMATIKA V ÚČETNICTVÍ ČR - CIZÍ MĚNA¹⁰⁵

The currently problems in the Financial Accounting in the Czech Republic – foreign currency

Jaroslava Roubíčková

Úvod

Námět pro tento příspěvek byl podpořen určitými skutečnostmi, které vyplývají ze současné metodické úpravy účetnictví v České republice i z praktických aplikací. Podnětem k diskusi o této problematice jsou zároveň odlišné názory a přístupy konkrétních účetních postupů používaných v praxi a zároveň, s určitou nadsázkou řečeno, zavedená účetní legislativa s maximalistickým přístupem, kde může být věrný a pravdivý obraz do určité míry skryt. Konkrétnější obsahové zaměření je směřováno na cizí měnu. Cizí měna, způsoby přepočtu, resp. volba směnného kurzu pro přepočet cizí měny na měnu národní včetně řešení vzniklých kurzových rozdílů a jejich prezentace v účetních výkazech je v mnohých případech významným faktorem s vlivem na ekonomiku podniku, na výsledek hospodaření, na ocenění bilančních položek, na peněžní toky, má daňové důsledky včetně dalších souvislostí.

1. Rozvahové položky v cizí měně

Pro přepočet cizí měny je stanoveno použití **kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou**; a to k okamžiku ocenění (k okamžiku uskutečnění účetního případu v průběhu účetního období a k rozvahovému dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka). Možnost použití jiného kurzu existuje v případě nákupu nebo prodeje cizí měny za českou měnu a jedná se o kurz, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány. Kurz ČNB má podobu **aktuálního** (běžného, denního) nebo **pevného kurzu**, který je stanoven ve vnitřní směrnici a který podnik používá po předem stanovenou dobu v průběhu účetního období; tento kurz může změnit svým vnitřním předpisem.

Kurzové rozdíly, které vznikají nejen v průběhu účetního období (**realizované**), ale i při účetní závěrce (**realizované** i **neralizované**), jsou v podnikatelské sféře metodicky řešeny téměř výhradně s plným **výsledkovým vlivem**. Pouze u položek, které vymezuje § 4 odst. 12 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, následuje i povinný přepočet závěrkovým kurzem k rozvahovému dni (dle § 6 písm. b) téhož zákona). Jedná se především o kurzové rozdíly u peněžních prostředků, pohledávek, cenných papírů, podílů, závazků, které jsou vyjádřeny v cizí měně, dále i u opravných položek i rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

¹⁰⁵ Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů řešení projektu výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“, registrační číslo MSM, RP 6138439903.

Rozvahová varianta závěrkových kurzových rozdílů s použitím zvláštního fondu z přecenění majetku a závazků je aplikována u vybraných cenných papírů a podílů přeceňovaných na reálnou hodnotu. Dále do rozvahového řešení závěrkových kurzových rozdílů patří volba, kdy se podnik kurzovými rozdíly u majetku a závazků v cizí měně zajišťuje proti měnovému riziku z již vzniklých nebo očekávaných smluvních vztahů. Tyto kurzové rozdíly jsou „zadrženy“ v rozvaze ve vlastním kapitálu opět s použitím fondu z přecenění majetku a závazků a výsledkový vliv je dosažen až při zaúčtování příslušných smluvních vztahů, nebo pokud tyto očekávané smluvní vztahy nevzniknou. Tato aplikace je označována jako tzv. přirozený hedging, nejedná se však o zajišťovací účetnictví. Kurzové rozdíly s výsledkovým vlivem, které byly účetně řešeny dle stanovené metodiky, jsou daňově účinné, tj. podnik nese plně i daňové důsledky.

2. Nejednotné postupy v praxi v oblasti kurzových rozdílů u vybraných rozvahových položek k rozvahovému dni

V praktických případech mohou nastat situace, kdy se v mnohých případech objevuje nejistota v oblasti závěrkových přepočtů u následujících rozvahových položek, které se vyskytují také v cizí měně:

a) dohadné položky aktivní a pasivní:

svým charakterem se jedná o pohledávky nebo závazky v cizí měně, jejichž hodnoty jsou odhadnuty a není rozhodující souvislost, resp. příčina (např. zda se jedná o odhadnutý závazek na pořízení dlouhodobého majetku, zásob, služeb, či odhadnutou pohledávku k výnosu),

b) poskytnuté a přijaté zálohy:

záloha je vnímána jako dočasný druh platby, dočasný druh pohledávky nebo závazku. Objevují se otázky směřující k této problematice, např. zda přeceňovat jen neuzavřené, nezaplacené pohledávky a závazky nebo i tyto zálohové platby.

c) položky časového rozlišení v aktivech:

c1) náklady příštích období, komplexní náklady příštích období jako obdoba poskytnutých záloh, ve své podstatě nárok, resp. pohledávka přijmout v příštím období určité plnění;

c2) příjmy příštích období opět jako pohledávka, resp. nárok na plnění;

d) položky časového rozlišení v pasivech:

d1) výdaje příštích období charakteru povinností uhradit závazek;

d2) výnosy příštích období jako obdoba „přijatých záloh“.

Ve své podstatě je záloha a platba předem součástí zúčtovacího vztahu, má shodný právní i ekonomický efekt, i když odlišnou terminologií. Mezi náměty k hlubší analýze lze u těchto položek zařadit také úvahy nad volbou kurzů, nad vznikem kurzových rozdílů v různých variantách, rozhodnutí o okamžiku uskutečnění účetního případu a okamžiku zaúčtování. Současná účetní metodika v podnikatelské sféře v ČR nespécifikuje uvedené rozvahové položky v cizích měnách v souvislosti s kurzovými přepočty a kurzovými rozdíly.