

PROCES HARMONIZACE A ROZDÍLY V NÁRODNÍ REGULACI ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ A SLOVENSKÉ REPUBLICE¹

The process of harmonization and differences in the national regulation of the accounting in the Czech and Slovak Republic

Jaroslava Roubíčková

Úvod

V rámci jednotlivých členských zemí Evropské unie i do evropského právního rámce jsou na základě přijatých opatření Evropské komise počínaje rokem 2000 postupně začleňovány IFRS/IAS. Některé členské země pružněji reagují ve svých národních regulačních systémech na implementaci IFRS/IAS. Podíváme se konkrétněji na regulaci účetnictví v ČR a SR. Společně s oddělením České a Slovenské republiky (od 1. ledna 1993) odstartovaly svou cestu samozřejmě i zákonné úpravy účetnictví v obou zemích. V příspěvku se zaměříme průřezově na současné rozdíly v účetnictví u podnikatelů ve vybrané oblasti. Předmětem porovnání obou národních systémů účetnictví budou přístupy k cizím měnám, kursovým rozdílům a jejich důsledkům při vykazování.

1. Základní účetní předpisy

Základními účetními předpisy v SR jsou zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve (dále zákon o účtovníctve) ve znění pozdějších předpisů. Podle § 4 odst. 2 tohoto zákona vydalo MF SR Opatrenie č. MF/25822/2010-74, kterým se mění a doplňuje opatření MF SR z 16. prosince 2002 č. 23054/2002-92, kterým se ustanovují podrobnosti o postupech účtování a rámcové účtové osnově pro podnikatele účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Opatření vyhláší MF SR oznámením jeho vydání ve Sbírce zákonů SR a účetní jednotky jsou povinny jej dodržovat. V ČR je upraveno účetnictví zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále zákon o účetnictví), vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českými účetními standardy ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o účtovníctve převzal při oddělení obou republik původní ustanovení jediného federálního zákona o účetnictví. Řada paragrafů dříve společné legislativní úpravy doznala do současné doby řadu změn a úprav jak v ČR, tak v SR a již nelze hovořit o jednotnosti přístupů.

2. Národní měna euro v účetnictví SR

Podle § 4 odst. 7 zákona o účtovníctve jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku v peněžních jednotkách měny euro. V případě pohledávek a závazků, podílů, cenných papírů, derivátů, cenin a peněžních prostředků, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, je účetní jednotka povinna účtovat v měně euro a v cizí měně; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM, RP 6138439903.

2.1. Použití kursů pro přepočet cizí měny

Další významnou úpravou v zákoně o účtovníctve je § 24. Pokud tento zákon nestanoví jinak, majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přepočítává účetní jednotka na eura referenčním směnným kursem určeným a vyhlášeným Evropskou centrální bankou nebo Národní bankou Slovenska s odvolávkou na zákon Národní rady SR č. 566/1992 Zb. ve znění zákona č. 659/2007 Z. z., o zavedení měny euro v SR a o změně a doplnění jiných zákonů; dále také na Protokol o Statutu Evropského systému centrálních bank a Evropské centrální banky a na Smlouvu o založení Evropského společenství v platném znění (Ú. v. EU C 321E ze dne 29. 12. 2006). Uvedený přepočet je určen:

- a) ke dni předcházejícímu dni uskutečnění účetního případu anebo v jiný den, pokud to stanoví zvláštní předpis,
- b) ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- c) ke dni, kterým je rozhodný den, ke kterému se přebírá majetek a závazky od zahraniční zanikající právnické osoby.

Tento postup se však nepoužije u přijatých a poskytnutých záloh ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. V účetních předpisech SR je již u příslušných rozvahových položek užší vztah k peněžním tokům.

Při nákupu a prodeji cizí měny za měnu euro použije účetní jednotka kurs, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány. Pokud se prodej nebo nákup cizí měny uskuteční za jiný kurs, než který nabízí banka, pobočka zahraniční banky nebo směnárna v kursovém lístku, použije se kurs, který banka, pobočka zahraniční banky nebo směnárna v den vypořádání obchodu nabízí za nákup nebo prodej měny v kursovém lístku. Pokud se nákup nebo prodej neuskuteční s bankou, pobočkou zahraniční banky nebo se směnárnou, použije se referenční směnný kurs určený a vyhlášený Evropskou centrální bankou nebo Národní bankou Slovenska ke dni předcházejícímu den vypořádání obchodu.

Při převodu peněžních prostředků z účtu v cizí měně na účet v eurech a z účtu v eurech na účet v cizí měně se použije kurs, za který byly tyto hodnoty nakoupeny nebo prodány.

Zde je také zmíněno použití při oceňování jiných aktiv a jiných pasiv, které jsou charakterizovány jako část aktiv nebo pasiv nesplňujících podmínky na jejich zaúčtování na účtech hlavní knihy vykazovaných v příloze účetní závěrky (dle § 4 odst. 4).

2.2. Přechod slovenské měny na euro od 1. 1. 2009

Zcela samostatnou částí v zákoně o účtovníctve je zvláštní ustanovení pro účely přechodu na menu euro (§ 37a - §37d). V této části zákona byla nastavena pravidla týkající se účetní závěrky k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícímu dni vstupu SR do eurozóny od 1. 1. 2009. Pro samotný proces přechodu na euro a přijetí měny euro, byl stanoven postup pro inventarizace majetku a závazků, kursy pro přepočet majetku a závazků, nákladů a výnosů (včetně tzv. konverzního kursu) při uzavření a otevření účetních knih současně s řešením kursových rozdílů.

2.3. Kursové rozdíly

Pro řešení kursových rozdílů použijeme jiným předpis, kterým jsou v SR postupy účtování pro podnikatele. Odkaz nalezneme v § 24, který předepisuje účtování kursových rozdílů ve finančních nákladech, resp. finančních výnosech s výjimkami rozvahového způsobu zachycení kursových rozdílů a situace, kdy kursové rozdíly nevznikají. Konkrétněji: na účtech pohledávek, závazků, dlouhodobého finančního majetku a krátkodobého finančního majetku se účtují kursové rozdíly vznikající v účetnictví ke dni uskutečnění účetního případu z důvodu inkasa pohledávek, platby závazků a prodeje dlouhodobého finančního majetku a

krátkodobého finančního majetku na vrub účtů finančních nákladů (kursové ztráty s uvedením konkrétního syntetického účtu 563) nebo finančních výnosů (kursové zisky na účtě 663). O kursových rozdílech se účtuje ke dni uskutečnění účetního případu především z důvodu postoupení pohledávky, vkladu pohledávky do základního kapitálu, vzájemného započtení pohledávky.

Situace, kdy nevznikají kursové rozdíly jsou rozlišeny na případy změny věřitele u dlužníka a u věřitele, pokud za jeho dlužníka bude plnit jiný dlužník a při splácení peněžitých vkladů od společníka do obchodních společností a družstev. Zde je přesně specifikováno, že se kursový rozdíl účtuje jako pohledávka nebo závazek vůči vkladateli.

Závěrkové kursové rozdíly při ocenění majetku a závazků (s odkazem na § 4 odst. 7 Postupů účtování, uvedeno výše) se účtují na samostatné účty finančních nákladů *kursové ztráty* a finančních výnosů *kursové zisky* s výjimkou majetku a závazků dle zákona o účetnictve § 27 odst. 1 (především platí pro vybrané cenné papíry, podíly a deriváty). Tyto kursové rozdíly jsou součástí ocenění reálnou hodnotou a účtují se stejným způsobem jako změny reálné hodnoty tohoto majetku a závazků, tj. výsledkovým způsobem nebo na zvláštní rozvahový účet Oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků (je zde uveden rozvahový účet 414).

3. Odlišnosti v účetních předpisech v ČR

Mezi výraznější rozdíly v českých účetních předpisech lze zařadit především možnost použití pevného kursu při přepočtu cizí měny na národní měnu při splnění určitých podmínek podle § 24 odst. 7 zákona o účetnictví v ČR. Zákon o účetnictví však nespécifikuje blíže použití kursu při nákupu a prodeji cizí měny za měnu euro a při převodu peněžních prostředků z bankovních účtů v měně euro a v cizích měnách (§24 odst. 6). V dalším porovnání zákon o účetnictví ani vyhláška ani české účetní standardy neznají výjimku „osvobození“ od závěrkových kursových přepočtů pro položky (účty) přijatých a poskytnutých záloh. Český účetní standard č. 006 *Kursové rozdíly* ještě rozšiřuje případy, kdy nevznikají kursové rozdíly, a to při dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků, s výjimkou změny na národní měnu Kč. Na zvláštní postupy při zavedení eura jako národní měny a s tím spojené konverse měn s vlivem kursových rozdílů se můžeme prozatím, s trochou nadsázky, jen připravovat, případně s náhledem na řešení u našich slovenských kolegů.

Priznejme však, že v některých případech pracují i odborníci v ČR s nejistotou v oblasti závěrkových přepočtů u rozvahových položek, které se vyskytují také v cizí měně. Mezi tyto položky patří **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). Dále můžeme zařadit do této oblasti i **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. V neposlední řadě sem patří i **položky časového rozlišení v aktivech** jako jsou náklady příštích období či komplexní náklady příštích období. Zde se jedná o období poskytnutých záloh - ve své podstatě o nárok, resp. pohledávku - přijmout v příštím období určité plnění. Obdobně i příjmy příštích období - opět jako pohledávka, resp. nárok na plnění. V **pasivních položkách časového rozlišení** se jedná o výdaje příštích období charakteru povinnosti uhradit závazek a o 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 kursů, nad vznikem kursových rozdílů v různých variantách, rozhodnutí o okamžiku uskutečnění účetního případu a okamžiku zaúčtování. Současná účetní metodika v podnikatelské sféře v ČR nespecifikuje uvedené rozvahové položky v cizích měnách v souvislosti s kursovými přepočty a kursovými rozdíly.

Závěr

Národní účetní systémy dvou dříve v jedné federaci spojených republik po rozdělení vykazují řadu rozdílů. Tyto rozdíly nás budou jistě zajímat například v rámci českých podnikatelských aktivit na Slovensku nebo ze strany slovenských zakladatelů v ČR, např. při zakládání společností, umístění organizačních složek apod. Budeme porovnávat odlišnosti v oblasti obchodního, daňového i účetního práva. Jak ČR, tak SR jsou rovněž na cestě k probíhající nadnárodní harmonizaci účetnictví v určité fázi. Slovenská úprava má blíže k implementaci IFRS/IAS, kromě řady převzatých přístupů (např. v oblasti finančního leasingu, v oceňování současnou hodnotou) také v úpravě použití cizí měny v účetnictví.

Abstrakt

Článek se zabývá problematikou cizí měny v účetnictví dle úpravy v České a Slovenské Republice. Zkoumali jsme významnější odlišnosti českých a slovenských účetních předpisů.

Klíčová slova: České a slovenské účetní předpisy, cizí měna.

Summary

The article deals with the issue of the foreign currency in the legislative regulation in the Czech Republic and in the Slovak Republic. We examined significant differences according to the Czech and Slovak accounting legislative.

Key words: Czech and Slovak accounting legislative, foreign currency.

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] Zákon č. 431/2002 Zbierky zákonov, o účtovníctve.
- [2] Zákon č. 593/1991 Sb., o účetnictví.
- [3] Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupech účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva.
- [4] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [5] České účetní standardy - ČÚS č. 006.

Kontakt

Jaroslava Roubíčková, doc., Ing., CSc., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224 095 155, roubicko@vse.cz