

## Interpretace Národní účetní rady

### I-37 Časové rozlišování a cizí měna

---

*Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Za vedení účetnictví je odpovědná účetní jednotka. Tato interpretace není právně závazným stanoviskem, pouze vyjadřuje odborný názor Národní účetní rady a může být aplikována pouze v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních předpisů. Postup popsany v této interpretaci poskytuje účetní jednotce návod v případech, kdy má jejich aplikace významný dopad na informace uvedené v účetní závěrce a kdy informační přínosy jsou větší než náklady nutné na jejich získání.*

---

#### Popis problému

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

#### Řešení

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

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

### Zdůvodnění závěrů

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

**Datum schválení:** 14. května 2018

**Zpracovala:**

prof. Ing. Libuše Mullerová, CSc  
katedra finančního účetnictví a auditingu  
Fakulta financí a účetnictví  
Vysoká škola ekonomická v Praze

## Ilustrativní příklady

Národní účetní rada vydává tyto příklady za účelem ilustrace použití interpretace I-XX Časové rozlišení v cizí měně. Příklady nejsou součástí této interpretace, pouze ilustrují vybrané situace a nejsou zdaleka vyčerpávající.

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

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

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

Dle vnitropodnikové směrnice používají nájemce i pronajímatel pevný kurs pro všechny účetní případy účtované v cizí měně v průběhu účetního období. Zůstatek účtu časového rozlišení se u nájemce (Výdaje příštích období) i u pronajímatele (Příjmy příštích období) přepočítává k datu účetní závěrky kursem ČNB.

Datum	Operace u nájemce v roce X	EUR	Kč	MD	D
Července až prosinec	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za první pololetí čerpání nájmu (pevný kurs činil 1EUR/27,00 Kč)	12 000	324 000	518	383
31/12	Přepočet výdajů příštích období (kurs ČNB 31/12 1EUR/26,00 Kč) Kurový zisk		12 000	383	663
31/12	Konečný zůstatek účtu 383 v kursu 26,00 Kč	12 000	312 000		383
31/12	Uzavření účetnictví převodem zůstatku účtu		312 000	383	702
	Operace u nájemce v roce X+1	EUR	Kč	MD	D
1/1	Otevření zůstatku 383	12 000	312 000	701	383
Leden až červen	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za druhé pololetí (kurs 1EUR/26,00 Kč)	12 000	312 000	518	383
1/7	Roční úhrada nájemného (kurs 1EUR/26,50 Kč)	24 000	636 000	383	221
1/7	Kurová ztráta z úhrady		12 000	563	383

Datum	Operace u pronajímatele v roce X	EUR	Kč	MD	D
Červenec až prosinec	Průběžné zaúčtování předpisu nájemného za první pololetí poskytování nájmu (kurs 1EUR/27,00 Kč)	12 000	324 000	385	602

31/12	Přepočet příjmů příštích období (kurs ČNB 31/12 1EUR/26,00 Kč) Kurová ztráta		12 000	563	385
	Konečný zůstatek příjmů příštích období	12 000	312 000	385	
31/12	Uzávěrka zůstatku 385	10 000	265 000	702	385
	<b>Operace u pronajímatele v roce X+1</b>	<b>EUR</b>	<b>Kč</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1/1	Otevření zůstatku 385	12 000	312 000	385	701
Leden až červen	Průběžné účtování předpisu nájemného za druhé pololetí poskytování nájmu (kurs 1EUR/26,00 Kč)	12 000	312 000	385	602
1/7	Roční úhrada nájemného (kurs 1EUR/26,50 Kč)	24 000	636 000	221	385
1/7	Kurový zisk z úhrady nájemného		12 000	385	663

**Příklad č. 2 – Náklady a výnosy příštích období (zůstatek se nepřečítává)**

Vlastník nemovitosti pronajímá kancelářské prostory obchodní společnosti. Nájemné bylo uhrazeno z devizového účtu pronajímatele na devizový účet nájemce na dva roky dopředu. Roční nájemné činí 4 000 EUR. Účetní jednotka používá aktuální kurs ke dni uskutečnění účetního případu.

Datum	Operace u nájemce v běžném období	EUR	Kč	MD	D
10/1	Nájemné na dva roky dopředu (aktuální kurs 1EUR/26,70 Kč) - nájemné na 1. rok (lze účtovat po měsících) - nájemné na 2. rok	8 000	213 600 106 800 106 800	518 381	221
31/12	Uzavření zůstatku účtu 381		106 800	702	381
	<b>Operace u nájemce v následujícím období</b>				
1/1	Otevření zůstatku 381		106 800	381	701
10/1	Zúčtování nájemné druhého roku do nákladů (lze účtovat průběžně v každém měsíci)		106 800	518	381

Datum	Operace u pronajímatele v běžném období	EUR	Kč	MD	D
10/1	Nájemné na dva roky dopředu (aktuální kurs 1EUR/26,70Kč) - nájemné na 1. rok (lze účtovat po měsících) - nájemné na 2. rok	8 000	213 600 106 800 106 800	221	602 384
31/12	Uzavření zůstatku účtu 384		106 800	384	702

Operace u pronajímatele v následujícím období					
1/1	Otevření zůstatku 384		106 800	701	384
10/1	Zúčtování nájemného druhého roku do výnosů (lze účtovat po měsících)		106 800	384	602

**Použité účty:**

- 221 – Bankovní účet
- 381 – Náklady příštích období
- 383 – Výdaje příštích období
- 384 – Výnosy příštích období
- 385 – Příjmy příštích období
- 518 – Ostatní služby
- 563 – Kursové ztráty
- 602 – Tržby z prodeje služeb
- 663 – Kursové zisky
- 701 – Počáteční účet rozvahový
- 702 – Konečný účet rozvahový

## Vypořádání připomínek z vnějšího připomínkového řízení

### Zdena Cardová

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

### Odpověď:

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

### Michal Kadlec

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

### Odpověď:

Připomínka byla akceptována (za tento námět autorovi připomínky děkujeme) a původní ilustrativní příklad č. 1 nahrazen novým příkladem týkající se pobídek v nájemních vztazích (I-17), kde položky časového rozlišení přesahují do několika účetních období.